



Universidade
Estadual de Londrina

PRISCILA YUMIKO SAKAMOTO

**AS SOCIEDADES *OFFSHORE* NO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO**

Londrina
2005

PRISCILA YUMIKO SAKAMOTO

**AS SOCIEDADES *OFFSHORE* NO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito Negocial, área de concentração em MERCOSUL e Direito Comunitário, da Universidade Estadual de Londrina, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre.

Orientadora: Prof^a. Dra. Marlene Kempfer Bassoli

**Londrina
2005**

PRISCILA YUMIKO SAKAMOTO

**AS SOCIEDADES *OFFSHORE* NO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito Negocial, área de concentração em MERCOSUL e Direito Comunitário, da Universidade Estadual de Londrina, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre.

BANCA EXAMINADORA:

Profa. Dra. Marlene Kempfer Bassoli

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro

Prof. Dr. Marcos Antonio Striquer Soares

Londrina, 18 de Maio de 2005.

DEDICATÓRIA

***Ao meu pai, pelas lições
de amor às palavras e aos livros.***

AGRADECIMENTOS

A Deus.

À Professora Doutora Marlene Kempfer Bassoli, pelo estímulo e orientação.

À Professora Doutora Maria de Fátima Ribeiro, pela gralha e pela motivação.

À minha mãe e irmãs, pela confiança e amor.

Ao meu noivo, pela compreensão e paciência.

Aos amigos e colegas, pela amizade e estímulo.

Aos colegas do mestrado, pela jornada trilhada nos últimos dois anos, com carinho especial a Ana Claudia, Ivan e Nilson.

A todos que colaboraram ou não impediram a realização e finalização deste estudo.

“[...] pode o bater de asas de uma borboleta no Brasil desencadear um tornado no Texas?”

Edward Lorenz

SAKAMOTO, Priscila Yumiko. **As Sociedades *Offshore* no Planejamento Tributário**. 2005. 166 p. Dissertação (Mestrado em Direito Negocial) Universidade Estadual de Londrina – UEL . Londrina.

RESUMO

A globalização de tal forma influenciou a atividade empresarial, que as relações e práticas comerciais se estenderam ao âmbito internacional dando origem à atividade empresarial transnacional. Nesse novo contexto, a atividade empresarial deve preparar-se para suportar os impactos econômicos e tributários, resultantes da imposição de uma maior competitividade na economia internacional. Para tanto, o desenvolvimento de um planejamento tributário empresarial torna-se imprescindível. Dentre as hipóteses possíveis no planejamento, a utilização de sociedades *offshore*, é uma das preferidas pelas sociedades transnacionais, pela possibilidade de eleição de jurisdição tributariamente mais favorável aos seus negócios e conseqüente economia fiscal. As sociedades *offshore*, no entanto, podem ser usadas também, como instrumentos de evasão fiscal, sendo tênue a diferença entre a conduta lícita e ilícita, sendo relevante a observação dos limites impostos por cada sistema tributário envolvido no planejamento, sob pena de servirem como auxiliares à evasão fiscal. A par dos abusos que podem ser praticados na utilização das sociedades *offshore*, torna-se curial analisar e observar as medidas de controle internacionais e internas, focando principalmente o Sistema Tributário Brasileiro.

Palavras-chave: elisão fiscal; planejamento tributário; Sociedades *Offshore*; evasão fiscal; medidas de controle.

SAKAMOTO, Priscila Yumiko. **As Sociedades Offshore no Planejamento Tributário**. 2005. 166 p. Dissertação (Mestrado em Direito Negocial) – Universidade Estadual de Londrina – UEL. Londrina.

ABSTRACT

Globalization influenced enterprise activity, in such a way that commercial usage relations changed and originated a new dynamic of conflicts and interests in international topics that lead to global repercussions. One of these consequences is called transnational activity. In this new world-wide context, commercial activity must support economic and taxation impacts, that had resulted of a bigger competitiveness in international economy. This raised the ventures' necessity to plan its activity, in order to diminish or even to suppress actions that generate hypotheses of tax incidence. Among the hypotheses in tax planning, the use of offshore companies is one of the most used tax management's instrument to give chance to choose a jurisdiction where is possible to pay less taxes than in any other country and better economic opportunities to its activity. For all that, it is important to analyze international and internal measures of control in offshore societies' use, in order to struggle tax evasion, focusing in Brazilian's Tax System.

Key words: tax avoidance; tax planning; Offshore companies; tax evasion; control procedures.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ALADI	Associação Latino-Americana de Integração
ALALC	Área Latino-Americana de Livre Comércio
ALCA	Área de Livre Comércio das Américas
BVI	Sociedades das Ilhas Virgens Britânicas
CAUCE	Convênio Argentino-Uruguai de Cooperação Econômica
CECA	Comunidade Européia do Carvão e do Aço
CEE	Comunidade Econômica Européia
CEEA	Comunidade Européia de Energia Atômica
CMC	Conselho do Mercado Comum
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
EUA	Estados Unidos da América
FATF	Financial Action Task Force
FMI	Fundo Monetário Internacional
GAFI	<i>Groupe d'Action Financière</i>
GATT	Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
IN	Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
IVA	Imposto sobre o Valor Agregado
LLC	<i>Limited Liability Companies</i>
MERCOSUL	Mercado Comum do Sul
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMC	Organização Mundial do Comércio
ONU	Organização das Nações Unidas
PEC	Protocolo de Expansão Comercial
PIB	Produto Interno Bruto
SAFI	Sociedades Anônimas Financeiras de Investimento
SGT	Subgrupo de Trabalho
STF	Superior Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SRF	Secretaria da Receita Federal

TEC	Tarifa Externa Comum
TJCE	Tribunal de Justiça da Comunidade Européia
UNCTAD	Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento
ZLC	Zona de Livre Comércio

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Características do Uruguai	96
Tabela 2 – Resoluções do COAF	121

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 A ATIVIDADE EMPRESARIAL TRANSNACIONAL E A GLOBALIZAÇÃO	17
2.1 DA EVOLUÇÃO DO COMÉRCIO À TEORIA DA EMPRESA	17
2.2 A GLOBALIZAÇÃO	20
2.2.1 Histórico	20
2.2.2 A Dimensão Econômica da Globalização	21
2.2.3 Do Papel do Estado	25
2.3 A ATIVIDADE EMPRESARIAL TRANSNACIONAL	32
2.3.1 Conceito	32
2.3.2 Operações Transnacionais e a Incidência de Tributos	33
3 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA ATIVIDADE EMPRESARIAL TRANSNACIONAL	35
3.1 O COMPARTILHAMENTO DA SOBERANIA E O SISTEMA TRIBUTÁRIO DOS ESTADOS...	35
3.1.1 O Compartilhamento da Soberania	35
3.1.2 A Soberania e o Sistema Tributário dos Estados	39
3.1.3 Reflexos do Compartilhamento da Soberania na Atividade Empresarial	41
3.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: NOÇÕES	42
3.2.1 Conceito	42
3.2.2 Classificação	47
3.2.2.1 Conduta do agente.....	48
3.2.2.2 Área de Atuação	48
3.2.2.3 Objetivo	49
3.2.2.4 Expedientes ou Recursos.....	49
3.2.3 Finalidade	50
3.3 LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL	52
3.3.1 Dos princípios constitucionais	52
3.3.2 Dos princípios constitucionais tributários da tipicidade e da estrita legalidade.....	57
3.3.2.1 Princípio da tipicidade ou reserva absoluta	58
3.3.2.2 Princípio da estrita legalidade	61

4 AS SOCIEDADES <i>OFFSHORE</i> COMO INSTRUMENTO DE ELISÃO E DE EVASÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL	64
4.1 EVASÃO E A ELISÃO TRIBUTÁRIA NA ATIVIDADE EMPRESARIAL	64
4.1.1 Evasão e elisão tributária: conceito e distinção	64
4.1.2 Evasão e elisão tributária na atividade empresarial	69
4.2 AS SOCIEDADES <i>OFFSHORE</i> COMO INSTRUMENTO DE ELISÃO TRIBUTÁRIA.....	73
4.2.1 Conceito	73
4.2.2 Natureza Jurídica	76
4.2.3 Finalidades	82
4.2.4 Estrutura e Tipos Societários	84
4.3 AS SOCIEDADES <i>OFFSHORE</i> COMO INSTRUMENTO PARA A EVASÃO TRIBUTÁRIA	88
4.3.1 As Sociedades <i>Offshore</i> e a Concorrência Fiscal Prejudicial	88
4.3.2 Sociedades <i>Offshore</i> no MERCOSUL – O Uruguai	92
5 O CONTROLE FISCAL DAS SOCIEDADES <i>OFFSHORE</i>	98
5.1 CONTROLE NO ÂMBITO INTERNACIONAL	98
5.1.1 O Código de Conduta da União Européia sobre Concorrência Fiscal Prejudicial	99
5.1.2 A Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE ...	103
5.1.3 A Transparência Fiscal Internacional	106
5.2 CONTROLE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	112
5.2.1 Controle das sociedades estrangeiras	112
5.2.2 O Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF	118
6 CONCLUSÃO	125
REFERÊNCIAS	130
ANEXOS	138
ANEXO - AS QUARENTA RECOMENDAÇÕES - FAFT/GAFI	139

1 INTRODUÇÃO

A globalização econômica trouxe mudanças significativas, onde o Estado assume um posicionamento em que a soberania não possui mais sentido de poder absoluto, mas sim, passa a ser compartilhada nos limites impostos pela ordem internacional, para atender a uma nova dinâmica de conflitos e interesses que se exteriorizam em âmbito internacional e que possuem repercussões globais.

Nessa evolução globalizada das relações e práticas comerciais a atividade empresarial transnacional, surge por meio de um complexo de sociedades nacionais, interligadas entre si e subordinadas a um controle central, passando também, a fazer parte do cenário mundial como importante agente econômico do capitalismo.

Sem embargo a atividade empresarial sofre os impactos econômicos da globalização, bem como, a incidência tributária tem grande influência na competitividade pela economia internacional.

A necessidade de melhor planejar os negócios, de forma a diminuir ou mesmo suprimir ações que gerem hipóteses de incidência de tributos para não pagar mais do que for previsto pela norma, faz surgir o planejamento tributário, como um verdadeiro auxiliar do empresário, sem o qual a competitividade frente ao mercado globalizado seria muito mais complexa.

O ato organizacional da sociedade ou da pessoa física, de planejar o pagamento de seus tributos, não encontra obstáculos na Carta Magna, ou no Código Tributário Nacional, pois “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, se não em virtude de lei”¹, podendo ser considerado como um direito de auto-

¹ Art. 5.º, II da Constituição da República Federativa do Brasil/1988.

organização do contribuinte, para que possa planejar as suas atividades, adequando-se ao mercado internacional.

Nos Estados Unidos, a decisão da Suprema Corte Norte-Americana, no caso *Gregory vs. Helvering* determinou, com base nos princípios da liberdade individual, que “o direito legal de um contribuinte de reduzir o montante do que poderia de outra forma ser seus tributos, ou de evitá-los, por meios que a lei permita, não pode ser negado”.² Ou seja, não há nada de errado em organizar os negócios de modo a fazer com que incidam menos tributos o possível, não havendo qualquer dever público de pagar mais tributos do que determina a norma.

Como instrumento do planejamento tributário internacional, surge, dentre outras hipóteses, a utilização das sociedades *offshore*, comumente constituídas em paraísos fiscais, seja na forma de países com regime societário favorecido, com regime bancário e financeiro favorecido ou países com regime penal favorecido.

Diversas são as discussões acerca da viabilidade da utilização dessas sociedades, que, em primeira vista, é considerada um ato ilícito, como uma prática que leva à sonegação ou fraude fiscal, enfim, à evasão fiscal.

Se assim o fosse, não se poderia admitir a existência de sociedades *offshore* legalmente constituídas em diversos países, portanto é importante observar que o uso dessas sociedades não é em si ato ilícito que conduz à evasão de tributos, mas sim o desvio de suas atividades é que dá oportunidade à ilegalidade, assim como ocorreria com a má utilização de qualquer outro tipo societário.

