

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

RAFAEL ROSSI DO VALLE

**A Concorrência Tributária Internacional e seu moderno contorno: O
Brasil diante dos Paraísos Fiscais**

**Brasília – DF
2015**

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

RAFAEL ROSSI DO VALLE

**A Concorrência Fiscal Internacional e seu moderno contorno: O
Brasil diante dos Paraísos Fiscais**

Trabalho apresentado como requisito à
conclusão da pós-graduação de Direito
Tributário e Finanças Públicas do
Instituto Brasiliense de Direito Público -
IDP.

**Brasília – DF
2015**

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

RAFAEL ROSSI DO VALLE

**A Concorrência Fiscal Internacional e seu moderno contorno: O
Brasil diante dos Paraísos Fiscais**

Trabalho apresentado como requisito à
conclusão da pós-graduação de Direito
Tributário e Finanças Públicas do
Instituto Brasiliense de Direito Público -
IDP.

COMISSÃO EXAMINADORA

Professor(a) Doutor(a)

Professor(a) Doutor(a)

**Brasília – DF
2015**

RESUMO

O presente estudo tem como objeto o contexto hodierno da concorrência fiscal internacional, com destaque para a figura do paraíso fiscal e como o Brasil tem lidado com essa questão. Isto é, a problematização pode ser colocada da seguinte forma: Em que medida a intervenção do Estado brasileiro na tributação internacional pode trazer barreiras à evasão fiscal vinculada aos paraísos fiscais? Assim, a ideia central do texto é demonstrar que uma postura intervencionista do Brasil neste contexto econômico-tributário internacional, de forma a regular certas medidas específicas conforme o caso, parece ser uma arma para o combate da prejudicial evasão fiscal.

Palavras-Chave: Concorrência Fiscal Internacional; Planejamento Tributário; Globalização; Evasão Fiscal; Paraíso Fiscal; Intervenção do Estado.

ABSTRACT

This paper analyzes the today's context of international tax competition, highlighting the figure of tax haven and how Brazil has been dealing with this issue. In other words, the questioning can be put in the following way: To what extent the state intervention in international taxation can bring barriers to the tax evasion linked to tax havens? Thus, the central idea of the text is to demonstrate that an interventionist stance of Brazil in this international economic and tax context, in order to regulate certain specific measures as appropriate, appears to be a weapon to combat harmful tax evasion.

Keywords: International Tax Competition; Fiscal Planning; Globalization; Tax Evasion; Tax Haven; State Intervention.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	2
1. A CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO MUNDO GLOBALIZADO	4
1.1 GLOBALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	4
1.2 FACETAS DA CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL	5
1.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL.....	7
1.4 PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE.....	9
1.5 DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL	10
2 OS PARAÍÇOS FISCAIS NO ATUAL CONTEXTO MUNDIAL	12
2.1 DEFINIÇÃO E PANORAMA INTERNACIONAL	12
2.2 PRINCIPAIS FORMAS DE UTILIZAÇÃO	14
2.3 O MODELO DA OCDE	16
2.4 TAX HAVENS: OS FATORES DE INCENTIVO	17
2.5 A REPRESÁLIA MUNDIAL	19
2.6 HIPÓTESE DE TAXAÇÃO SUPRANACIONAL	20
2.7 O AVANÇO E AS TROCAS DE INFORMAÇÕES	21
3 O BRASIL E AS MEDIDAS ADOTADAS DIANTE DOS PARAÍÇOS FISCAIS.....	22
3.1 AS MEDIDAS DE COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL	22
3.2 INTERVENÇÃO DO BRASIL NA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....	26
3.2.1 A TRIBUTAÇÃO DE RENDA OBTIDA NO EXTERIOR	27
3.2.2 O CONTROLE FISCAL DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.....	28
3.2.3 OS TRATADOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS	29
3.2.4 O TRATAMENTO DIFERENCIADO PARA OS PARAÍÇOS FISCAIS	29
CONCLUSÃO	31
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	32

INTRODUÇÃO

A globalização é um fato. O crescente comércio, os fluxos de investimento, uma maior mobilidade de trabalho e uma rápida transferência de tecnologia criou uma verdadeira economia internacional que transcende mercados nacionais isolados.

Com efeito, as empresas buscam oportunidades econômicas além das fronteiras a fim de aumentar seus lucros. Os governos, por sua vez, fazem esforço para atrair mais investimentos e manter as suas bases tributárias, como forma de ampliar seu crescimento econômico e aumentar os padrões de vida da população. Eles iniciam cortes nos impostos e, de alguma forma, tentam se tornar mais atraentes para os investimentos.

Desse modo, tais circunstâncias proporcionam cada vez mais a figura da concorrência tributária internacional. Tal concorrência vem sendo centro de muita discussão: se, na verdade, seria uma oportunidade para os Estados ou seria um grande perigo para o próprio comércio internacional.

É possível perceber os efeitos positivos de uma concorrência tributária internacional, como a redução de alíquotas e a ampliação da base tributária. Entretanto, não se pode olvidar que tal disputa deve ser feita de forma transparente e sem incentivar a evasão fiscal e, por conseguinte, o não cumprimento das leis tributárias de outros países.¹

No entanto, hodiernamente, agrava-se a tendência de alguns Estados nacionais, por meio de sua política fiscal, constituírem mecanismos de redução ou até de eliminação dos encargos tributários, com o principal objetivo de atrair investimentos estrangeiros e atividades empresariais, as quais são seduzidas pelos imensos privilégios fiscais oferecidos.

¹ BORGES, Antônio de Moura. *Considerações sobre o Combate à Concorrência Tributária Internacional Prejudicial*. In: *Intervenção do Estado no Domínio Econômico*. GICO JR., Ivo; BORGES, Antônio de Moura (coord.). São Paulo: Lex editora, 2006. p. 9.

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

Tais países com tributação favorecida são conhecidos como “paraísos fiscais” (*tax havens*), ou seja, são territórios que aplicam a tributação zero ou mínima para os negócios dos investidores estrangeiros, juntamente com uma redução das restrições regulamentares ou administrativas.

Assim, diante desse contexto, o Brasil vem buscando adotar medidas capazes de minimizar os riscos da evasão fiscal internacional, mediante tributação diferenciada e com regulamentação própria para as relações com tal países denominados “paraísos fiscais”.

O tema aqui levantado é, portanto, de extrema relevância política, social, econômica e acadêmica. Isto pois, ao mesmo tempo em que se discute a questão da concorrência tributária internacional e dos paraísos fiscais - ambas de grande atualidade, amplitude e importância para as finanças dos Estados -, explicita-se a postura do Brasil neste contexto econômico-tributário internacional.

1. A CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO MUNDO GLOBALIZADO

Inicialmente, adentrar-se-á na noção de concorrência fiscal (tributária) internacional, uma vez que esta é crucial para a compreensão geral do trabalho. Antônio de Moura Borges, em seu artigo, descreve a natureza e os motivos de existência de tal disputa fiscal entre os países:

Concorrência tributária ocorre quando Estados alteram as respectivas normas tributárias a fim de atrair atividades empresariais, fluxos de investimentos ou indivíduos com determinadas habilidades profissionais. Os objetivos típicos a que visam os Estados com tal prática são o aumento da oferta de empregos, o incremento do fluxo de investimentos, e a promoção ou manutenção do crescimento econômico.²

1.1 GLOBALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Em meio a um mundo de economias globalizadas, abertas, interdependentes, assume grande relevo o fenômeno da concorrência fiscal internacional. A simples observação desse panorama mostra quão diversos são os regimes econômicos e políticos dos Estados a nível mundial.