² “The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted.” U.S. Supreme Court Justice Sutherland, **Gregory vs. Helvering**, 293 U.S. 465, 1965. *apud* GUBERT, P. A. P. Planejamento Tributário: Análise Jurídica e Ética. Curitiba, 1999, **Monografia** (Especialização em Direito) – Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Jurídicos - IBPT.

A diferença entre o uso de sociedade *offshore*, como prática de evasão fiscal, e a utilização, como instrumento do planejamento tributário internacional, é tênue, merecendo observação e estudo, bem como quanto a sua relevância no âmbito empresarial internacional e os limites impostos por cada sistema tributário, envolvido no planejamento.

Não se pode estabelecer um liame de ilicitude ou ilegalidade toda vez que houver referência aos paraísos ou refúgios fiscais, mas, sim, cumpre ao legislador adaptar a lei para eliminar as lacunas que permitam a evasão de tributos.

No âmbito nacional, é necessário analisar os princípios constitucionais tributários que devem ser observados no planejamento tributário, mais especificamente os da tipicidade fechada e da estrita legalidade, que, como vetores das normas tributárias e norteadores do sistema jurídico tributário brasileiro, protegem os contribuintes dos abusos do fisco.

As operações, por meio das sociedades *offshore*, seriam práticas de elisão fiscal, limitadas pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, com corolário constitucional no princípio da liberdade de contratar, ou seja, o empresário teria a liberdade de planejar o pagamento de seus tributos dentro do que a lei não proíbe.

No âmbito do MERCOSUL, elegeu-se analisar as sociedades *offshore*, no Uruguai, e a sua condição ou não de paraíso fiscal, observando os contextos histórico, econômico e social do país, fatores influentes para a eleição como destino para o estabelecimento de *offshores* na América do Sul.

A opção pela utilização das *offshores*, como instrumento de planejamento tributário internacional, deve ponderar alguns pontos como, por exemplo: observar qual é a extensão da liberdade de gestão empresarial que lhe

permite planejar dentro das lacunas das leis tributárias; analisar quando e por quais práticas o limite da licitude é ultrapassado, focando em quais os meios de controle utilizados para coibir e restringir a evasão fiscal.

Para que o intuito do planejamento tributário que utiliza as sociedades *offshore* não extrapole os limites da legalidade, devem ser adotadas medidas de controle tanto em âmbito internacional, seja por meio de documentos da União Européia, como o Código de Conduta sobre concorrência fiscal prejudicial, ou da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, pelo projeto: *Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*³ e regras de transparência fiscal internacional; quanto em âmbito interno, considerando o princípio da universalidade na aplicação de medidas administrativas e da legislação tributária brasileira.

Esta análise deve ainda levar em conta a multidisciplinaridade das medidas de controle, que dependem do respaldo legislativo interno, dos meios contábeis de controle financeiro adotado por cada país, das relações políticas e econômicas internacionais, dentre outras variáveis, que tornam complexa a efetividade do controle da utilização das sociedades *offshore*.

³ Progresso em Identificar e Eliminar Práticas Tributárias Prejudiciais. (Tradução Livre)

2 A ATIVIDADE EMPRESARIAL TRANSNACIONAL E A GLOBALIZAÇÃO

2.1 DA EVOLUÇÃO DO COMÉRCIO À TEORIA DA EMPRESA

As práticas comerciais têm a sua origem histórica indeterminada, pois os relatos de atividades comerciais remontam há Séculos, desde as primeiras trocas de mercadorias, até as civilizações da Antigüidade Clássica, as Idades Média, Moderna e Contemporânea, sendo a evolução dessas práticas acompanhada, ao longo dos Séculos, pelo Direito Comercial.

No Século XIX, foi promulgado o Código Napoleônico de 1806, que influenciou o Código Comercial Brasileiro de 1850 e deu uma nova concepção ao Direito Comercial, que passa de Direito dos comerciantes a ser o Direito dos atos de comércio. Essa concepção de atos do comércio, como o núcleo da atividade mercantil, trouxe dificuldades doutrinárias no sentido de enumerar quais e o que seriam tais atos e o que os diferenciaria dos atos civis.⁴

Diante da inquietação científica provocada pela incerteza e pela insegurança técnica do termo “atos de comércio”, dentre outras dificuldades que a dinâmica e a evolução do comércio criava, surge na Itália a terminologia Direito de Empresa, adotada pelo *Codice Civile* Italiano de 1942, como um novo sistema de regulação das atividades econômicas dos particulares, que deixa de regular apenas as atividades de mercancia e passa a disciplinar uma forma específica de produzir ou circular bens ou serviços, a empresarial.⁵

⁴ NEGRÃO, R. **Manual de direito comercial e de empresa**. v. 1. 3. ed. reform. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 9.

⁵ COELHO, F. U. **Curso de direito comercial**. v. 1. 6. ed. rev. e atual. de acordo com o novo código civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002). São Paulo: Saraiva, 2002. p. 16-18. É importante ainda ressaltar que não se trata de unificação dos Direitos Civil e Comercial.

Essa nova teoria, a Teoria da Empresa, substituiu a Teoria dos Atos de Comércio do Código Napoleônico, passando o Direito Comercial a regular não somente os atos de comércio, mas todo o exercício da atividade econômica, incluindo a circulação e a prestação de serviços e os negócios imobiliários, anteriormente marginalizados das práticas comerciais.

O Sistema Jurídico Brasileiro, também, passou a adotar a Teoria italiana, com a publicação do Código Civil Brasileiro pela Lei n. 10.406 de 10-1-2002, que, sendo inspirado no *Codice Civile* Italiano, revogou parte do Código Comercial Brasileiro de 1850 (do Art. 1º ao Art. 456) e açambarcou matéria de objeto comercial (Do Direito de Empresa), no seu Livro II da Parte Especial.⁶

A empresa passou a ter, assim, uma nova concepção.⁷

Empresa é a atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços. Sendo uma atividade, a empresa não tem a natureza jurídica de sujeito de direito nem de coisa. Em outros termos, não se confunde com o empresário (sujeito) nem com o estabelecimento empresarial (coisa).

Tal concepção, entretanto, não é pacífica, uma vez que em sendo a empresa uma atividade econômica, e a multiplicidade de atividades que se podem organizar são inúmeras. Qualquer tentativa de defini-la será cientificamente imprecisa.

Quanto à figura do empresário, o Código Civil Brasileiro de 2002 foi objetivo e traçou sua definição no Art. 966, que considera empresário “quem exerce profissionalmente atividade economicamente organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.

Analisando os elementos caracterizadores da figura, podem-se destacar:

⁶ NEGRÃO, R. Op. cit. p. 10.

⁷ COELHO, F. U. op.cit. p. 19.

- a) o profissionalismo: que corresponde a habitualidade, personalidade e monopólio das informações sobre o produto ou serviço objeto de sua empresa;
- b) a atividade: que é a empresa como sinônimo de empreendimento;
- c) (atividade) econômica que deve gerar lucro para quem a explora;
- d) a organização: que devem ser articulados pelo empresário os quatro fatores de produção – capital, mão-de-obra, insumos e tecnologia. A ausência de um desses fatores descaracteriza a figura do empresário.⁸

Essa evolução da teoria dos atos de comércio para a teoria da empresa também é decorrente do movimento de globalização mundial, que trouxe às práticas comerciais e empresariais uma nova dinâmica e conflitos não abarcados pela teoria superada e que, de forma oportuna, foram incluídos no Livro II do Código Civil Brasileiro.

O atual papel do Estado, como *global player*⁹, trouxe à empresarialidade a necessidade de melhor planejar sua atividade econômica, de forma a diminuir ou mesmo suprimir ações que gerem hipóteses de incidência de tributos de forma a não pagar mais do que for previsto pela norma.

⁸ COELHO, F. U. **Manual de direito comercial**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 11-15.

⁹ Terminologia introduzida no vocabulário dos negócios e economia internacionais, assim, ser um *global player* ou *global trader* significa conhecer, entender e adaptar-se de maneira rápida às novas estruturas de crescimento da economia e do mercado mundial e usar todo esse conhecimento para aproveitar todas as oportunidades e aumentar sua competitividade na exploração do mercado global.

2.2 A GLOBALIZAÇÃO

2.2.1 Histórico

A quebra da bolsa de Nova Iorque em 1929 e a seqüente Segunda Guerra Mundial, deu origem a uma crise econômica e política sem precedentes.

Neste período o Estado foi instado a intervir de maneira significativa na economia para reorganizar suas finanças e, ao mesmo tempo, conduzir-se de volta para o caminho da não-intervenção, por meio da diminuição dos gastos públicos (previdência, programas sociais etc.), e retornar ao antigo liberalismo¹⁰, com a desregulamentação das relações trabalhistas e a privatização de serviços públicos.

A crise do capitalismo faz o Estado caminhar para o neoliberalismo e para a globalização, fazendo surgir o Estado social-liberal e gerencial. Não quer se afirmar, que esse novo Estado, não implica na extinção do regime capitalista, mas sim, a crise fez com que o capitalismo fosse reinventado segundo os estágios e as necessidades da sociedade.

Nicos Poulantzas, ao discorrer sobre a crise do capitalismo e do Estado leciona:

Os elementos da crise existentes permanentemente na reprodução do capitalismo devem ser tomados em função das transformações próprias ao estágio e à fase que atravessa o capitalismo, mas que no interior desta periodização dispõem-se as situações de condensação das contradições que podemos designar como crises. Estas crises trazem assim a marca dos períodos que o capitalismo atravessa, sem por isso se diluírem neles.¹¹

¹⁰ Daí a utilização do termo “neoliberalismo”, uma vez que se pretendia retornar ao liberalismo clássico, todavia, com as nuances e singularidades que a situação contemporânea impunha ao administrador.

¹¹ POULANTZAS, N. **O Estado em crise**. Maria Laura Viveiros de Castro (Trad.). Rio de Janeiro: Graal, 1977. p. 6-7.

Por seu turno, Giovanni Alves acredita que a crise do Estado conduz à globalização:

A crise do Estado nacional é uma condição da globalização e da globalidade. Só que a ideologia do globalismo tende a reduzir esta nova situação em que está o mundo (que ele¹² tende a caracterizar como sendo uma sociedade mundial), apenas à dimensão econômica¹³, reduzi-la, portanto, apenas a uma dimensão: a da ótica do mercado mundial.¹⁴

É por esse motivo que, ao se analisar a globalização como um fenômeno, é preciso livrar-se do primeiro impulso, em querer delinear um conceito exato, e observar as suas diversas dimensões, para, então, apontar as suas características e formas e, analisar os seus efeitos nos diversos campos do conhecimento.

2.2.2 A Dimensão econômica da globalização

A globalização envolve, em vários aspectos, todos os segmentos da sociedade, das economias e até mesmo das culturas de certos países, que vêm

No trecho reproduzido, Poulantzas fala sobre a crise econômica, diferenciando-a e distanciando seu conceito daquele usado para a crise política, sobre a qual afirma que: “Em suma, a crise política consiste em uma série de traços particulares resultantes desta condensação das contradições no domínio público, e que afetam tanto as relações de classe em sua luta política como os aparelhos de Estado”. Sobre ambas, admite que a crise econômica pode se traduzir crise política (exemplifica o caso do Chile sob Allende), no entanto, não necessariamente ocorrerá uma concordância cronológica entre ambas, vez que cada uma teria um ritmo próprio.

¹² ALVES, G. Dimensões da Globalização. O capital e suas contradições. Londrina: Práxis. 2001. p. 26. *apud* BECK, U. **O que é globalização – Equívocos do Globalismo**, Resposta à Globalização. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1999.

¹³ Id. *Ibid.*, p.15.