A ligação entre a política fiscal dos Estados e os impactos da globalização é latente:

Uma grande fonte de preocupações para os governos, por exemplo, tem sido o efeito que a globalização poderá ter sobre a capacidade de arrecadação de impostos. A diminuição do papel das fronteiras nacionais, bem como a tendência de fusão dos mercados locais em um grande mercado global, desperta questões concretas sobre como os fiscos locais irão se adaptar e sobre o risco de que um acirramento da competição tributária entre países possa levar os governos a se tornarem incapazes de atender as legítimas demandas de seus cidadãos por serviços públicos.³

² BORGES, Antônio de Moura. *Considerações sobre o Combate à Concorrência Tributária Internacional Prejudicial*. In: *Intervenção do Estado no Domínio Econômico*. GICO JR., Ivo; BORGES, Antônio de Moura (coord.). São Paulo: Lex editora, 2006. p. 11

³ MOTTA, João Ricardo Santos Torres da; FONTANIVE, Vicente Marcos. *A Tributação em face da Globalização*. Brasil: Câmara dos Deputados, 2000. p.4.

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

Portanto, as consequências de uma economia global, na qual empresas nacionais deixam suas fronteiras de lado, podem refletir diretamente na arrecadação dos Estados e, por conseguinte, no funcionamento destes.

Em contrapartida, a tendência observada é que alguns países vem experimentando um *boom* de crescimento econômico depois que introduziram um regime fiscal mais competitivo para o investimento estrangeiro.⁴

1.2 FACETAS DA CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL

Fato é que a figura da concorrência tributária internacional, para muitos estudiosos, possui duas facetas: a positiva e a negativa.

Por um lado, tal “guerra fiscal” no âmbito mundial é vista como benéfica, na medida em que estimula a abertura do mercado, os investimentos estrangeiros e as trocas de capitais. Assim, ao menos em tese, a competição traria desenvolvimento e oportunidades para economias locais.

Por outro lado, ao motivar um Estado a reduzir sua carga tributária para atrair investimentos estrangeiros e impulsionar o crescimento econômico, o fenômeno da concorrência tributária internacional faz surgir uma disputa, muitas vezes, prejudicial entre os países, fomentando o não cumprimento das leis tributárias nacionais e a falta de transparência nas operações econômico-financeiras.

Daí surge o conceito de “tax dumping”, ou dumping fiscal, o qual se caracteriza por um Estado impor baixa carga tributária à empresas e aos indivíduos no seu território para atrair capital e pessoas.

[...] as empresas multinacionais, fazendo uso de sofisticados esquemas de planejamento fiscal internacional, conseguem se aproveitar das oportunidades oferecidas pelos países engajados

⁴ MOTTA, João Ricardo Santos Torres da; FONTANIVE, Vicente Marcos. *A Tributação em face da Globalização*. Brasil: Câmara dos Deputados, 2000. p.8.

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

na concorrência fiscal e, com isso, reduzir ou quase eliminar a carga fiscal incidente sobre suas operações.⁵

Nesse sentido a concorrência tributária internacional é extremamente prejudicial quando o sistema fiscal de um determinado país afeta o sistema de outro país, pelo seu impacto desfavorável nas receitas fiscais e no nível de emprego deste último. São naturalmente os países de mais elevada tributação os quais são os mais afetados pela concorrência fiscal.

Alguns exemplos concretos podem ser citados como efeitos negativos da concorrência fiscal: “a erosão da base tributável nacional, esvaziamento das receitas fiscais, enfraquecimento dos bens públicos, efeito cascata de redução da fiscalidade dos Estados e canalização das políticas fiscais para a tributação de rendimentos de menor mobilidade”.⁶

Não é por acaso que a própria OCDE já declarou que a competição tributária pode trazer efeitos perversos, no sentido inclusive de atingir o “espírito da democracia”:

No que tange aos efeitos perversos da guerra fiscal, persiste alguma controvérsia. A OCDE acredita que este procedimento pode atingir o espírito da democracia, impedindo os países de buscarem as políticas tributárias que interessem aos seus cidadãos. O capital altamente móvel acaba tendo vantagem sobre contribuintes menos móveis, aproveitando-se dos serviços de países com alta tributação enquanto paga seus impostos em países com menor carga tributária. A guerra fiscal, nesse sentido, torna mais difícil a taxação de fatores móveis, como o capital, induzindo a elevação da tributação sobre fatores menos móveis, como o trabalho, por exemplo, gerando maior desemprego. Ademais, contribuintes mais ricos tendem a ser mais móveis que os mais pobres. Se a competição tributária se acirrar, tornar-se-á cada vez mais difícil utilizar o sistema tributário para redistribuir renda dos contribuintes ricos para os pobres. A Internet pode proporcionar mobilidade para mais pessoas, mas dificultará ainda mais a situação das demais.⁷

⁵ MOURA, Alexandre C. F. Concorrência fiscal prejudicial: uma nova proposta de World Tax Organization. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 12, n. 68, p. 113-158, mar./abr. 2014. p. 114.

⁶ *Ibidem*. p. 114.

⁷ MOTTA, João Ricardo Santos Torres da; FONTANIVE, Vicente Marcos. *A Tributação em face da Globalização*. Brasil: Câmara dos Deputados, 2000. p.5.

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

Assim, em última instância, tal concorrência desmedida acarretará no aumento da concentração de riquezas nas mãos de poucos e dificultará a implementação de políticas de redistribuição de renda para os mais pobres por meio dos tributos.

1.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Por outro prisma, tendo em vista a legítima intenção em economizar tributos, destaca-se o conceito de planejamento tributário, que consiste em um conjunto de escolhas prévias adotadas pelo contribuinte, com o intuito de minimizar o ônus fiscal, principalmente dentro da atividade lícita empresarial e particular.⁸

Heleno Torres destaca que o dilema consagrado pelo planejamento tributário internacional, embora antigo, nunca foi tão presente:

Os problemas advindos do confronto entre sonegação e a economia de tributos sempre existiram, mas nada comparado com a complexidade que se tem nos dias atuais, particularmente pelas possibilidades de manipulação internacional das formas evasivas ou elusivas, em face do processo de aproximação das nações e pessoas, por meio da informática, comunicação e transmissão de dados, automação e transportes, dentre outros.⁹

Deste modo, o planejamento tributário, pode ser visto como um processo de escolhas que acarretam resultados na própria contabilidade e organização da empresa. Dá-se com a adoção de procedimentos que, via de regra, estão no campo da legalidade.

Sendo o planejamento tributário um procedimento de interpretação do sistema de normas, visando a criação de um modelo de ação para o contribuinte, suas proposições devem buscar constituir formas de economia tributária (*tax savings*), sem contrastar frontalmente o ordenamento. Esta hipótese pode consistir tanto numa escolha de atos jurídicos que coincidam com hipóteses de não-incidência quanto de isenção (total ou parcial) ou mesmo de negócios mais favoráveis, por negócios jurídicos

⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 37-40

⁹ *Ibidem*. p. 35

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

indiretos, para obter o resultado desejado de eliminação ou de redução do tributo devido.¹⁰

Assim, o conceito de planejamento tributário está umbilicalmente ligado à noção de prevenção, de antecipação. O contribuinte precisa escolher caminhos alternativos antes do fato gerador se concretizar, para que possa impedir ou retardar o surgimento da obrigação tributária ou até mesmo para encontrar meios para reduzir a quantia de imposto devida.

Não obstante, vale ressaltar a diferença entre elisão, evasão e elusão fiscal. Para alguns estudiosos, é possível traçar uma sutil distinção entre esses três conceitos.

A elisão fiscal corresponde às práticas lícitas, não defesas pelo ordenamento jurídico pátrio ou internacional, as quais objetivam reduzir a carga tributária incidente sobre uma atividade econômica ou sobre um negócio realizado. Na verdade, é a definição que mais se adequa ao planejamento tributário por excelência, pois a elisão fiscal se caracteriza por uma atuação que precede ao fato gerador do tributo.

A evasão fiscal, por sua vez, é uma prática ilegal, caracterizada pelo objetivo de afastar a incidência de tributos devidos de fato. Nela, o contribuinte se utiliza de meios ilícitos, por exemplo a simulação, sonegação, fraude e etc. Via de regra, a evasão fiscal consubstancia no momento ou após o fato gerador da obrigação tributária.

Já o conceito de elusão fiscal, assim como entendido por Heleno Taveira Torres¹¹, encontra-se no meio termo entre os dois anteriores. Trata-se da concatenação orientada de atos lícitos, porém sem motivação real. Ou seja, abusa-se da forma do negócio jurídico para esconder o seu verdadeiro conteúdo, evitando-se, assim, a subsunção do ato à prescrição normativo de fato típico.

¹⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 48

¹¹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003; p. 189 e 190.

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

Por consequência óbvia, tais definições se aplicam ao direito tributário internacional e à problemática da concorrência fiscal desenfreada. O que se pode afirmar é que, cada vez mais, complexos instrumentos de planejamento tributário vêm sendo utilizados na esfera internacional.

Na escolha de qual instrumento utilizar, inúmeros fatores são considerados na atividade de planejamento tributário das empresas. A diferença entre os ordenamentos jurídicos dos países é um dos pontos-chave a se basear.

[...] quanto ao âmbito operativo da atividade de planejamento, o momento fundamental está constituído pelas análises das diferenças entre os ordenamentos envolvidos e, em especial, das distintas qualificações que os ordenamentos utilizam, tais como “residência”, “estabelecimento permanente” etc., bem como o regime jurídico adotado para as operações típicas do planejamento tributário internacional, como são as de reorganização, constituição de sociedades (*base companies, holdings, joint-ventures, partnerships* etc.), investimentos de não residentes, preços de transferência, capitalização de empresas etc.¹²

1.4 PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE

Além disso, sabe-se que os Estados, ao delimitarem a sua competência tributária internacional, podem se valer do princípio da universalidade ou da territorialidade para tributar os rendimentos.

Para os países que adotam o princípio da Territorialidade, apenas os rendimentos produzidos ou realizados dentro do território nacional são qualificados como tributáveis. Isto é, a jurisdição tributária se iguala as fronteiras reconhecidas do próprio Estado.

Já para os que adotam o princípio da Universalidade, os contribuintes estão ligados ao Fisco por elementos de conexão pessoal, independentemente de fronteiras. Nesse sentido, é legítima a tributação sobre a renda dos cidadãos ou residentes em escala universal, não importando a sua procedência.

¹² TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 55.

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

Assim, é interessante destacar que, com o avanço da competição fiscal internacional, os países que antes tributavam com base no princípio da territorialidade passaram a internalizar em seus ordenamentos a mudança para o regime da universalidade, como é o caso do Brasil, que veremos mais adiante no terceiro capítulo.

Resumindo, para conter a fraude tributária internacional, os países passam a aplicar o princípio da universalidade. Ocorre que esta opção gera a possibilidade de formação de concursos de pretensões tributárias pluriimpositivas (dupla tributação internacional). Para evitar todos os transtornos que este fenômeno enseja para os operadores jurídicos e para os Estados, estes adotam medidas unilaterais ou bilaterais (acordos internacionais), como isenções, créditos de imposto, redução de base de cálculo e de alíquotas, atribui a equiparação de residência para não residentes (para que estes possam gozar de deduções e deixem de pagar imposto sobre o rendimento bruto, no regime de “não residentes”), tudo isso para evitar que os investimentos internacionais e o capital estrangeiro sofram uma dupla incidência de tributos, pelo mesmo fato jurídico tributários de produção de rendimentos.¹³

No entanto, como visto na passagem acima, tal regime universal de tributação gera problemas, entre eles o da dupla tributação internacional ou pluritributação.

1.5 DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

A questão gira em torno do concurso de pretensões em tributar o mesmo fato gerador de tributos. Quando isso ocorre em âmbito nacional, denomina-se bitributação interna, porém, o mesmo pode acontecer em esfera supranacional, quando dois países acabam por tributar o mesmo fato, como por exemplo a renda ou o ganho de capital.

A dupla tributação internacional é um obstáculo para o bom funcionamento do mercado mundial. Para minorar seus efeitos, os Estados

¹³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 61-62.

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

adotam soluções tanto unilaterais, através da edição de leis internas, quanto multilaterais, por meio da assinatura de tratados ou convenções internacionais.

Entretanto, as medidas unilaterais (isenções, créditos de imposto, redução de base de cálculo e etc) são menos desejadas, na medida em que sobrecarregam apenas um Estado em renunciar seu direito de tributar, bem como são menos eficazes no combate aos efeitos negativos da pluritributação.

De fato, as alternativas bilaterais ou multilaterais, consolidadas via tratados internacionais, são bem mais eficientes, pois contam com uma força tarefa conjunta para eliminar a sonegação fiscal. Nessa linha, destacam-se as iniciativas da OCDE e os acordos para evitar a dupla tributação e assegurar a troca de informações, que serão melhor explicitados nos próximos capítulos.

Assim sendo, apesar da abertura do comércio mundial, é evidente que os grandes Estados arrecadadores lutam para eliminar tal concorrência, quando esta se torna prejudicial, desleal e sem limites, como no caso dos “paraísos fiscais”.

2 OS PARAÍÇOS FISCAIS NO ATUAL CONTEXTO MUNDIAL

2.1 DEFINIÇÃO E PANORAMA INTERNACIONAL

Nessa esteira, vislumbra-se a figura dos paraísos fiscais (*tax havens*), que - embora não exista uma definição precisa - podem ser considerados países de tributação favorecida que minimizam sua carga fiscal e garantem a confidencialidade das transações financeiras.

Não existe, porém, uma definição única e rigorosa de paraíso fiscal, trata-se fundamentalmente de uma questão doutrinária, cuja transposição para o quadro legislativo levanta dificuldades. Daí que, a definição de paraíso fiscal das diversas legislações seja normalmente efetuada por comparação com o sistema fiscal doméstico, através de expressões como “regime fiscal privilegiado (artigo 238º-A do Code Général des Impôts Francês)” e “regime de tributação notavelmente mais vantajoso (artigo 54º e 344º do Code des Impôts sur les Revenus Belga de 1992)”. Alguns países como a Austrália, a Bélgica, a França e o Japão, optam por uma enumeração casuística por listas, isto é, publicam a título indicativo listas de Estados e territórios que podem ser considerados paraísos fiscais. Outros, pelo contrário, publicam uma lista de países excluídos da qualificação de paraíso fiscal, como é o caso do Reino Unido.¹⁴

Na maioria das legislações nacionais, há medidas de defesa contra a evasão fiscal internacional e a delimitação de regiões que propositadamente oferecem vantagens tributárias para atrair capital estrangeiro. Como citado, muitos países elaboram “listas negras” com o rol de países ou regiões que são vistos como ameaças aos respectivos fiscos.

A constante internacionalização dos negócios, bem como o rápido desenvolvimento tecnológico como é o caso da internet, tornam as regiões vulgarmente chamadas de “paraísos fiscais” cada vez mais acessíveis.

A facilidade tanto de justificar, quanto de deslocar capital para esses regimes de tributação favorecida faz com que empresas transnacionais alterem

¹⁴ TAVARES, Mónica Sofia Ferreira. *Concorrência e Evasão Fiscal Internacional*. Dissertação de Mestrado, Universidade de Aveiro. Disponível: <<http://ria.ua.pt/handle/10773/8799>>. Acesso em 16 de agosto de 2015. p. 59-60.

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

seus domicílios fiscais, concedam empréstimos, distribuam lucros e dividendos e etc. Tudo em busca de baixa tributação.