Para o autor a globalização possui múltiplas dimensões, e destaca na sua obra três delas, quais sejam: 1) a globalização como ideologia; 2) a globalização como mundialização do capital; e 3) a globalização como processo civilizatório humano-genérico.

¹⁴ Id. *Ibid.*, p. 26.

sendo uniformizadas (globalizadas), possuindo diversas dimensões¹⁵, sendo a fulcral para a atividade empresarial a dimensão econômica, ou ainda, como proposto por Giovanni Alves, uma mundialização do capital.¹⁶

O próprio autor ainda descreve o aspecto dialético desse fenômeno, com seus aspectos positivos quanto negativos ao cenário mundial:

Qualquer leitura (ou análise) do fenômeno da globalização que não procure apreender o seu sentido dialético – e, portanto, contraditório – tende a ser unilateral, não sendo capaz de ver o fenômeno da globalização tanto como algo progressivo, quanto regressivo, tanto como um processo civilizatório, quanto como um avanço da barbárie, e tanto como a constituição de um ‘globo’ na medida em que tente a contribuir para a sedimentação de particularismo locais e regionais.¹⁷

A globalização não é um processo de mão única, onde apenas há de se verificar o progresso tecnológico e a ampliação do mercado e a mundialização do capital, mas também é importante salientar a hegemonia que acaba sendo imposta aos países em desenvolvimento pelos países desenvolvidos. Esse posicionamento é defendido pelo português Boaventura de Souza Santos:

Em suma, a globalização econômica é sustentada pelo consenso econômico neoliberal cujas três principais inovações institucionais são: restrições drásticas à regulação estatal da economia; novos direitos de propriedade internacional para investidores estrangeiros, inventores e criadores de inovações susceptíveis de serem objecto de propriedade intelectual (ROBINSON, 1995, p. 373); subordinação dos Estados nacionais às agências multilaterais tais como o Banco Mundial, o FMI e a Organização Mundial do Comércio.¹⁸

¹⁵ SOUZA SANTOS, B. (Org.). **Os Processos da Globalização**. A Globalização e as Ciências Sociais. 2.ed. São Paulo: Cortez, 2002. p. 26.

“Uma revisão dos estudos sobre os processos de globalização mostra-nos que estamos perante um fenômeno multifacetado com dimensões econômicas, sociais, políticas, culturais, religiosas e jurídicas interligadas de um modo complexo. Por esta razão, as explicações monocausais e as interpretações monolíticas deste fenômeno parecem pouco adequadas”.

¹⁶ ALVES, G. **Dimensões da Globalização. O capital e suas contradições**. Londrina: Práxis, 2001. p. 26.

¹⁷ Id. Ibid., p.16.

¹⁸ SOUZA SANTOS, B. op. cit. p. 31.

Caso se coloque em análise que os detentores das propriedades intelectuais das maiores inovações tecnológicas das últimas décadas são os países mais desenvolvidos, como Estados Unidos, Japão, Inglaterra, Alemanha entre outros, e que os demais países menos desenvolvidos como os da América Latina estariam em um relativo atraso tecnológico, e a subordinação destes últimos aos primeiros Estados e às agências multilaterais criadas em regra, pelos mesmos países, seria uma consequência previsível.

Roberto Amaral aponta que a adaptação do Estado à globalização deve levar em consideração a conjunção de vontade política para superar a “clivagem desenvolvimento/subdesenvolvimento”, e anota:

O objetivo da política, portanto, do Estado, é a realização dos fins sociais. E não há como realizá-los sem a produção e a distribuição da riqueza nacional. (...) Para essa reforma precisamos do Estado, de um Estado refeito, desprivatizado, voltado para os interesses gerais da sociedade, com condições de intervir em benefício do bem comum. Esse novo Estado deverá enfrentar o problema da fome e da sub-alimentação, da segurança pública, das epidemias e das doenças contagiosas, terá de concentrar os investimentos no fator humano para poder conciliar a globalização com a criação de emprego, dirigir os investimentos no sentido do fortalecimento do mercado interno, controlando, a partir do interesse nacional, as decisões que dizem respeito à economia, ao desenvolvimento científico e tecnológico.¹⁹

Octavio Ianni, ao tratar das metáforas da globalização no capítulo inicial de sua obra, *Teorias da Globalização*, expressa a diversidade e abrangência do fenômeno, quando “chama a atenção a profusão de metáforas utilizadas para descrever as transformações deste final de Século”²⁰, das quais, uma é a própria globalização.

Aponta algumas metáforas comuns à atualidade, como *aldeia global*, *fábrica global*, *nova babel*, *terceira onda*, etc. que tentam descrever as

¹⁹ AMARAL, R. Globalização e Neoliberalismo. **Revista de Informação Legislativa**. Senado Federal. Brasília, a. 38 n. 153, jan/mar. 2002. p. 39-40.

²⁰ IANNI, O. **Teorias da Globalização**. 3. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1996. p. 15.

transformações decorrentes desse movimento de mundialização do globo. E segue em seu pensamento, observando que é inegável que a descoberta de que “o globo terrestre não é mais apenas uma figura astronômica, e sim histórica, abala modos de ser, pensar, fabular”²¹. Abandona-se o simples fato geográfico, para vislumbrar que todo o mundo está de certa forma relacionado, deixando de ser “mero conglomerado de nações, sociedades nacionais, Estados-nações, em suas relações de interdependência, dependência, colonialismo, imperialismo, bilateralismo, multilateralismo”.²²

Octavio Ianni, baseado no entendimento de Richard O’Brien, fala ainda na metáfora do fim da geografia frente à globalização:

Desde que se intensificou a globalização do capitalismo, com a nova divisão internacional do trabalho e a dispersão territorial das atividades industriais, tudo isso dinamizado pelas técnicas da eletrônica, começou-se a falar enfim da geografia. A aceleração e generalização das relações, processo e estruturas capitalistas atravessando territórios e fronteiras, culturas e civilizações, logo deu origem à metáfora do fim da geografia.²³

Concluindo que “a Terra mundializou-se de tal maneira que o globo deixou de uma figura astronômica, para adquirir mais plenamente sua significação histórica”²⁴

A significação histórica da globalização, traduzida nas metáforas que a tentam explicar, pode ser entendida em si mesma como outra metáfora, que abrange todas as outras, ou seja, a globalização é em si uma metáfora.

²¹ Id. op. cit. p. 13.

²² Id. loc. cit.

²³ Id. op. cit. p. 54.

O’Brien defende neste ponto que: “O fim da geografia como um conceito aplicado às relações financeiras internacionais, diz respeito a um Estado de desenvolvimento econômico em que a localização geográfica não importa mais em matéria de finanças, ou importa muito menos do que anteriormente. Neste Estado, os reguladores do mercado financeiro não mais controlam seus territórios; isto é, os reguladores não se aplicam apenas a determinados espaços geográficos, tais como o Estado-nação ou outros territórios típicos definidos juridicamente”. (Global Financial Integration: The End of Geography, Council on Foreign Relations Press, New York, 1992, p.1)

²⁴ Id. loc. cit.

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, sintetiza: “a globalização é metáfora que exprime condição econômica e cultural, com fortíssimos reflexos no Direito brasileiro”.²⁵ Tais reflexos são em verdade mais visíveis nos países em desenvolvimento, como o Brasil e outros da América Latina, uma vez que é grande a dificuldade de adaptação às novas dimensões e à velocidade em que são fechados os negócios e em que gira a economia.

Sobre esses reflexos, Argemiro J. Brum analisa que:

Entre as especificidades brasileiras sobressai o nosso enorme atraso acumulado no plano social. O processo de globalização, concomitante à nova revolução tecnológica, está provocando uma nova e profunda desarticulação social, a exemplo daquela do início da revolução industrial, com a diferença de que esta é extremamente mais veloz, e pega o Brasil no contrapé. Quem não andar ligeiro, fica superado.²⁶

É na economia que a globalização é mais visível, surgindo a necessidade de que as empresas de cada Estado tornem-se competitivas em âmbito global, para que não tenham as suas tecnologias e produtos rapidamente superados e substituídos por outros concorrentes.

2.2.3 Do Papel do Estado

A Convenção Panamericana de Montevideu de 1933, sobre direitos e deveres dos Estados, promulgada no Brasil pelo Decreto nº 1.570 de 13/04/1937, formalizou uma definição de Estado para o Direito Internacional, determinando que o Estado deve reunir requisitos como: a) população permanente; b) território

²⁵ GODOY, A. S. de M. **Globalização, Neoliberalismo e Direito no Brasil**. Londrina: Humanidades, 2004. p. 134.

²⁶ BRUM, A. J. **O Desenvolvimento Econômico Brasileiro**. Ijuí: UNIJUÍ, 1999. p. 553-554.

determinado; c) Governo; e d) a capacidade de entrar em relações com os demais Estados.²⁷

O vocábulo Estado²⁸, tal qual é comumente utilizado pela doutrina, é derivado do termo latino *status* (situação, 'estar de pé') e recebeu esse sentido atual derivando da expressão clássica *status reipublicae* (significando: boa ordem). Esse termo foi difundido na literatura política por Maquiavel, e passou a designar uma nova formação política oriunda da crise da sociedade feudal, e que substituíra os termos tradicionais anteriormente utilizados como: *civitas e res publica*, que serviam para designar o conjunto das instituições políticas de Roma e de modo geral também traduziam a expressão *polis* da Grécia.

O Estado Moderno unitário, e com poder próprio nasce para a ciência política a partir das idéias de Maquiavel, e se desenvolve no decorrer da história pelas obras e escritos de pensadores políticos como Jean Bodin (1530-1596), Thomas Hobbes (1588-1679), John Locke (1632-1704), Emmanuel Kant (1724-1804), Jean-Jacques Rousseau (1712-1778), Charles Tocqueville (1805-1859), Benedetto Croce (1866-1952), Georg Wilhelm Friedrich Hegel (1770-1831), Karl Heinrich Marx (1818-1883), Friedrich Engels (1820-1895), Antonio Gramsci (1891-1937), entre outros. Dos quais apenas far-se-á neste ponto apenas uma menção à importância de seus estudos na seara das ciências e filosofia políticas.

²⁷ SOARES, G. F. S. **Curso de Direito Internacional Público**. V. 1. São Paulo: Atlas, 2002. p. 144.

²⁸ BOBBIO, N. **Estado, Governo e Sociedade: Para uma teoria geral da política**. Marco Aurélio Nogueira (Trad.). 11 ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2004. p. 65-66.

Bobbio afirma que é fora de discussão que a palavra "Estado" se impôs através da difusão e pelo prestígio do Príncipe de Maquiavel (1513). É importante acrescentar ainda que para Maquiavel, o Estado está além do bem e do mal: o Estado é o fim, e sua única finalidade é a sua própria grandeza e prosperidade. E é dessa forma que os fins justificam os meios, e que o Estado regula as relações entre os homens, utilizando-os no que têm de bom e os contendo no que têm de mau.

A noção de Estado²⁹ não permite uma conceituação fechada ou rígida, uma vez que a sua formação política se deu no decorrer da história, e segundo Norberto Bobbio³⁰, o Estado deve ser estudado como um sistema complexo considerado em si mesmo e nas relações com os demais sistemas contíguos. Ou ainda, como para o internacionalista Guido Soares, o Estado surge de maneira espontânea:

O Estado é uma forma de organização da sociedade, que emergiu, de maneira espontânea, no momento histórico em que o poder de um governante tornou-se exclusivo sobre um território, passando as pessoas e coisas a serem submetidas a seu poder jurisdicional, em virtude de dois vínculos possíveis, concomitantes ou exclusivos: uma simples situação de nele estar e por possuírem sua nacionalidade³¹.

Norberto Bobbio³² conclui que saber se o Estado sempre existiu ou se surgiu em determinada época, depende apenas da definição de Estado que se partidarize, e a escolha depende de critérios de oportunidade e não de verdade.

O que importa, assim, é que a evolução histórica do Estado, e de suas concepções, é pano de fundo para a evolução das relações comerciais mundiais, sendo diferentes os níveis da intervenção estatal na economia em cada fase evolutiva.