Na verdade, o enquadramento dessas regiões não é tão simples quanto possa parecer. Um país, mesmo com níveis de tributação condizentes aos dos demais aplicados internacionalmente, pode ainda sim ser considerado um paraíso fiscal. Isto porque algumas categorias ou grupos em especial podem ser agraciados com isenções ou demais privilégios. Dessa forma, apesar de constar uma carga tributária para grande população, determinadas empresas se utilizam de privilégios para investir naquele território.

Ademais, via de regra, os paraísos fiscais são marcados pela ausência de transparência fiscal e falta de intercâmbio de informações com outros países. Esta obscuridade não permite a neutralidade de exportação de capital para trabalhar. Desta forma, as empresas têm a oportunidade de esconder informação e evitar tributação.

Como bem se sabe, uma das maiores razões para utilização dos paraísos fiscais reside na obtenção de completo sigilo bancário e fiscal. Os ordenamentos jurídicos dos países ou dependências considerados de tributação favorecida, na sua grande maioria estabelecem vedações à troca de informações relativa à movimentação de recursos nos seus territórios.¹⁵

Assim, investidores, empresas e até criminosos aproveitam-se das condições oferecidas por esses países para protegerem sua identidade, garantindo total confidencialidade nas movimentações financeiras. Na verdade, para a sistemática do crime de lavagem de dinheiro, o sigilo bancário absoluto é o principal atrativo dos paraísos fiscais, pois não se sabe a origem ou o destino das quantias envolvidas. Neste caso, a redução na carga tributária fica em segundo plano.¹⁶

¹⁵ CAVALCANTE, Denise Lucena e FARIAS, Rui Barros Leal. *Paraísos Fiscais: O liame entre o planejamento fiscal internacional e as práticas evasivas danosas*. Disponível: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/XIVCongresso/195.pdf>>. Acesso em 16 de fevereiro de 2015. p. 10.

¹⁶ *Ibidem*. p. 11.

2.2 PRINCIPAIS FORMAS DE UTILIZAÇÃO

À título de exemplo, podemos citar algumas formas de utilização dos paraísos fiscais, adotadas como partes essenciais do planejamento tributário internacional, principalmente, das grandes empresas. Dentre as mais conhecidas estão: (i) os preços de transferência; (ii) as sociedades de base; (iii) o *treaty shopping*; (iv) a subcapitalização; e (v) as sociedades de serviços.¹⁷

“Preços de transferência”, basicamente, é a expressão que se refere às operações, entre empresas geralmente do mesmo grupo econômico, onde ocorre simulação dos preços reais, de mercado, de compra ou venda, importação ou exportação, de produtos ou serviços. Em outras palavras, tenta-se deslocar o lucro ou prejuízo de uma empresa para outra (geralmente localizado em um paraíso fiscal), a fim de conseguir abatimentos ou até a eliminação da carga tributária.

Será melhor desenvolvido o conceito dos preços de transferência mais a frente no trabalho, com destaque para legislação brasileira específica. Não obstante, segue trecho elucidativo da obra de Heleno Torres:

Assim, as transações entre pessoas relacionadas ou submetidas a um único poder de decisão, envolvendo cessões de bens, financiamentos, utilização de bens imateriais ou prestações de serviços, passaram a ser praticadas com *preços de transferência* divergentes dos preços dos bens, taxas de juros, riscos de câmbio, *royalties*, recuperações de custos ou outros instrumentos, tal como praticado em regime de livre concorrência.¹⁸

As sociedades de base, por sua vez, decorrem da descentralização das empresas-mães, por meio de novas instalações em território estrangeiro, com a responsabilidade de assumir funções antes concentradas em um só local. Dessa forma, a intenção precípua é justamente proporcionar a redução da carga tributária pela fragmentação das incidências tributárias nas diversas sociedades.

¹⁷ MOURA, Alexandre C. F. Concorrência fiscal prejudicial: uma nova proposta de World Tax Organization. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 12, n. 68, p. 113-158, mar./abr. 2014. p. 122.

¹⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 161-162.

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

A instituição das sociedades-base assenta no desdobramento de uma mesma atividade, ciclo ou processo produtivo por diversos territórios sujeitos a ordenamentos tributários distintos (dos quais uns mais favoráveis ao contribuinte), de tal sorte que a tributação global do conjunto será inferior à que resultaria se a mesma atividade se desenvolvesse integralmente dentro das fronteiras de um só Estado. Esse desdobramento pode efetuar-se através da criação de simples filiais (branches), ou por intermédio de subsidiárias, dotadas de personalidade jurídica própria. Essas sociedades (sociedades-base) ou desenvolvem um aspecto parcial do processo produtivo global, subjetivando uma parte do fato tributário complexo, ou centralizam os resultados obtidos por uma outra ou outras, pertencentes ao mesmo grupo.¹⁹

Outro mecanismo, também bastante utilizado, chamado de *treaty shopping* consiste na utilização de uma triangulação via operações visando aproveitar os benefícios de um acordo de reciprocidade tributária entre países. Em suma, um grupo econômico que possui filiais em dois países (A e B), a princípio sem tratados bilaterais tributários, abre uma nova filial em um terceiro país (C), com a única intenção de se beneficiar do acordo que C tem com A ou B, para evitar bitributação.

Já a denominada “subcapitalização” está relacionada com o aproveitamento da figura dos empréstimos em resposta ao tratamento fiscal que alguns países conferem aos juros e aos dividendos, em especial quando estes últimos não estão isentos de tributação. Isso quer dizer que as empresas para reduzirem sua carga tributária distribuem seus lucros de forma mascarada via “empréstimos” pagando altas taxas de juros para os sócios, com intuito de utilizar tal montante como abatimento no imposto sobre a renda. Dívidas elevadas são usadas, portanto, como instrumento de redução da base tributável no resultado final da empresa.

Em último lugar, destaca-se a figura da “sociedade de serviços” que é a transferência de lucros justificada pela contraprestação de serviços ou pagamento de *royalties* de uma sociedade para outra localizada em um paraíso fiscal.²⁰

¹⁹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009. p. 267.

²⁰ MOURA, Alexandre C. F. Concorrência fiscal prejudicial: uma nova proposta de World Tax Organization. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 12, n. 68, p. 113-158, mar./abr. 2014. p. 122-123.

2.3 O MODELO DA OCDE

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) divulgou um famoso relatório²¹, no ano de 1998, chamado de *Harmful tax competition – an emerging global issue*. Nele, três classificações foram feitas para o enquadramento dos países suspeitos de abarcarem regimes fiscais privilegiados, a saber: (i) Paraísos Fiscais; (ii) Regimes Preferenciais Nocivos; e, por último, Regimes de Circunscrição.

Assim, a OCDE considerou como Paraísos Fiscais os Estados nacionais que satisfazem os seguintes critérios:

- Tributação nominal baixa ou inexistente;
- Impossibilidade de troca de informações tributárias com os demais Estados da sociedade internacional;
- Falta de transparência na aplicação da legislação tributária;
- Não requisição de substância econômica das atividades.

Em relação aos Regimes Preferenciais Nocivos, a OCDE traçou as diretrizes para sua caracterização:

- Tributação efetiva baixa ou inexistente;
- Impossibilidade de troca de informações tributárias entre Estados da sociedade internacional;
- Falta de transparência na aplicação da legislação tributária;
- Existência de benefícios tributários que não afetam a economia local, denominando-se por *ring fencing*.

Ainda no importante relatório, há a menção aos regimes de circunscrição (*ring-fencing*), nos quais somente os não residentes são beneficiados pela redução tributária, contudo sem atuar na economia do local. O conceito de *ring-fencing* possui relação com as empresas denominadas *offshore*. Xavier explicita melhor:

²¹ ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Harmful tax competition – an emerging global issue*. Paris: OECD publications, 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>. Acesso em 16 de fevereiro de 2015.