Para compreender o novo papel do Estado se deve buscar compreender os conceitos de Estado-Nação, Sociedade Civil, Estado, Governo e Gestão Pública que pertencem à esfera social, bem como entender os mercados, empresas e consumidores que fazem parte do âmbito econômico, e assim verificar

²⁹ A propósito, diversos filósofos estudaram a formação histórica das instituições que formaram o Estado ao longo dos séculos, podendo-se citar como primeiras fontes: Maquiavel (O Príncipe – 1513); More (Utopia – 1516) trazendo o que acreditava ser a república ideal; Hobbes (O Leviatã – 1651), identificado com o Estado absoluto.

³⁰ BOBBIO, N. op. cit. p. 55.

³¹ SOARES, G. F. S. **Curso de Direito Internacional Público**. V. 1. São Paulo: Atlas, 2002. p. 143.

³² BOBBIO, N. op. cit. p. 69.

as características (que acredita serem eminentemente políticas³³) do papel do novo Estado.³⁴

Frank R. Pfetsch baseia a sua narrativa em diversos pensadores:

A atualidade dos países industrializados do Ocidente parece estar caracterizada por crises, rupturas, reviravoltas e abalos políticos estruturais (Kramer). Fala-se de 'era da decadência' (Capra), de 'virada de época', de um ambiente apocalíptico, de uma 'nova opacidade' (Habermas), de 'crise de crescimento' (Beck), de uma 'fase de transformações estruturais amplas e profundas', ou de uma 'crise da democracia e da política'. Encontra-se ainda quem escreva sobre o 'fim da modernidade', o 'ocaso dos estados nacionais capazes de prover as aspirações sociais', a 'desconstrução do Estado democrático e social' (Lyotard). Proclama-se o 'fim da história' (Fukuyama) ou o 'fim da utopia' (Fest). [...] O ponto fulcral é o Estado democrático de direito nas sociedades ocidentais industrializadas, sua capacidade de atuar e sua legitimidade no fogo cruzado dos desafios externos e das estratégias operacionais internas.³⁵

O Estado Social-liberal comparado com o Estado Social-democrático, acredita mais nos mercados e na concorrência administrada, sem, contudo, deixar de lado os Direitos sociais, e, nas relações internacionais, deverá ser menos protecionista, porém deverá observar e programar as políticas comerciais e tecnológicas de modo a proteger o capital e a mão-de-obra nacionais.³⁶

Para alguns autores, como Boaventura de Sousa Santos, a preocupação é utópica, uma vez que a globalização implicaria em mais uma tentativa de dominação dos Estados econômica e politicamente mais fortes perante

³³ BRESSER-PEREIRA, L. C. Uma nova gestão para um Novo Estado: Liberal, Social e Republicano. **Revista do Serviço Público**. n. 52 (1). Janeiro 2001: 5-24. The 2001 John L. Manion Lecture, Ottawa, Canadá. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/papers/adm/78Ottawa-p.pdf>> p. 02. Acesso em: 05/out./2004. p. 3.

O autor conceitua a política como a "arte de alcançar a legitimidade e de governar o estado através do uso da argumentação, da persuasão e do compromisso, em vez da pura força". E conclui que: "Enquanto nos mercados produtores e consumidores tentam maximizar seus interesses, na política, além dos interesses, também é necessário levar em conta os valores".

³⁴ Id. Ibid.

³⁵ PFETSCH, F. R. Capacidade de atuar e legitimação do Estado democrático de direito na era da globalização. **Revista Brasileira de Política Internacional**. 41 (2), UNB: Brasília, 1998. p. 102-117. Disponível em: <<http://ftp.unb.br/pub/UNB/ipr/rel/rel/rbpi/1998/46.pdf> . Acesso em: 19/out./2004.

³⁶ Id. Ibid., p. 15.

os Estados fracos. O autor afirma que a amplitude e a profundidade da globalização, que conduziu às múltiplas interações transnacionais³⁷ entre os Estados, levaram a idéia de ruptura em relação às anteriores formas de interações transfronteiriças, como o território e mesmo a questão da soberania.

E, ainda, vai além quando fala em globalização política:

Uma análise mais aprofundada dos traços dominantes da globalização política – que são, de facto, os traços da globalização política dominante – leva-nos a concluir que subjazem a esta, três componentes do Consenso de Washington: o consenso do Estado fraco; o consenso da democracia liberal; o consenso do primado do direito e do sistema judicial.³⁸

Analisando-se os componentes do Consenso de Washington, quais sejam: a) o Consenso do Estado fraco; b) o consenso da democracia liberal; e c) o consenso do primado do direito e do sistema judicial, tem-se que para Boaventura de Sousa Santos, o consenso do Estado fraco, apareceria como idéia inicial de que a economia liberal necessitava de uma sociedade civil forte, o que somente poderia existir se o Estado fosse fraco (oposto). Hoje, contudo, a idéia foi substituída e o Estado surge como espelho da sociedade civil, ou seja, um Estado forte passou a ser a condição de uma sociedade civil forte.

Esse pensamento seria contraditório ao consenso do Estado fraco, por isso Boaventura de Souza Santos justifica que “desregular implica uma intensa actividade regulatória do Estado para pôr fim à regulação estatal anterior e criar as normas e as instituições que presidirão ao novo modelo de regulação estatal”³⁹. O

³⁷SOUZA SANTOS, B. (Org.). **Os Processos da Globalização**. A Globalização e as Ciências Sociais. 2.ed. São Paulo: Cortez, 2002. p. 31.

O autor remete-se neste ponto a sistemas de produção, transferências financeiras, disseminação de informação e imagens pelos meios de comunicação social, deslocamentos em massa de pessoas como turistas ou como trabalhadores migrantes ou refugiados.

³⁸ Id. Ibid., p. 41.

³⁹ Id. Ibid., p. 41-42.

Estado mínimo, para conseguir manter-se nesse nível mínimo de intervenção, deve ser forte o bastante para “produzir com eficácia a sua fraqueza”.⁴⁰

O segundo componente da globalização política seria o consenso da democracia liberal, que visaria dar forma política ao Estado fraco, com as características de governo eleito, eleições livres, liberdade de associação entre outros, legitimando-lhe a posse do poder. Finalmente, o terceiro componente seria o consenso sobre o primado do Direito e do sistema judicial, que também serviria para a legitimação do Estado e para o controle de seus cidadãos. Para alicerçar esse entendimento leciona:

O consenso sobre o primado do direito e do sistema judicial é uma das componentes essenciais da nova forma política do Estado e é também o que melhor procura vincular a globalização política à globalização econômica. [...] Nos termos do Consenso de Washington, a responsabilidade central do Estado consiste em criar o quadro legal e dar condições de efetivo funcionamento às instituições jurídicas e judiciais que tornarão possível o fluir rotineiro das infinitas interações entre os cidadãos, os agentes econômicos e o próprio Estado.⁴¹

Em terceiro, a globalização estaria fundada também em um imperativo de dominação, que implicaria em países com maior detenção de tecnologia e recursos dominando o mercado frente aos países com menor potencial tecnológico, que se tornam, dependente dos primeiros. Tudo isso legitimado pelo processo de miniaturização do Estado.⁴²

A dominação seria legitimada pelos três componentes acima descritos e presentes na globalização política dominante, e seria por fim definida por Souza Santos da seguinte maneira:

⁴⁰ Id. Ibid., p. 42.

⁴¹ Id. Ibid., p. 43.

⁴² GODOY. **Globalização, Neoliberalismo e Direito no Brasil**. Londrina: Humanidades, 2004. p. 55. Para o referido autor: “O processo de miniaturização do Estado, em andamento, restringe direitos historicamente conquistados, limita avanços normativos de sabor mais democrático, moldando uma sociedade individualista, centrada na competição e na agressividade do agir, consolidando a ética capitalista”.

Definimos globalização como conjuntos de relações sociais que se traduzem na intensificação das interações transnacionais, sejam elas práticas interestatais, práticas capitalistas globais ou práticas sociais e culturais transnacionais. A desigualdade de poder no interior dessas relações (as trocas desiguais) afirma-se pelo modo como as entidades ou fenômenos dominantes se desvinculam dos seus âmbitos ou espaços e ritmos locais de origem, e correspondentemente, pelo modo como as entidades ou fenômenos dominados, depois de desintegrados e desestruturados, são revinculados aos seus âmbitos, espaços e ritmos locais de origem.⁴³

Diante de todas as discussões doutrinárias mencionadas, concluiu-se por não buscar fórmulas para explicar o fenômeno⁴⁴, muito menos traçar características e apontar as suas formas, optando-se simplesmente por tratar o que a doutrina traz como conceitos primários para então situar a atividade empresarial sob o pano de fundo do mundo globalizado.

Partindo-se da análise dos impactos econômicos e tributários, percebe-se a imposição de uma maior competitividade pela economia internacional, exigindo de todos os segmentos dependentes do mercado de consumo uma melhor preparação para a concorrência internacional de seus produtos e serviços.

⁴³ SOUZA SANTOS, B. (Org.). **Os Processos da Globalização**. A Globalização e as Ciências Sociais. 2.ed. São Paulo: Cortez, 2002. op. cit. p. 85.

⁴⁴ Id. Ibid. p. 27

“...falar de características dominantes da globalização pode transmitir a falsa, embora dominante, idéia de que a globalização seria não somente um processo linear, como também um processo consensual, onde o poder dominante ou hegemônico atuaria na base de um consenso ente os seus mais influentes membros, como por exemplo, o Consenso de Washington, considerado pelo autor como o detentor da paternidade das características dominantes da globalização”.

2.3 A ATIVIDADE EMPRESARIAL TRANSNACIONAL

2.3.1 Conceito

Com o processo de globalização, surge a atividade empresarial transnacional - TNC, ou ainda denominada, multinacional, que, ainda que inicialmente fossem entes sem personalidade jurídica internacional própria, eram constituídos por um complexo de sociedades nacionais interligadas entre si e subordinadas a um controle central⁴⁵, assim, passam a ter relevante participação no cenário mundial como importantes agentes econômicos do capitalismo.

Ainda que seja mais comum, a expressão “multinacional” é preterida pela doutrina, uma vez que “implicaria na idéia de uma pessoa jurídica com sede em várias nações, quando na realidade a empresa teria apenas uma nacionalidade”⁴⁶. Sendo, mais correta a expressão “transnacional”, para referir-se às sociedades que possuem atividades em diferentes economias nacionais, por meio da instalação local de unidades vinculadas à sede e da fragmentação da produção em diferentes países, a fim de alcançar benefícios e isenções que lhes sejam mais favoráveis⁴⁷ e mais lucrativos.

As sociedades transnacionais podem ser tanto “um grupo de empresas como uma empresa que mantenha distintas residências no exterior ou nacionalidades, como aquela que participa do capital de empresas não residentes, com poder de influência sobre as respectivas decisões destas ou não”.⁴⁸

⁴⁵ SILVEIRA, E. T. **A Disciplina Jurídica do Investimento Estrangeiro no Brasil e no Direito Internacional**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.p. 38

⁴⁶ Id. Ibid.

⁴⁷ Id. Ibid. p. 40.

⁴⁸ TÓRRES, H. **Pluritributação Internacional sobre a renda das Empresas**. 2. ed. São Paulo: RT, 2001. p. 180.

As sociedades empresárias podem organizar-se de diversas maneiras para explorar suas atividades econômicas, em grupo ou intragrupo, conforme suas necessidades e de acordo com as legislações internacionais e internas as quais eleger se submeter.

Dentre as diferentes modalidades organizacionais, pode-se destacar a sociedade denominada *offshore*, ou seja, por uma interpretação do próprio vocábulo de origem inglesa, pode ser considerada a pessoa jurídica que opera fora de seus limites territoriais, ou dos limites territoriais de sua matriz ou do domicílio de seus controladores, e que não possui forma jurídica definida, adaptando-se aos interesses e necessidades de seus sócios.⁴⁹

2.3.2 Operações transnacionais e a incidência de tributos

As sociedades transnacionais são consideradas verdadeiros pivôs em torno dos quais gira a economia mundial na última metade do Século XX e início do Século XXI. Assim, as conseqüências, no âmbito jurídico, das operações praticadas pelas sociedades transnacionais, no entendimento de Heleno Tôrres, não podem possuir o mesmo efeito jurídico daquelas praticadas territorialmente, merecendo um tratamento diferenciado e especializada dedicação doutrinária.⁵⁰

⁴⁹ Vide Cap. 4 - infra.

⁵⁰ TÔRRES, H. **Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transacionais**. São Paulo: RT, 2001. p. 13-14.

“A presença de dois ou mais ordenamentos envolvidos, a existência, ou não, de acordos internacionais, bem como a própria natureza dos negócios praticados com repercussão transnacional, são motivos mais que justos para nos impelir a tratar desse assunto isoladamente, em face das suas inúmeras peculiaridades. Basta uma ida apressada à legislação para ver que o ordenamento reage com regimes jurídicos distintos quando há algum elemento de estraneidade, exigindo com isso um tratamento diferenciado e especializada dedicação doutrinária.”

Para os sistemas tributários envolvidos, os efeitos jurídicos que mais importam dessas operações são aqueles que direta ou indiretamente influem sobre as bases de cálculo dos tributos que possam incidir sobre as TNCs, dentre os quais se pode exemplificar o imposto de renda.

Assim como existem preocupações especiais nos âmbitos legislativo e doutrinário, quanto às operações realizadas entre diferentes jurisdições internacionais, de modo a controlar e fiscalizar tais atividades, também as sociedades empresariais TNCs se aplicam em analisar as legislações mais benéficas para as suas atividades, e com aquelas que levam a uma menor incidência de tributos sobre a sua renda, ou seja, há uma significativa preocupação com o planejamento tributário internacional dessas sociedades.

3 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA ATIVIDADE EMPRESARIAL TRANSNACIONAL

3.1 O COMPARTILHAMENTO DA SOBERANIA E O SISTEMA TRIBUTÁRIO DOS ESTADOS

3.1.1 O Compartilhamento da soberania

O planejamento tributário implica a análise dos sistemas tributários envolvidos e seus mecanismos, bem como estudos quanto à soberania tributária das jurisdições eleitas pelas suas condições benéficas.

A globalização originou questionamentos científicos quanto à perda, cessão ou mesmo a diminuição da soberania dos Estados, que, em nome do processo de mundialização, estariam abdicando de sua soberania tributária.

Roberto Amaral, com base nesse entendimento, anuncia o esvaziamento do poder do Estado quando afirma:

...porque a globalização, finalmente, golpeia o modelo ocidental de democracia representativa, esvaziando as funções tanto dos Parlamentos quanto dos Executivos, isto é, dos poderes constituídos com base na soberania do voto, esvaziamento que se dá, seja pela transferência do poder de decisão para multinacionais e organismos internacionais, seja, no plano nacional, pela transferência de poderes de governo para agências reguladoras.⁵¹

A soberania, tal qual era compreendida por Jean Bodin, e protegida pelo princípio da autodeterminação dos povos pela Organização das Nações Unidas - ONU, já não possui o mesmo sentido diante da interdependência dos Estados e do processo de mundialização do globo.

⁵¹ AMARAL, R. op. cit. p. 39

Com a consolidação da União Européia como bloco regional, cada vez mais se questiona quanto à soberania compartilhada, vez que ela é tomada conforme a ordem jurídica internacional.⁵² Na medida em que o Estado relaciona-se com os demais, internacionalizando-se econômica, social e culturalmente, menos absoluta se torna a sua soberania⁵³; por outro lado, mais competitivo se torna frente ao mercado mundial.

Em nenhum de seus aspectos (interno ou externo), a soberania é suprema ou absoluta, visto que, em ambos aspectos, é necessário observar os limites fixados pelo Direito internacional.

A violação desses limites repercute em responsabilidade internacional do Estado⁵⁴, bem como em saber o que está localizado no âmbito interno ou externo no atual contexto da globalização, ou, ainda, conforme R. Palan, é preciso saber: “*What exactly is the meaning of ‘in’ and ‘out’ in the contemporary context? What is the meaning of boundaries in an information society?*”⁵⁵

Devido à transnacionalização das atividades econômicas dos Estados, os ordenamentos jurídicos nacionais seguiram a tendência de se harmonizarem entre si em alguns aspectos, em nome do relacionamento comercial e

⁵² MELLO, C. D. A. **Curso de Direito Internacional Público**. v. 1. 11. ed. rev. aum. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 339.

Acrescenta ainda o autor que a soberania em sentido absoluto levaria à negação do direito internacional, uma vez que ele ficaria reduzido a um mero ‘direito estatal externo’.

⁵³ RIBEIRO, M. F.; NAKAYAMA, J. K. MERCOSUL x Brasil: Análise da Soberania Fiscal. In: **Scientia Iuris**. v. 7/8, 2003/2004. p. 205.

⁵⁴ MELLO, C. D. A. op. cit. p. 414.

O autor divide a soberania, ou como prefere designer, a independência do Estado em dois aspectos, o interno e o externo. No interno ela se manifestaria nos poderes legislativo, executivo e judiciário com o exercício do princípio da autodeterminação do Estado, onde ele seria independente e absoluto para determinar as suas leis e governo dentro de seu território. No externo, por sua vez, a soberania se manifesta em três diferentes formas: com o direito de convenção; o direito de legislação; e o direito ao respeito mútuo, ou seja, o Estado tem liberdade na condução de seus negócios, desde que respeite os outros Estados, os limites do direito internacional.

⁵⁵ PALAN, R. Offshore and the Structural Enablement of Sovereignty. In: HAMPTON, M. P.; ABBOTT, J. P. (Org) **Offshore Finance Centres and Tax Havens. Great Britain: Palgrave**, 1999. p. 29. Qual é o significado de ‘dentro’ e ‘fora’ no contexto contemporâneo? Qual é o significado das fronteiras em uma sociedade baseada na informação? (tradução livre)

econômico internacional, gerando assim um compartilhamento da atuação do Estado.⁵⁶

A instauração do Estado Constitucional de Direito, nos dizeres de José Casalta Nabais, leva à necessidade de separar a “titularidade” uma e indivisível da soberania, que é do povo e do Estado; do “exercício” dela, que veio a caber a uma pluralidade de órgãos de soberania típica do Estado de Direito, com a superação da noção de indivisibilidade da soberania (no Estado Absoluto) frente à necessidade de divisão de poderes inerente ao Estado de Direito.⁵⁷

Concomitante a essa divisão da soberania, ressalta ainda o mesmo autor que a sua noção deve localizar-se no mundo do Direito, consubstanciando-se, um conceito jurídico (e não um conceito meramente político), ou seja, deve exprimir uma qualidade jurídica do poder do Estado. Também, não deve reconduzir-se a um conceito limite, restrito e unilateral, tomando de algum modo a parte pelo todo; assim como o inverso não seria prudente, como, por exemplo, concluir que seria um poder absoluto e sem limites, ou tão só com limites de caráter não jurídico⁵⁸.

J. C. Nabais conclui sobre o conceito de soberania:

Em suma, a soberania é, por nós, entendida como um conceito jurídico, não absoluto e aplicável à situação corrente ou normal. Daí que ela se exprima, fundamentalmente, na função legislativa que, como função normativa primária do estado, traduz a mais importante manifestação do ‘poder jurídico supremo’ ou do ‘nível supremo do poder jurídico’ do estado.⁵⁹

⁵⁶ PFETSCH, F. R. Capacidade de atuar e legitimação do Estado democrático de direito na era da globalização. **Revista Brasileira de Política Internacional**. n. 41 (2). p. 114. Pfetsch afirma que diante do processo de globalização “a capacidade de atuação do Estado está ao mesmo tempo erodida e reforçada. Com prudente otimismo, pode-se admitir que a política corporativa no plano interior e a *international governance* no plano externo recuperam a perda de operacionalidade decorrente dos processos indicados e até mesmo expandem a capacidade de agir. O espaço de atuação do estado não foi, afinal, meramente restrito, mas deslocou-se. Modelos de política transformaram-se e passaram a outras arenas. Falo aqui da tese do deslocamento – e não de decadência, mas sim de um deslocamento dos espaços de atuação do Estado – que se pode formular, também, como evolução da forma (Maintz)”.

⁵⁷ NABAIS, J. C. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998. p. 293-295.

⁵⁸ Id. op. cit. p. 297-298.

⁵⁹ Id. op. cit. p. 299.

Não seria a “titularidade” da soberania, que estaria sendo compartilhada, mas sim o seu exercício, como forma de resolver a antinomia entre a divisão de poderes advinda com a instauração do Estado constitucional de Direito e a indivisibilidade da concepção de poder soberano nascida no Estado absoluto.

Ives Gandra Martins afirma que a imposição de limites ao exercício da soberania é matéria que merece maior reflexão, em nome da democracia:

Em outras palavras, os procedimentos que começam a ser abertos, na década de 90, sobre os limites da soberania das nações, reduzindo-os a uma concepção internacional que só permite a plena soberania aos países desenvolvidos, é algo que me preocupa, pois, a título de seus nobres ideais, verdadeiros atentados à soberania das nações emergentes podem ser perpetrados, sem que estas tenham um ‘foro’ internacional a que apelar.⁶⁰

A titularidade da soberania não é divisível, todavia é ponto fulcral à regulação e ao compartilhamento do seu exercício pelos órgãos dos Estados, que devem ficar atentos à ordem internacional e ao mercado mundial, a fim de que esse processo de relativização (ou deslocamento) não prejudique os interesses nacionais em prol de interesses de países ou grupos dominantes.

⁶⁰MARTINS, I. G. **Princípios de Soberania e Autodeterminação dos Povos na Política Internacional**. Disponível em: <<http://www.esg.br/cee/ARTIGOS/gandra.2.pdf>>. p. 6. Acesso em: 19/out./2004.

O autor nesta matéria cita como exemplo a preservação da floresta amazônica, deixando impressa a sua preocupação de que um dia, também sobre o verniz de direitos universais, os países mais desenvolvidos vierem a entender, por exemplo, que para a preservação da população indígena, ou do meio ambiente da Amazônia, ambos com tratamento constitucional (artigos 225, 231 e 232) a Amazônia deva ser considerada território universal e não mais brasileiro, decidindo intervir no Brasil.

3.1.2 A Soberania e o Sistema Tributário dos Estados

O Estado tem autonomia para, no uso de seu poder de tributar, fixar o seu sistema tributário, bem como os meios de controle e fiscalização de seus contribuintes, enfim, possui soberania tributária.

Esse poder de “criar tributos” é, em primeiro lugar, um poder constitucional, já que a sua titularidade há de resultar da constituição que não pode deixar de indicar o titular do poder tributário soberano, de referir os demais titulares do poder tributário originário e os termos em que estes o podem exercer, e de conter a abertura para o legislador ordinário atribuir o poder tributário derivado e os termos em que esta atribuição se há de fazer.⁶¹

O poder de tributar não é absoluto e deve seguir o interesse do Estado em suas atividades e relações internacionais. Assim, ao estabelecer suas normas tributárias deve observar inclusive os limites fixados pelo Direito Internacional e saber como agir em situações em que estão em conflito mais de uma ordem jurídica tributária, bem como decidir como aplicar os meios de controle sugerido por outros Estados ou organismos internacionais, a fim de harmonizar o combate a ilícitos tributários internacionais.

Para Hermes Marcelo Huck, a soberania tributária e fiscal de um Estado decorre da existência de um sistema tributário, em um determinado território, desde que se apresentem duas características essenciais: a autonomia técnica e a exclusividade de aplicação de normas naquele território⁶², sendo também

⁶¹ NABAIS. op. cit. p. 301.