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

A expressão sociedade *offshore* designa sociedade constituída num determinado país, mas cujo controle é detido exclusivamente por não residentes desse país em causa. Trata-se das sociedades características dos regimes de *ring fencing*, ou seja, aqueles que concedem tratamento fiscal preferencial a não residentes, isolando as operações beneficiadas do mercado interno, protegido como que por um “anel”, como é o caso típico das SAFIS do Uruguai e das sociedades dos Centros Internacionais de Negócios da Ilha da Madeira e das Ilhas Canárias.²²

Destarte, como se não bastasse a formulação da lista, a organização internacional propôs ainda algumas medidas unilaterais para combater a utilização dos regimes de tributação nociva (RTN), que inclusive foram adotadas pelo Brasil como veremos mais a frente:

- Regras de tributação dos lucros de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations, CFC*);
- Tributação de fonte diferenciada sobre pagamentos e contribuintes que usufruem de RTN;
- Regras de preços de transferência.

Pode-se listar, apenas como título de curiosidade os mais célebres paraísos fiscais ao redor do globo, a saber: Suíça, Luxemburgo, Ilhas do Canal (com destaque para Jersey), Bahamas, Ilhas Cayman, Ilha da Madeira, Bermudas, Ilhas Turks e Liechtenstein, além de diversos outros pequenos países, normalmente insulares.

2.4 TAX HAVENS: OS FATORES DE INCENTIVO

Uma recente obra, intitulada *Tax Havens: How Globalization Really Works*, de três estudiosos do tema, demonstra uma visão moderna do conceito de paraísos fiscais, de maneira a interpretá-los como um dos reflexos da globalização.

A maioria dos estudos acerca dos paraísos fiscais concentram-se nos próprios territórios. Acreditamos, no entanto, que para entender os paraísos fiscais, é preciso apreciar as condições geopolíticas e ambientais que lhes deram origem. Eles não

²² XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009. p. 272.

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

produziram esse ambiente, nem podem influenciá-lo de uma maneira significativa, eles simplesmente aprenderam a tomar proveito das condições que enfrentam.²³

Fato é que, para a compreensão completa do que seja um paraíso fiscal, deve-se atentar a sua complexidade e a sua rede de fatores.

As ilhas do Caribe são um forte exemplo de como o desenvolvimento de tais regiões se dá de maneira não ortodoxa. A arrecadação, via tributos, é sacrificada para, em compensação atrair investimentos estrangeiros, o que por sua vez ocasiona o crescimento econômico, geração de empregos e melhores condições de vida para seus habitantes.²⁴

Quando se observa a forte repressão, em relação aos paraísos fiscais, por grandes países ou organizações mundiais como a OCDE, percebe-se que algum motivo global impulsiona a fuga desses contribuintes de seus territórios.

Para Lucio Velo a migração dos investimentos e do capital para os paraísos fiscais permanecerá crescente enquanto a opressão fiscal de alguns países continuar a limitar a maximização dos lucros dos indivíduos e principalmente das empresas.²⁵

Em um mundo capitalista, os entraves burocráticos podem ser nefastos para o sucesso de uma empresa. Nos paraísos fiscais, a diminuição dos custos decorrentes da burocracia é substancial. Elimina-se despesas com taxas, despachantes e etc.

Com efeito, para alguns que defendem a ideia dos paraísos fiscais, a constante busca da redução da tributação e da ampliação da margem de lucro

²³ CHAVAGNEUX, Christian, MURPHY, Richard, PALAN, Ronen. *Tax Havens: How Globalization Really Works*. Cornell University Press, 2010, p. 17-18. Original: "Most studies of tax havens focus on the territories themselves. We believe, however, that to understand tax havens, one needs to appreciate the geo-political and environment conditions that gave rise to them in the first place. They did not produce that environment, nor can they influence it in a significant way; they simply learned to take advantage of the conditions they faced."

²⁴ CAVALCANTE, Denise Lucena e FARIAS, Rui Barros Leal. *Paraísos Fiscais: O liame entre o planejamento fiscal internacional e as práticas evasivas danosas*. Disponível: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/XIVCongresso/195.pdf>>. Acesso em 16 de fevereiro de 2015. p. 14.

²⁵ VELO, Lucio. *O Mundo dos Paraísos Fiscais Financeiros*. São Paulo: Editora Manole, 1998. p.9.

pelas empresas incentivaria a corrida dos investimentos para esses centros de tributação zero ou mínima:

A busca do empresário pela via menos onerosa é inerente à própria essência do negócio. Menor custo é fator determinante para a obtenção de maior lucro, o que figura constantemente na mente de quem exerce atividade econômica. A obtenção desta meta por intermédio dos paraísos fiscais é inegável, razão pela qual a sua importância cresce a passos largos.²⁶

2.5 A REPRESÁLIA MUNDIAL

No entanto, a tendência dos países, no atual contexto mundial, é criar mecanismos de represália aos denominados *paraísos fiscais* por meio de regime tributário-econômico-financeiro diferenciado com esses territórios, que são taxados e inseridos em “listas negras”.

Como já demonstrado, a União Europeia (UE) e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) são exemplos de entidades que têm se esforçado para minimizar o efeito de uma concorrência tributária prejudicial internacional.

Muito se tem feito em termos de implementação de medidas combativas à proliferação dos paraísos fiscais. Os tratados e convenções internacionais formalizam as medidas tanto repressivas quanto preventivas.

A assistência administrativa entre os países é outro fator crucial para o eficaz combate à fraude fiscal. Há cada vez mais trocas de informações entre as nações. O intercâmbio de dados entre as Administrações tributárias aumenta sobremaneira o controle sobre a circulação de divisas além das fronteiras de um Estado. A capacidade de recuperação dos valores que deveriam ser tributados

²⁶ CAVALCANTE, Denise Lucena e FARIAS, Rui Barros Leal. *Paraísos Fiscais: O liame entre o planejamento fiscal internacional e as práticas evasivas danosas*. Disponível: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/XIVCongresso/195.pdf>>. Acesso em 16 de fevereiro de 2015. p. 14

nunca foi tão alavancada devido a esta cooperação internacional entre o Estados signatários.

O nível mais estreito de cooperação internacional foi instaurado no âmbito do Grupo dos Quatro, criado em 1970 e formado pelos Estados Unidos, França, Alemanha Ocidental e Reino Unido. Esses Estados reuniram-se e decidiram adotar alguns procedimentos pautados na ajuda recíproca para controlar, de forma coordenada, a legalidade dos negócios operados pelos contribuintes.²⁷

2.6 HIPÓTESE DE TAXAÇÃO SUPRANACIONAL

Assim, tendo em vista essa aproximação entre os Estados, alguns afirmam que está próxima a criação de um fisco supranacional. Uma entidade capaz de editar normas e regular a tributação internacional.

A ideia de uma *World Tax Organization* (Organização Mundial de Tributação) está associada, a primeira vista, à subtração do poder soberano dos Estados nacionais de tributar. Todavia, parece existir alternativas para atenuar o radicalismo da proposta.

Uma entidade internacional, nos moldes da Organização Mundial do Comércio ou do FMI, teria a competência de ao menos fiscalizar e coletar impostos das operações internacionais, bem como orientar os seus membros na medida em que novos temas oriundos da globalização forem surgindo.

Hoje, a OCDE não possui voz ativa desejável no contexto mundial, isto é, poder de persuasão eficaz, uma vez que, além de não ser um órgão específico de Direito Tributário Internacional, é constituída por cerca de 30 membros. Uma Organização Mundial de Tributação, para ter sentido sua existência, deve ser aceita por mais Estados nacionais.

²⁷ BORGES, Antônio de Moura e KHOURY, Leila José Antônio. *A troca de informações no âmbito de tratados internacionais sobre matéria tributária*. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/03_597.pdf> . Acesso em: 13 fev. 2015. p. 2533.