⁶² HUCK, H. M. **Evasão e Elisão Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 226.

Considera o autor um sistema tributário tecnicamente autônomo quando se mostra como um sistema completo, dotado de regras de imposição tributária, de pagamento ou de recuperação de impostos, que se tornam necessárias ao seu funcionamento, mesmo quando o conteúdo tenha sido

desvinculada da soberania política (o território fiscal pode não coincidir com o território do Estado soberano). Apesar de que essa desvinculação, teoricamente possível entre soberania fiscal e política, não é tão comum na prática, uma vez que não raro o Estado que detém soberania política também mantém a reserva tributária sobre a política fiscal no seu território.

Em princípio, as normas tributárias nacionais não poderiam expandir de sua jurisdição territorial para serem aplicadas em outros Estados, contudo essa premissa não é aplicável, por exemplo, na hipótese de um Estado se sujeitar a um acordo internacional contra bitributação, onde, em pleno exercício de sua soberania fiscal e política, acorda em abrir mão de parte ou da totalidade de um tributo que lhe seria devido⁶³, ou seja, permitindo que a lei fiscal de outro Estado estenda a sua aplicabilidade ao seu território e aceitando a recíproca.

Com a intensificação do estreitamento das relações internacionais que a globalização proporcionou, tanto os indivíduos como as sociedades empresariais, estão sujeitos a outras soberanias tributárias, além da soberania de seu Estado de origem, o que de certa forma pode aumentar a carga tributária que incide sobre essas pessoas, surgindo a necessidade de superar ou minorar a onerosidade desses tributos, por meio de acordos internacionais e pelo planejamento tributário.

elaborado sob influência direta ou indireta de outro sistema tributário, ou quando se desenvolva na mesma direção do primeiro, desde que não apresentem marcas de automatismo ou de obrigações vinculadas entre si. E, por sua vez, afirma que a exclusividade de aplicação se dá quando o sistema tributário incide, com exclusão de qualquer outro concorrente, sobre determinado território geográfico, no qual se constitui o único provedor de recursos fiscais em favor de um complexo orçamentário composto de um orçamento fiscal e de outros locais.

⁶³ Id. op. cit. p. 229.

3.1.3 Reflexos do compartilhamento da soberania na atividade empresarial

No Brasil, segundo Roque Antonio Carrazza, por força de uma série de disposições constitucionais, não se pode falar propriamente em 'poder tributário' (incontrastável, absoluto), mas, tão somente, em 'competência tributária (regrada, disciplinada pelo Direito).⁶⁴

A União, os Estados-membros, o Município e o Distrito Federal repartem a competência tributária, tal qual determinada na Constituição Federal, devendo criar tributos por meio de lei, como determina o artigo 150, I da CRFB/88, bem como obedecer a todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária.⁶⁵

Não se pode deixar de observar a pessoa que deve pagar os tributos impostos por esses órgãos: o contribuinte. Desta feita, J. C. Nabais, em tese de doutoramento na Faculdade de Coimbra, defendeu a existência de um 'dever fundamental de pagar tributos', assim concluindo:

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o tributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (econômico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar num (pretensão) direito fundamental a não pagar impostos.⁶⁶

É mesmo dever dos cidadãos pagar os tributos ao Estado, todavia o planejamento tributário é direito do contribuinte na medida em que não se pode

⁶⁴CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 15. ed. rev. atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2000. p. 343.

Acréscita o autor que: "Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, poder tributário. Poder tributário tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente tudo podia, inclusive em matéria tributária. [...] O que passou a existir, em seu lugar foram as competências tributárias, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal."

⁶⁵ CARRAZZA, R. A. op. cit. p. 344.

⁶⁶ NABAIS, J. op. cit. p. 679.

impedir um sujeito de fazer o que a lei não proíbe, dentro dos limites dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade.

Os Estados devem enfrentar tais desafios surgidos com a globalização, sendo necessária a adaptação de suas legislações tributárias a fim de tratar distintamente os contribuintes globalizados dos comuns (por exemplo, com os acordos de não-bitributação sobre a renda), sendo ainda importante o combate à competição tributária internacional como meios de evasão tributária, devendo, para tanto, manter o intercâmbio de informações entre as administrações tributárias de forma a expandir a cooperação tributária internacional.

Sendo assim, é imprescindível analisar o planejamento tributário internacional das sociedades transnacionais, bem como os meios de controle interno e externo dos Estados para que algumas estratégias ou instrumentos não sejam ilicitamente utilizados.

3.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: NOÇÕES

3.2.1 Conceito

Desde a origem da tributação, quando os tributos dependiam do arbítrio e discricionariedade dos soberanos, houve a preocupação dos contribuintes em pagar menos tributos, ou até mesmo em eliminar a sua cobrança.

O conceito de tributo é alvo de diversas discussões, que merecem ser analisadas, para uma melhor compreensão do conceito de planejamento tributário.

O Sistema Tributário Brasileiro, no artigo terceiro da Lei 5172/66, assim traz a definição legal de tributo: “Tributo é toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Hugo de Brito Machado analisa a definição legal de tributo, dissecando uma a uma, cada proposição do dispositivo supra transcrito e examinando cada um dos elementos ali constantes.⁶⁷

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, afirma que, cientificamente, não se pode ficar preso a tal definição, uma vez que, a mesma seria imprecisa em alguns pontos e até dispensável em outros.

As críticas que o referido autor faz à definição vigente de tributo são em síntese⁶⁸:

- a) o texto da lei (5172/66) refere-se à relação jurídica que se inaugura com o acontecimento do suposto (acepção dinâmica), e, mesmo assim, menciona apenas o conteúdo do dever jurídico atribuído ao sujeito passivo, quando o melhor seria descrever o próprio vínculo que se instala;
- b) a expressão “prestação pecuniária, compulsória” seria redundante, visto que toda a prestação jurídica é comportamento obrigatório e seu descumprimento é pressuposto de sanção;
- c) o termo ‘pecuniária’ já é relativa a dinheiro, sendo prescindível a expressão seguinte, “em moeda”;

⁶⁷ MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. 13.ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 40-41.

⁶⁸ CARVALHO, P. B. **Teoria da Norma Tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 101 et. seq.

- d) a cláusula “ou cujo valor nela se possa exprimir” amplia o âmbito das prestações tributárias de tal forma a indeterminar o dever jurídico da prestação, vez que quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária, inclusive as prestações in natura ou in labore;
- e) prefere a expressão ‘endonorma’ à cláusula “que não constitua sanção de ato ilícito”;
- f) a expressão ‘instituída em lei’ seria dispensável, vez que se se trata de prestação jurídica, já se estaria aludindo a instituição em lei e ademais há previsão constitucional de que “ninguém será obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa, senão em virtude de lei” (Art. 5º, Inc. II da CRFB/88);
- g) por fim, também a expressão ‘cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada’ seria dispensável vez que se é certo que os tributos são cobrados, no Brasil, mediante atividade administrativa plenamente vinculada, não menos correto que, acaso inexistisse essa forma de cobrança, nem por isso deixariam de ser tributos.

Entende, Paulo de Barros Carvalho, que o tributo possuiria duas acepções, uma estática e outra dinâmica.

O tributo em sua configuração estática teria como hipótese um conjunto de critérios para identificação de um fato lícito (que não um acordo de vontades), e como consequência, um conjunto de critérios para identificação de uma relação jurídica em que o sujeito ativo é, por via de regra, o Estado; o sujeito

passivo, alguma pessoa física ou jurídica e o objeto, uma prestação de natureza pecuniária. Por sua vez, a configuração dinâmica, observa o vínculo jurídico estabelecido entre o Estado como sujeito ativo e o Contribuinte como sujeito passivo, onde o primeiro é possuidor de direito subjetivo de impor a tributação e o contribuinte o dever jurídico da prestação pecuniária⁶⁹.

O tributo deve ser compreendido e analisado em seus dois aspectos (dinâmico e estático) simultaneamente, sob pena de não se verificar os seus elementos por completo, e verificados os aspectos e a incidência do tributo sobre determinada ação, pela subsunção do fato à norma tributária, nasce a obrigação da prestação pecuniária.

Da necessidade de diminuir os encargos tributários, ou seja, a prática de atos que se subsumam à norma tributária, é que surgem, ainda que primitivamente na economia familiar, os primeiros indícios do planejamento tributário, hoje amplamente utilizado pelas sociedades empresárias e parte essencial da atividade empresarial, sendo também denominado como: *tax planning*, direito à economia de tributos, engenharia fiscal, evasão fiscal legítima, elusão, elisão, entre outras.

Na doutrina, são divergentes os conceitos de planejamento tributário, que registram desde a liberdade regrada de escolha do contribuinte, em conduzir seus negócios de maneira a reduzir da melhor forma possível os encargos da tributação, até a sua utilização ilícita, quando extrapola os limites legais, incorrendo em sonegação e fraude fiscais.

Helena Tôrres, ao conceituar o planejamento tributário, vê-o como “um procedimento de interpretação do sistema de normas usado como técnica de

⁶⁹ Id. Ibid., p. 99.

organização preventiva de negócios”, afirmando que o planejamento tributário como a técnica de organização preventiva de negócios, “visa a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos posteriormente praticados”⁷⁰. Acrescenta ainda que: “sendo o planejamento tributário um procedimento de interpretação do sistema de normas, visando à criação de um modelo de ação para o contribuinte, suas proposições devem buscar constituir formas de economia tributária (*tax saving*), sem contrastar frontalmente o ordenamento”.⁷¹

Já para Cândido Henrique de Campos, “Planejamento Tributário é o processo de escolha de ação ou omissão lícita, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, economia de tributos”.⁷²

Por sua vez, Pedro Benedito Maciel Neto, entende que o planejamento tributário “seria a atitude de estudar continuamente a legislação, sua constitucionalidade, legalidade e operacionalidade e decidir pela adoção de medidas tendentes a praticar ou abster-se da prática de atos visando a anular, reduzir ou postergar o ônus financeiro correspondente”.⁷³

Finalmente, Láudio Camargo Fabretti, afirma que o planejamento tributário “é um instrumento tão necessário de gestão de negócios, quanto qualquer outro planejamento, seja de marketing, de vendas, de qualificação de pessoal e de comércio exterior”.⁷⁴

⁷⁰ TÔRRES, H. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e operações transacionais**. São Paulo: RT, 2001. p. 48.

⁷¹ TÔRRES, H. *op.cit.* p. 37.

⁷² MARTINS, I. G. **Planejamento tributário – imposto de renda/pessoas jurídicas**. 3.ed., São Paulo: Atlas, 2003. p. 23.

⁷³ MACIEL, P. B. N. Direitos e Deveres dos Empresários e Administradores. **Revista Jurídica Consulex**. n. 41. São Paulo, p. 36, 2000.

⁷⁴ FABRETTI, L. C. **Normas Antielisão**. IBPT. Disponível em: <www.tributarista.com.br/content/estudos/anti-elisao.html> . Acesso em: 19/06/01.

Parece equivocada a idéia de que todo e qualquer planejamento de economia de tributos seja ilegal ou ilegítimo, pois é direito do contribuinte gerir seus negócios de forma a ter respeitada a sua liberdade de contratar, bem como a sua capacidade contributiva perante o fisco.

O objetivo primordial do planejamento tributário é o direito de auto-organização do contribuinte, para que, agindo dentro das lacunas do Direito tributário e nos limites da licitude, possa planejar as suas atividades, de forma a reduzir, retardar ou mesmo evitar o pagamento de tributos, recordando que este direito de auto-organizar-se não é, e nem pode ser absoluto, devendo encontrar os seus limites no respeito aos princípios da legalidade, da moralidade e da ética.

Vislumbra-se que na elaboração do planejamento tributário deve-se ponderar alguns pontos como, por exemplo, saber qual é a extensão da liberdade de gestão empresarial e qual seria a ilegalidade ou ilicitude de utilizar as sociedades *offshore* como instrumento do planejamento tributário dentro das lacunas das leis tributárias, e quando e por quais práticas tal utilização pode ultrapassar o limite da licitude, incorrendo em evasão fiscal.

3.2.2 Classificação

Vários são os recursos utilizados pelo contribuinte na tentativa de reduzir ou anular os encargos tributários que podem incidir sobre seu patrimônio, dessa maneira, a classificação do Planejamento tributário pode seguir diversos critérios, dos quais salienta-se: a) quanto à conduta do agente; b) quanto à área de

atuação; c) quanto ao seu objetivo; e d) quanto aos expedientes ou recursos utilizados.⁷⁵

3.2.2.1 Conduta do agente

Quanto à conduta do agente, o planejamento pode ser: comissivo, com a utilização de expedientes técnico-funcionais; ou *omissivo*, com a não realização da conduta descrita na norma.

3.2.2.2 Área de atuação

Quanto à área de atuação, o planejamento pode ser:

- a) **administrativo** - por meio de intervenções diretamente no sujeito ativo, como a consulta fiscal;
- b) **judicial** - através de tutela jurisdicional, como na ação declaratória de inexistência de débito fiscal; ou, ainda, c) interno, por atos praticados na própria sociedade.

⁷⁵ GUBERT, P. A. P. Planejamento Tributário: Análise Jurídica e Ética. **Monografia** - IBEJ. Curitiba, 1999.

3.2.2.3 Objetivo

Quanto ao objetivo, o planejamento pode ser: anulatório, a fim de impedir a concretização da hipótese de incidência da norma; redutivo, empregando formas e estruturas jurídicas que concretizem uma hipótese de incidência menos onerosa; ou postergativo, visando ao deslocamento da ocorrência do fato gerador ou procrastinação do lançamento ou pagamento do tributo.

3.2.2.4 Expedientes ou Recursos

Quanto aos expedientes utilizados, pode-se classificar em:

- a) **indireto**, realizado por meio de negócio jurídico indireto;
- b) **omissivo**, com a abstinência da realização da hipótese de incidência;
- c) **induzido**, quando a própria lei favorece a escolha de uma forma de tributação, através de incentivos e isenções; d) **optativo**, através da escolha da melhor forma elisiva entre as opções dadas pelo legislador;
- d) **interpretativo ou lacunar**, onde o agente utiliza-se das lacunas e imprevisões do legislador; finalmente,
- e) **metamórfico ou transformativo**, forma atípica que se utiliza da transformação ou mudança dos caracteres do negócio jurídico a fim de alterar o tributo incidente ou aproveitar-se de um benefício legal.

Essa classificação, embora não esgote todas as possibilidades de planejamento tributário, demonstra, algumas das formas de sua estruturação, que, conforme a necessidade do contribuinte, podem ser utilizadas em conjunto ou separadamente.

3.2.3 Finalidade

O planejamento tributário tem por fim a redução, a postergação e até mesmo a isenção do pagamento de tributos, da mesma maneira, mantêm-se essas finalidades no âmbito do planejamento tributário internacional.

Na esfera internacional, utilizam-se expedientes diferentes de um planejamento estratégico dentro do ordenamento pátrio, procurando-se agir sem ofensa a qualquer dos ordenamentos jurídicos estrangeiros envolvidos.

Devem-se analisar as disposições pertinentes a cada ordenamento jurídico, bem como verificar as possibilidades e o custo da efetivação de determinados negócios, operações e associações permitidas, a fim de alcançar o fim colimado – a elisão fiscal. Neste ponto, ressalta-se mais uma vez que se subentende elisão como atividade lícita.

Para uma real efetivação das finalidades do planejamento internacional é necessário que também sejam observados, na realização desses negócios transnacionais, certos princípios como: o princípio da legalidade, da moralidade, do *pacta sunt servanda*, da boa-fé e da reciprocidade entre os Estados envolvidos.

A partir da análise dos ordenamentos e da observância desses princípios, passa-se ao planejamento tributário em si, ou seja, inicia-se a fase de estudo dos aspectos favoráveis na legislação e na economia de cada país, no que tange às operações típicas do planejamento, como os já citados: preços de transferência de ativos (*transfer price*); regras de controle de *thin-capitalization* e *treaty shopping*; espécies de retenções na fonte; normas para a constituição de sociedades como as *holdings*, entre outros aspectos, conforme a necessidade e atividade de cada investidor.

Segundo Heleno Tôrres, o planejamento tributário internacional pode possuir as seguintes possibilidades organizativas, que serão posteriormente analisadas:

- a) Uso de países com tributação favorecida – os paraísos fiscais (*tax heavens*)⁷⁶.
- b) Transferências de preços entre empresas vinculadas (*transfer price*).
- c) Uso de acordos internacionais (*treaty shopping* ou *rule shopping*).
- d) Transferências de sede social ou administrativa para o exterior.
- e) Reorganizações societárias internacionais (fusões, cisões, incorporações).
- f) Subcapitalização de empresas (*thin-capitalization*).
- g) Transferências de ativos para o exterior ou no exterior.⁷⁷

⁷⁶ Ver Cap. 3 – infra.

⁷⁷TÔRRES. H. **Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: RT, 2001 p. 56.

Dentre as hipóteses relacionadas, e escolhida a possibilidade (ou possibilidades) organizacional mais adequada à economia de tributos almejada pelo investidor, mister se faz que não se deixe de observar a legalidade e a licitude destas atividades, que devem caminhar dentro dos limites das legislações envolvidas, sob pena de recair em fraude fiscal internacional.

3.3 LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

3.3.1 Dos princípios constitucionais

A Constituição Brasileira de 1988, em seu artigo 5^o, II, diz que: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, se não em virtude de lei, assegurando e reafirmando dessa forma, a liberdade do indivíduo de operar suas economias”.

A Carta Maior ainda reserva ao contribuinte autonomia para auto-organizar-se, garantindo-lhe o Direito de propriedade (art. 5^o, XXII) e o Direito ao pleno exercício da autonomia da vontade (art. 5^o, IV, IX, XIII, XV, XVII e XXII; art. 170 e incisos), dentre outros.⁷⁸ Ou seja, o contribuinte tem a liberdade de escolher a melhor forma de diminuir os encargos tributários sobre suas operações, desde que não contrarie o disposto em lei, por isso a necessidade de delinear os conceitos da evasão e da elisão fiscal.

No XXI Simpósio Nacional de Direito Tributário, entendeu-se que “o planejamento tributário elaborado com o único fim de economizar tributos atende ao

⁷⁸ TÔRRES, H. op. cit. p. 49.

princípio da moralidade desde que compatível com as normas legais aplicáveis à espécie”.⁷⁹

Helena Tôrres, leciona ainda que o planejamento tributário pode consistir em uma escolha de atos jurídicos que coincidam com hipóteses de não-incidência, bem como em negócios mais favoráveis por negócios jurídicos indiretos, com a finalidade de eliminação ou redução do tributo devido.⁸⁰

O direito de auto-organizar-se, preconizado pela Carta Maior, não é absoluto, devendo obedecer aos princípios da legalidade, da moralidade e da ética, e foi com a finalidade de delinear esses limites que a Lei Complementar 104/2001 alterou o artigo 116 do CTN, facultando ao agente administrativo “desconsiderar” os atos que entenda serem “dissimuladores da ocorrência de fato gerador”.

Ao elaborar o planejamento tributário internacional⁸¹, deve-se levar em conta ainda, a estrutura legislativa e administrativa dos países envolvidos, para que o investidor conjugue os seus interesses e os dos Estados envolvidos, de forma a não praticar ato fora dos limites éticos, morais e constitucionais, sob pena de considerar-se o ato como prática evasiva ou de fraude fiscal.

Ao se ajustar o planejamento tributário internacional, dever-se-á levar em conta que dois ou mais ordenamentos jurídicos estarão envolvidos, portanto, as repercussões (lícitas ou ilícitas) e limites de quaisquer operações resultantes da

⁷⁹ Cadernos de Pesquisas Tributárias – Nova Série 3/533 – citada por Ives Gandra Martins e Paulo Lucena de Menezes em parecer (Elisão Fiscal) . **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. RT/SP. Dejalma de Campos. (Coord.). v. 36, a. 9, jan/fev./2001.

⁸⁰ TÔRRES, H. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária**. São Paulo: RT, 2000. p. 48.

⁸¹ TÔRRES, H. op. cit. p. 53. In: ALBI, E. **Estratégias de planificación fiscal internacional: instrumentos financeiros. Fundación Fondo para la Investigación Económica y Social. Planificación fiscal internacional**. Madrid: Confederación Española de Cajas de Ahorros, 1993. p. 9-32).

O autor salienta o pensamento de Emilio Albi que afirma que “um planejamento tributário deve ter como critério reduzir o impacto sobre rendimentos brutos, ativos e a forma de financiar as atividades econômicas. Por isso, não somente o pagamento, mas também os efeitos implícitos das incidências devem ser levados em conta”.

estratégia de economia serão transnacionais.⁸² Ou seja, este direito de planejar a incidência de tributos não é ilimitado, devendo observar tais aspectos externos, bem como os internos, como o princípio da estrita legalidade e aspectos mais amplos como a ética e a moral.

Inferindo-se, portanto, com base em Huck, que:

o limite básico que se impõe ao indivíduo, quando planeja seus negócios no campo do direito tributário, é o da validade dos atos jurídicos que pratica, ou pretende praticar. Em tese, goza o contribuinte do direito de organizar seus negócios, condicionado, entretanto, a instrumentá-los por atos jurídicos válidos.⁸³

A validade do ato jurídico é entendida, conforme o Código Civil Brasileiro no artigo 104, como todo o ato praticado por agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei⁸⁴.

No planejamento tributário, deve-se ir além e observar se “não há abuso de direito”⁸⁵ ou “ato de fraude”⁸⁶ por parte do contribuinte. Uma vez que, não há fundamento legal ou razão de ordem social que obstaculize o planejamento tributário de forma a organizar negócios da forma menos onerosa, a fim de garantir a competitividade de sua atividade empresarial perante o mercado globalizado.

Ressalte-se todavia, que a falta de impedimento legal não afasta a necessidade de serem observadas, no que tange aos limites da intervenção estatal

⁸² Id. op. cit. p. 53.

⁸³ HUCK, H. M. **Evasão e Elisão Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 25.

⁸⁴ BRASIL. **Código Civil – Lei n. 10.406, de 10-1-2002**. Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I – agente capaz; II – objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III – forma prescrita ou não defesa em lei.

⁸⁵ HUCK, H. op. cit. p. 143.

O autor defende que no “abuso de direito, o agente não se vale de expedientes e malícia, mas utiliza-se de um direito de forma contrária ao espírito e à finalidade econômico-social do direito que está a exercer”.

⁸⁶ Id. Ibid.

Huck ainda afirma que “na fraude, o agente utiliza-se de artifícios e dissimulações para obter um resultado proibido por lei. A fraude é um ilícito”.

nos negócios privados: a autonomia privada, a autonomia da vontade e a liberdade de contratar.⁸⁷

Segundo Alberto Xavier, a Constituição brasileira não permite estabelecer limites ao princípio da legalidade, de forma a fundamentar a norma antielisiva, e assim entende:

A questão de saber se podem ser estabelecidas restrições aos direitos e garantias individuais (como os princípios da legalidade da tributação e da liberdade de contratar) e, caso afirmativo, quais as fontes de produção jurídica competentes para o efeito, deve ser examinada à luz da moderna teoria da 'reserva de Constituição', que visa a definir o papel respectivo das leis constitucionais e das leis infraconstitucionais no domínio dos referidos direitos e garantias.⁸⁸

E conclui que:

O pretense limite à liberdade de o cidadão se auto-organizar e contratar teria o seu fundamento na sua função social, que não pode colidir com um dever de solidariedade social de contribuir para as despesas públicas de harmonia com a sua capacidade contributiva.⁸⁹

O próprio Poder Constituinte (Originário) estabelece limites (reserva) à certas matérias, as quais ou não podem ser modificadas pelo Poder Constituinte Derivado, ou, em permitindo, somente o autoriza por meio de Emenda Constitucional.