2.7 O AVANÇO E AS TROCAS DE INFORMAÇÕES

Não obstante, vale ressaltar que, muito embora a sobrevivência de “paraísos fiscais” não seja endossada pela grande maioria dos Estados nacionais, evitar que a competição tributária predatória continue avançando é tarefa muito difícil, principalmente porque muitos países ainda são beneficiados por oferecerem vantagens fiscais às multinacionais, ou até mesmo aos grandes investidores.

Grã-Bretanha e Suíça são exemplos de países que resistem a aderir às políticas de harmonização tributária ou de trocas de informações. Sem dúvida, tais nacionalismos fiscais são imensos obstáculos para criação de uma entidade supranacional de tributação.²⁸

Contudo, do ponto de vista geral, os países que antes não contribuíam vem aos poucos abrindo as fronteiras para estreitar os laços e cooperar com a repressão ao avanço da concorrência fiscal predatória. Geralmente, as primeiras mudanças perceptíveis acontecem com a assinatura de tratados ou acordos para troca de informações bancárias em prol do combate às atividades criminosas como a de lavagem de dinheiro.

²⁸ MOTTA, João Ricardo Santos Torres da; FONTANIVE, Vicente Marcos. *A Tributação em face da Globalização*. Brasil: Câmara dos Deputados, 2000. p.5.

3 O BRASIL E AS MEDIDAS ADOTADAS DIANTE DOS PARAÍSOIS FISCAIS

3.1 AS MEDIDAS DE COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL

Como dito nos capítulos anteriores, por necessidade, a grande maioria dos países adotam diversos mecanismos de combate à sonegação fiscal e de defesa diante dos paraísos fiscais. Antes de especificar as medidas impostas pelo Brasil propriamente dito, faz-se imperioso enumerar tais mecanismos, que se dividem em nacionais ou unilaterais; bilaterais; e multilaterais.

As medidas nacionais são basicamente as práticas unilaterais adotadas pelos países com objetivo específico de obstar a evasão de divisas para as regiões de tributação favorecida. Podem ser divididas em *Contramedidas*; *Cláusulas antiabuso* gerais; e *Black List*.²⁹

As *contramedidas* correspondem aos mecanismos que o Estado impõe para combater artifícios específicos de planejamento tributário, tais como os preços de transferência e as sociedades de base. Podem ser também vistas como cláusulas antiabuso específicas.

Para evitar as práticas abusivas dos preços de transferência, por exemplo, muitos Estados editam leis que obrigam a correção dos valores negociados em termos reais de mercado. As operações de importação o exportação entre empresas coligadas ou controladas, portanto, são reguladas via ordenamento jurídico para evitar abusos.

A correção das margens de lucro parte, via de regra, da consideração das circunstâncias que se verificariam caso as operações fossem realizadas em regime de livre concorrência (livre mercado), ou seja, entre sociedades sem qualquer vínculo

²⁹ MOURA, Alexandre C. F. Concorrência fiscal prejudicial: uma nova proposta de World Tax Organization. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 12, n. 68, p. 113-158, mar./abr. 2014. p. 123-127.

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

societário (conhecido como princípio *arm's length*), e, para tanto, é comum a utilização de vários métodos de correção do lucro.³⁰

Mais um exemplo é a contramedida em relação às sociedades de base, contra a abertura de filiais da empresa em paraísos fiscais para redistribuição dos lucros e, por conseguinte, diluição e diferimento da carga tributária. Algumas legislações nacionais, seguindo orientação da OCDE, adotam as denominadas “regras CFC” que se referem ao controle fiscal das *Controlled Foreign Companies* (Empresas Controladas no Exterior).

A essência das “Regras CFC” está na imposição de uma tributação global sobre os sócios sem mesmo aguardar as distribuições dos lucros da sociedade. O que há é uma tributação sobre os rendimentos do grupo econômico, independentemente do deslocamento do lucro contábil para as filiais *offshore*.³¹

As cláusulas antiabuso gerais, por outro lado, são normas com grau de abstração elevado, justamente com o objetivo de acompanhar o dinamismo das práticas de evasão fiscal que vão surgindo com o desenvolvimento e inovação das relações econômico-financeiras. As Administrações Fiscais, portanto, utilizam-se de tais normas gerais para se adequar aos novos esquemas de burlar à legislação tributária. No Brasil, foi acrescentado ao art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN) o parágrafo único conhecido também como a “norma geral antielisiva”. Seu objetivo é evitar a dissimulação da ocorrência do fato gerador mediante a desconsideração de atos ou negócios jurídicos meramente formais.

Art. 116. Parágrafo único. A autoridade administrativa poder desconsiderar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.³²

Já a última medida unilateral adotada pelos Estados nacionais é a elaboração de “Listas Negras”, constituídas pelos países considerados paraísos

³⁰ MOURA, Alexandre C. F. Concorrência fiscal prejudicial: uma nova proposta de World Tax Organization. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 12, n. 68, p. 113-158, mar./abr. 2014. p. 124.

³¹ *Ibidem*. p. 125.

³² Código Tributário Nacional.

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

ficiais, e que, por consequência, sofrerão tratamento tributário desigual em relação aos demais. Tais listas são, via de regra, taxativas e elaboradas com base em critérios objetivos como por exemplo: grau de sigilo de informações e percentual de tributação sobre a renda.

No Brasil, a mais recente lista negra foi divulgada pela Receita Federal através da Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010. Trata-se de um rol taxativo de países considerados como regimes de tributação favorecida:

I - Andorra; II - Anguilla; III - Antígua e Barbuda; IV - Antilhas Holandesas; V - Aruba; VI - Ilhas Ascensão; VII - Comunidade das Bahamas; VIII - Bahrein; IX - Barbados; X - Belize; XI - Ilhas Bermudas; XII - Brunei; XIII - Campione D'Italia; XIV - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark); XV - Ilhas Cayman; XVI - Chipre; XVII - Cingapura; XVIII - Ilhas Cook; XIX - República da Costa Rica; XX - Djibouti; XXI - Dominica; XXII - Emirados Árabes Unidos; XXIII - Gibraltar; XXIV - Granada; XXV - Hong Kong; XXVI - Kiribati; XXVII - Lebuán; XXVIII - Líbano; XXIX - Libéria; XXX - Liechtenstein; XXXI - Macau; XXXII - Ilha da Madeira; XXXIII - Maldivas; XXXIV - Ilha de Man; XXXV - Ilhas Marshall; XXXVI - Ilhas Maurício; XXXVII - Mônaco; XXXVIII - Ilhas Montserrat; XXXIX - Nauru; XL - Ilha Niue; XLI - Ilha Norfolk; XLII - Panamá; XLIII - Ilha Pitcairn; XLIV - Polinésia Francesa; XLV - Ilha Queshm; XLVI - Samoa Americana; XLVII - Samoa Ocidental; XLVIII - San Marino; XLIX - Ilhas de Santa Helena; L - Santa Lúcia; LI - Federação de São Cristóvão e Nevis; LII - Ilha de São Pedro e Miguelão; LIII - São Vicente e Granadinas; LIV - Seychelles; LV - Ilhas Solomon; LVI - St. Kitts e Nevis; LVII - Suazilândia; LVIII - Suíça; (Vide art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.474, de 18 de junho de 2014). LIX - Sultanato de Omã; LX - Tonga; LXI - Tristão da Cunha; LXII - Ilhas Turks e Caicos; LXIII - Vanuatu; LXIV - Ilhas Virgens Americanas; LXV - Ilhas Virgens Britânicas.³³

Como se pode perceber é uma lista bastante completa, haja vista a preocupação da Receita Federal em evitar deixar de fora qualquer país ou território que possa ser usado para fins de sonegação fiscal.

Ademais, em paralelo às medidas unilaterais, estão as medidas bilaterais que são os tratados, assinados por dois países, com o objetivo de evitar a dupla tributação ou acordar as trocas de informações fiscais entre as autoridades.

³³ Receita Federal Brasileira. Instrução Normativa nº 1.037, de 4 de junho de 2010. Art. 1º.

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

Os acordos para evitar a dupla tributação são firmados sempre com a perspectiva de reciprocidade. Devido ao princípio da universalidade, dois ou mais países, em tese, podem vir a tributar o mesmo fato gerador, independentemente de suas fronteiras ou da proveniência do crédito. Logo, para resolver essa situação prejudicial aos investidores estrangeiros, bem como às operações internacionais, um país regula a incidência da tributação conforme a tributação já efetuada por outro país signatário.

Já os acordos para troca de informações fiscais são cruciais para a eficácia da atuação das Administrações tributárias. Países que adotam uma postura de não cooperação quando demandados, respeitando o sigilo dos dados financeiros de suas instituições, são fortemente criticados pela possibilidade de compactuarem com criminosos internacionais e com o acobertamento de dinheiro “sujo”. Não obstante, atualmente, até mesmo países considerados paraísos fiscais, devido a baixa tributação, estão contribuindo em certa medida com as requisições de outras autoridades fiscais.

Por fim, estão as medidas multilaterais, caracterizadas pelo esforço conjunto de países ou blocos regionais com intuito de reduzir a concorrência fiscal prejudicial. Destacam-se as iniciativas da OCDE, sendo que o instrumento central foi o relatório de 1998 chamado *Harmful tax competition – an emerging global issue* (já explicitado no capítulo anterior), e da União Europeia, onde se alinhou as diretrizes de combate aos ilícitos fiscais:

No âmbito da União Europeia, fazemos referência, primeiramente, às diversas Diretivas editadas com o propósito de evitar a evasão fiscal em operações ambientadas dentro do espaço comunitário, as quais estabelecem diretrizes para regulamentação nacional quanto: (i) à tributação de rendimentos da poupança sob a forma de juros; (ii) ao regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties entre sociedades associadas de Estados-Membros (EMs) diferentes; (iii) ao regime fiscal comum aplicável às sociedades mãe e sociedades afiliadas de EMs diferentes; e (iv) ao regime fiscal aplicável às fusões, cisões, entrada de ativos e permutas de ações entre sociedades estabelecidas em EMs diferentes.³⁴

³⁴ MOURA, Alexandre C. F. Concorrência fiscal prejudicial: uma nova proposta de World Tax Organization. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 12, n. 68, p. 113-158, mar./abr. 2014. p. 130.

3.2 INTERVENÇÃO DO BRASIL NA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Como já dito, o Brasil não ficou de fora desse processo mundial de combate a evasão fiscal e de enunciar restrições aos paraísos fiscais. Inspirado em outros ordenamentos jurídicos, muitas dessas medidas foram adotadas pelo Brasil como, por exemplo: (1) a tributação da renda obtida no exterior, direta ou indiretamente, por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil; (2) a introdução de regras acerca dos preços de transferência, com o intuito de obstar a evasão fiscal internacional; (3) aumento da malha de tratados internacionais que buscam melhorar a circulação de capitais e evitar a dupla tributação da renda; e, principalmente, (4) a previsão de tratamento normativo-tributário diferenciado, mais oneroso, quando se tratar de operações realizadas com pessoas jurídicas situadas em países da “lista negra” do fisco, ou seja, qualificados como paraísos fiscais.

A questão da evasão fiscal internacional e dos paraísos fiscais é bastante preocupante para o Brasil. Segundo dados de um estudo elaborado pelo economista James Henry - e encomendado pela Rede de Justiça Tributária, entidade que atua contra a atuação desses países - concluiu-se que milionários ao redor do planeta escondiam, no final do ano de 2010, US\$ 21 trilhões em instituições financeiras sediadas em paraísos fiscais. Todavia, o mais interessante desse relatório é que cerca de US\$ 520 bilhões eram de brasileiros, ou seja, um quarto do PIB nacional equivalente à época.³⁵

No início do ano de 2015, foi deflagrado, pela mídia internacional, um grande esquema de evasão de divisas envolvendo o Banco HSBC na Suíça. Por meio do chamado “Swiss Leaks”, dados bancários sigilosos de diversas personalidades importantes ao redor do mundo foram revelados.

É sabido que a Suíça está no rol dos países mais procurados quando se tem interesse em desviar dinheiro ilegalmente. Os motivos são vários, que vão desde tentativas de evasão fiscal à corrupção governamental. Famosos de todos

³⁵ CINTRA, Marcos. *Sonegação e o Brasil nos paraísos fiscais*. Disponível: <<http://desacato.info/2012/07/sonegacao-e-o-brasil-nos-paraissos-fiscais/>>. Acesso em 13 de fevereiro de 2015.

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

os gêneros (artistas, esportistas e até ex-ditadores) mantinham contas abertas em bancos por lá, seja em nome próprio, nome de terceiros ou numeradas. O esquema utilizado se repete a longo das gerações.

Apenas para se ter ideia do problema de evasão de divisas do Estado brasileiro, de acordo com o relatório divulgado pelo Consórcio Internacional de Jornalistas Investigativos (*Swiss Leaks*), mais de 100 mil contas do Banco HSBC movimentaram, até o ano de 2006, 100 bilhões de dólares. O Brasil é o 4º país com mais envolvidos na lista, e é o 9º com a maior quantia envolvida. Desse montante, 7 bilhões de dólares são de brasileiros, espalhados por 6.606 contas no nome de 8.667 clientes.³⁶

Devido a esses números alarmantes, o Fisco brasileiro vem cada vez mais fechando o cerco para evitar as fraudes fiscais internacionais. Como mencionado acima, o Brasil passou a adotar uma série de medidas a fim de combater a evasão fiscal por meio dos paraísos fiscais.

3.2.1 A TRIBUTAÇÃO DE RENDA OBTIDA NO EXTERIOR

Em primeiro lugar está a tributação da renda obtida no exterior, direta ou indiretamente, por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. Desde 1995, com o advento da Lei Federal nº 9.249, a administração tributária nacional passou a adotar elementos universais de tributação, por meio da noção de *worldwide income*.

Tributar os lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas situadas no exterior, sem restrições, gerou controvérsias. Isso porque, nos demais países que utilizam essa técnica, a intenção é exclusivamente combater as práticas fiscais danosas relacionadas aos paraísos fiscais. Na contramão, o Brasil estende de forma indiscriminada o regime de tributação universal a todos os países do mundo, embora com diferenças na alíquota aplicada.

³⁶ Site Swiss Leaks – disponível em: < <http://www.icij.org/project/swiss-leaks/explore-swiss-leaks-data>>. Acesso em 13 de fevereiro de 2015.

3.2.2 O CONTROLE FISCAL DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Em seguida, com a entrada em vigor da Lei 9.430/96, houve a introdução das regras acerca dos preços de transferência, com o intuito de obstar a evasão fiscal internacional.

Quando se fala em controle das práticas relacionadas aos preços de transferência, está a se falar em aplicação do princípio do *arm's length*, isto é, na obrigação de que os preços praticados nas operações entre sociedades relacionados estejam coerentes com os preços de mercado, em circunstâncias normais de negociação.

Com os dispositivos da Lei 9.430/96 (art. 18 a 24), as empresas vinculadas ficaram expressamente proibidas de estipular, artificialmente, os preços nas operações econômicas para atingir os reflexos contábeis desejados. O controle objetiva inibir as transferências dissimuladas de lucros ao exterior pelo subfaturamento de exportações ou pelo superfaturamento de importações.

O controle fiscal dos “preços de transferência” (*transfer pricing*) efetiva-se mediante a aplicação de métodos que têm como finalidade indicar o preço médio (preço de referência) a ser praticado nas relações com parte interdependentes, ou independentes, cujo resultado poderá, se divergente, ensejar uma necessária *retificação dos preços* (e eventualmente de contabilidade) sobre os atos de pagamento fixados em valores divergentes (para mais ou para menos) daqueles que seriam formados em uma transação entre sujeitos independentes, em condições de livre concorrência (*arm's length*).³⁷

Todavia, vale destacar que, embora a mencionada lei tenha trazido dispositivos expressos acerca do controle para os preços de transferência entre empresas do mesmo grupo econômico, a receita federal já tinha instrumentos para aplicar o princípio do *arm's length*, pois este já estava inserido no ordenamento jurídico brasileiro de forma esparsa, principalmente no âmbito do Imposto de Renda, para efeito de controle de distribuição indireta de lucros.³⁸

³⁷ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 165.

³⁸ *Ibidem*. p. 166.

3.2.3 OS TRATADOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS

Ademais, com as regras de controle sobre os preços de transferência, e com a incorporação do regime de tributação sob bases universais (renda no exterior), o Brasil restou obrigado a aumentar sua malha de tratados internacionais com intuito de buscar melhorar a circulação de capitais e evitar a dupla tributação da renda. Apesar de não fazer parte da OCDE, adotou seu modelo para os acordos acerca de bitributação. Hoje, por exemplo, são 33 acordos firmados entre o Brasil e outros países, conforme os dados fornecidos pela receita federal.³⁹

Esses acordos garantem que um contribuinte residente no Brasil, mas que auferir renda no exterior, particularmente em outro país signatário, não seja tributado duas vezes. Em tese, será abatido o imposto já pago no país parceiro. Dessa forma, os acordos para se evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil são medidas importantes, pois incentivam os investimentos no país.

3.2.4 O TRATAMENTO DIFERENCIADO PARA OS PARAÍSOIS FISCAIS

E, por último, como consequência, vem a previsão de tratamento normativo-tributário diferenciado, mais oneroso, quando se tratar de operações realizadas com pessoas jurídicas situadas em países da “lista negra” do fisco, ou seja, qualificados como paraísos fiscais.

Influenciada pelo conceito de regime tributário nocivo formulado pela OCDE, a legislação brasileira preferiu denominar tecnicamente os paraísos fiscais de regimes de tributação favorecida (RTF) e estipulou critérios objetivos para classificá-los.

Assim, conforme o disposto no art. 24 da Lei 9.430/96 foram considerados países com tributação favorecida aqueles que não tributam a renda ou que a tributam com alíquota máxima de 20%.

³⁹ Site Receita Federal – disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/acordosinternacionais/acordosduplatrib.htm>>.
Acesso em 13 de fevereiro de 2015

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

No entanto, recentemente, no final de 2014, a Secretaria da Receita Federal publicou a portaria nº 488, que diminuiu para 17% a alíquota máxima estipulada para um país ser considerado um regime de tributação favorecida. O motivo dessa alteração foi o medo das autoridades brasileiras em incluir novos países na lista negra, haja vista que, nos últimos anos, houve uma redução nas alíquotas do imposto de renda por vários países ao redor do mundo.

No Brasil, a taxatividade da lista negra dos paraísos fiscais é considerada imprescindível para segurança jurídica das operações financeiras, bem como para que as autoridades possam fixar corretamente o alcance de suas regras.

Fato é que, sendo classificado como de regime de tributação favorecida, nos termos da legislação brasileira, o país sofre um tratamento diferenciado. Enquanto que as remessas feitas ao exterior, normalmente, são tributadas com a alíquota de 15%, para os paraísos fiscais há uma majoração na alíquota, que passa a ser de 25%.

Assim sendo, além da urgência para seguir a tendência internacional de combater a evasão fiscal e desestimular estas operações ilícitas, as diversas medidas adotadas pelo Brasil na seara fiscal tentam projetar o Brasil de forma respeitável no processo de globalização tributária e acrescentam credibilidade ao país perante à comunidade internacional.

CONCLUSÃO

O trabalho apresentado buscou realizar uma pesquisa jurídica de caráter científico, que teve por objetivo descrever e argumentar sobre o atual panorama das medidas que o Brasil adota em relação à concorrência tributária internacional.

O caráter prejudicial da concorrência fiscal parece fundamentar a pretensão do Estado brasileiro em normatizar um regime de relação tributária diferenciado para países considerados paraísos fiscais (*Tax Havens*), com o intuito principal de amenizar, ou até eliminar, a evasão fiscal internacional.

Os mecanismos adotados pelo Brasil fundam-se na tendência mundial, capitaneada pela OCDE, de se criar instrumentos de defesa e repressão contra os países considerados de tributação favorecida. O objetivo precípua é combater a fraude e a evasão fiscal, bem como simplificar procedimentos de tributação e controle sobre as transações além dos territórios nacionais.

Demonstrou-se que com a globalização, novos artifícios como os preços de transferência, as sociedades de base, o *treaty shopping*, entre outros, estão sendo incorporados pelos contribuintes, que se utilizam das facilidades oferecidas pelos paraísos fiscais na tentativa de se reduzir ou até evitar a incidência tributária nas transações econômico-financeiras.

Como consequência desse processo de globalização tributária internacional, o fisco brasileiro impôs uma política fiscal ativa, alterando as bases de tributação sobre a renda na fonte, impedindo a transferência dos lucros para os paraísos fiscais e aumentando sua malha de tratados internacionais para evitar dupla tributação e para troca de informações fiscais.

Assim sendo, a intervenção do Estado brasileiro na tributação internacional, de forma a regular certas medidas específicas conforme o caso, parece ser uma arma para o combate da prejudicial evasão fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BORGES, Antônio de Moura. *Considerações sobre o Combate à Concorrência Tributária Internacional Prejudicial*. In: *Intervenção do Estado no Domínio Econômico*. GICO JR., Ivo; BORGES, Antônio de Moura (coord.). São Paulo: Lex editora, 2006.

BORGES, Antônio de Moura e KHOURY, Leila José Antônio. *A troca de informações no âmbito de tratados internacionais sobre matéria tributária*. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/brasil/03_597.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2015.

CAVALCANTE, Denise Lucena e FARIAS, Rui Barros Leal. *Paraísos Fiscais: O liame entre o planejamento fiscal internacional e as práticas evasivas danosas*. Disponível: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/XIVCongresso/195.pdf>>. Acesso em 16 de fevereiro de 2015.

CHAVAGNEUX, Christian, MURPHY, Richard, PALAN, Ronen. *Tax Havens: How Globalization Really Works*. Cornell University Press, 2010.

CINTRA, Marcos. *Sonegação e o Brasil nos paraísos fiscais*. Disponível: <<http://desacato.info/2012/07/sonegacao-e-o-brasil-nos-paraisos-fiscais/>>. Acesso em 13 de fevereiro de 2015.

MOTTA, João Ricardo Santos Torres da; FONTANIVE, Vicente Marcos. *A Tributação em face da Globalização*. Brasil: Câmara dos Deputados, 2000.

MOURA, Alexandre C. F. Concorrência fiscal prejudicial: uma nova proposta de World Tax Organization. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 12, n. 68, p. 113-158, mar./abr. 2014.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Harmful tax competition – an emerging global issue..* Paris: OECD publications, 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>. Acesso em 16 de fevereiro de 2015.

TAVARES, Mónica Sofia Ferreira. *Concorrência e Evasão Fiscal Internacional*. Dissertação de Mestrado, Universidade de Aveiro. Disponível: <<http://ria.ua.pt/handle/10773/8799>>. Acesso em 16 de agosto de 2015.

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003

_____. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VELO, Lucio. *O Mundo dos Paraísos Fiscais Financeiros*. São Paulo: Editora Manole, 1998.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.