A reserva pode ser absoluta, no caso das Cláusulas Pétreas (§ 4º do Art. 60 da Constituição Federal/88), como também relativa, quando autoriza a

⁸⁷ TÔRRES, H. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: R.T, 2003. p. 119-124.

O autor diferencia a autonomia privada e a autonomia da vontade da seguinte forma: Se a autonomia privada decorre de uma composição de princípios democráticos garantidores do exercício da cidadania e, desse modo, vinculados aos interesses maiores da comunidade, como instrumento para a realização dos objetivos políticos e econômicos que a sociedade pretende alcançar num determinado momento histórico; a autonomia da vontade é algo intrínseco ao indivíduo, aos seus interesses, isoladamente, no seio de uma relação negocial. Autonomia privada e a autonomia da vontade apresentam, assim, uma indissolúvel ligação, de tal modo efetiva que muitos as confundem entre si, utilizando a expressão autonomia privada como sinônimo de autonomia da vontade.

⁸⁸ XAVIER, A. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p.111

⁸⁹ Id. Ibid., p. 104.

modificação de determinado dispositivo constitucional, dentro dos limites fixados pela própria Carta Magna.

Inserto na proteção da reserva absoluta da Constituição, encontra-se o princípio da legalidade, que segundo Xavier:

E isto é assim porque o conteúdo essencial das garantias em causa se encontra perfeita e integralmente definido na norma constitucional, porque esta não contém qualquer restrição intrínseca expressa, porque não autoriza qualquer restrição pela legislação constitucional superveniente e menos ainda por legislação infraconstitucional (como sucederia se de reserva relativa se tratasse) e porque, enfim, nem sequer considera necessária uma remissão para uma atividade concretizadora ou reguladora da lei.⁹⁰

Quanto à liberdade de contratar, é derivada do princípio da livre iniciativa (Arts. 1º, inciso IV e 5º, inciso XIII da Constituição Federal⁹¹), origina-se no princípio geral de liberdade (Art. 5º, caput e inciso II da Constituição Federal), que abriga também a liberdade econômica, garantida pelo Art. 170 da Constituição Federal Brasileira, que giza:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos, existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...).

Qualquer restrição a essa liberdade deve fundar-se no dispositivo mencionado, não podendo o legislador interferir na liberdade de contratar garantida. Não se pode, no entanto, admitir uma norma geral tributária, que extrapole os limites do princípio da liberdade de contratar, fixados pela Carta Magna, ou como Xavier leciona:

⁹⁰ Id. op. cit. p. 119

⁹¹ BRASIL. **CRFB/88**. Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

Ora, as gravíssimas restrições introduzidas por cláusula antielisiva à liberdade de contratar, ou seja, de exercício dos direitos civis por que se traduzem as liberdades econômicas, não têm nenhum outro fundamento que não seja uma estrita motivação fiscal.⁹²

Não se pode afastar as ponderações de que o planejamento não pode comportar a simulação ou o abuso de direito no uso das formas jurídicas, encontrando, assim, limitação quando a prática utilizada para a diminuição, postergação ou anulação de incidência de tributação, seja considerada evasiva ou ilícita, tanto pelo ordenamento jurídico pátrio, quanto pelos ordenamentos jurídicos estrangeiros, envolvidos na atividade de economia fiscal, bem como não deve ultrapassar ao que entendem por ético e moral nos negócios.

3.3.2 Dos princípios constitucionais tributários da tipicidade e da estrita legalidade

Fabio Ulhôa Coelho, ao analisar que o “sistema jurídico somente pode ser considerado lógico, se os enunciados por ele compreendidos puderem ser organizados sob a perspectiva dos princípios e regras do raciocínio lógico”⁹³, conclui que “a lógica do sistema jurídico depende da unidade, consistência e completude das proposições jurídicas, caso contrário podem surgir as antinomias ou as lacunas”.⁹⁴

O conflito (antinomia), ou a ausência (lacuna) de normas não implica na contradição ou completude do Direito. No entanto, o sistema jurídico pode

⁹² XAVIER, A. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 121.

⁹³ COELHO, F. U. **Roteiro de Lógica Jurídica**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 55.

⁹⁴ Id. *Ibid.*

apresentar tais características, e por hábito é, com base nas lacunas dos sistemas jurídicos tributários, que se baseiam os planejamentos tributários.

Por um lado, o planejamento tributário empresarial deve respeitar o sistema jurídico do território em que está localizada a matriz ou suas filiais, de forma a não tornar inválidos ou ilegais os seus planos; por outro, o empresário não está obrigado a deixar de fazer o que a lei não proíbe, e agir dentro das lacunas não é inválido, nem ilegal no sistema jurídico brasileiro.

Os princípios constitucionais tributários, também, devem ser observados no planejamento e podem ser definidos como vetores das normas, ou, ainda, como mandamentos nucleares, que norteiam o sistema jurídico tributário e protegem os contribuintes dos abusos do fisco diante da relação jurídica tributária, apontando como os mais importantes: o da tipicidade e o da estrita legalidade.

3.3.2.1 Princípio da tipicidade ou reserva absoluta

O princípio da tipicidade exige que a lei seja minuciosa ao descrever a hipótese de incidência do tributo, de modo a evitar o uso da analogia ou da discricionariedade, na atividade de interpretação das normas tributárias.

Alberto Xavier leciona que esse princípio, tal qual no Direito penal, exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta⁹⁵.

⁹⁵ XAVIER, A. op. cit. p. 19.

Paulo de Barros Carvalho afirma que, “o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo”.⁹⁶ Assim, o tributo só incide no caso de fato ou situação típica, ou seja, de fato ou situação descrita em lei: “o princípio da tipicidade da tributação encontra-se implícito na formulação do princípio da legalidade como reserva absoluta de lei”.⁹⁷

A reserva absoluta de lei significa para Alberto Xavier que a lei tributária é *lex stricta* (princípio da legalidade):

[...] a exigência constitucional de que a lei deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto, ao invés do que sucede na ‘reserva relativa’ [...], ela não tem que fornecer necessariamente o critério de decisão no caso concreto que o legislador pode confiar à livre valoração do órgão de aplicação do direito, administrador ou juiz.⁹⁸

Para o autor citado, o órgão de aplicação da lei tributária deve limitar-se a subsumir o fato na norma, independente de qualquer valoração pessoal⁹⁹, e a alínea a, do inciso III, do Art. 146 da Constituição Federal de 1988, consagra a reserva absoluta uma vez que proíbe a cláusula geral, devendo ser as normas tributárias formuladas por conceitos determinados¹⁰⁰, como, por exemplo: o fato gerador, a base de cálculo e o sujeito passivo.

A formulação legal dos tipos tributários opera-se em três diferentes graus: em primeiro grau, efetuada pela Constituição quando descreve o núcleo essencial do tributo; em segundo grau, efetuada pela lei complementar quando traz a definição legal, o fato gerador, a base de cálculo e o sujeito passivo; e em terceiro

⁹⁶ CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 160.

⁹⁷ XAVIER, A. op. cit., p. 20.

⁹⁸ XAVIER, A. op. cit. p. 17-18.

⁹⁹ Id. Ibid., p. 18.

Adiciona o autor que: O princípio da tipicidade ou da reserva absoluta de lei tem como corolários o princípio da seleção, o princípio do *numerus clausus*, o princípio do exclusivismo e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada.

¹⁰⁰ Id. Ibid., p. 22.

grau, efetuada pela lei ordinária quando há conformação dos tipos dentro dos parâmetros da lei complementar.¹⁰¹

Esses graus e regras para a formulação da legislação tributária, estabelecidos pela própria Constituição Federal, relacionam a tipicidade também com os princípios da segurança jurídica e da separação de poderes, onde a reserva de lei protege e garante da utilização de mecanismos indiretos ou oblíquos pelos órgãos dos Poderes Executivo ou Judiciário, para inverter ou subverter competências, criando um poder paraconstitucional e apócrifo.¹⁰²

O princípio da tipicidade, por fim, exprime a determinação de comandos e técnicas ao legislador tributário, para que formule as leis de modo:

- a) casuístico ou seletivo, com a proibição de cláusulas gerais (*lex stricta*);
- b) completo e exclusivo, com a proibição de normas de reenvio (*lex completa*);
- c) claro e preciso, com a proibição de conceitos indeterminados (*lex certa*);
- d) expresso, com a proibição da analogia (*lex stricta*).¹⁰³

Para o planejamento tributário, importa destacar que o princípio da tipicidade consagra uma garantia individual do cidadão da liberdade de contratar, retratada no âmbito do Direito tributário, na liberdade fiscal ou de opção fiscal, que permite que os contribuintes possam agir e planejar, desde que não o façam dentro

¹⁰¹ Id. Ibid., p. 24.

¹⁰² Id. Ibid., p. 27.

¹⁰³ XAVIER, A. op. cit. p. 29.

dos limites demarcados pelos tipos legais¹⁰⁴, sendo livres para optar pelas condutas fiscais menos onerosas.

3.3.2.2 Princípio da estrita legalidade

O princípio constitucional tributário da estrita legalidade está inserto no Art. 5º, inciso II da Constituição Federal de 1988, onde está explícito que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”, e o Art. 150, inciso I, da mesma Carta, onde está redigido que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Para o Direito tributário esse princípio é tomado de maneira mais estrita, de forma que Paulo de Barros Carvalho ressalta a respeito:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.¹⁰⁵

O referido autor entende que: “somente a norma jurídica, tomada em sua integridade constitutiva, terá o condão de expressar o sentido cabal dos mandamentos da autoridade que legisla”.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Id. Ibid., p. 32-33.

Essa liberdade decorre de um direito de defesa (*abwehrrecht*), que resulta do dever de abstenção ou proibição por parte do Estado, para que não crie ou aumente tributos por meio de cláusula geral, conceitos indeterminados, delegação normativas, de regulamentos, de analogia ou do uso discricionário do poder.

¹⁰⁵ CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004 p. 157-158.

¹⁰⁶ CARVALHO, P. B. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2004 p. 21.

Geraldo Ataliba, por sua vez, conceitua a subsunção como o fenômeno lógico, “de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei”. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei”.¹⁰⁷ Assim, a imposição do tributo somente será possível se houver hipótese de incidência anteriormente descrita em lei.

Sacha Calmon Navarro Coelho, seguindo o entendimento de Geraldo Ataliba, leciona que:

A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (hipótese de incidência) e a consequência jurídica imputada à realização do fato jurígeno (dever jurídico). Equivale dizer que a norma jurídico-tributária não pode ser tirada do *ordo juris* nem sacada por analogia, deve estar pronta na lei, de forma inequívoca, obrigando o legislador a tipificar os fatos geradores e deveres fiscais. [...]

Tipicidade ou precisão conceitual é o outro nome do princípio da legalidade material.¹⁰⁸

O Código Tributário Nacional, no Art. 97, dispõe que somente a lei pode determinar sobre:

- a) a instituição ou a extinção de tributos;
- b) a majoração ou a redução de tributos;
- c) a definição do fato gerador da obrigação tributária principal;
- d) a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo;
- e) a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos; e
- f) as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção dos créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.¹⁰⁹

¹⁰⁷ ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 1990. p. 63.

¹⁰⁸ COELHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 199

¹⁰⁹ BRASIL. **Código Tributário Nacional** – Lei n.º 5.172 de 25/10/96. Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I – a instituição de tributos, ou a sua extinção; II – a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo; IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º

Somente por meio do Processo Legislativo se pode criar, aumentar ou reduzir tributos, alterar os prazos, parcelar, enfim, tudo que for importante em matéria tributária somente se tornará exigível se houver previsão legal¹¹⁰.

O planejamento tributário está amparado pela estrita legalidade, uma vez que somente há o dever de pagar os tributos se houver lei que preveja a hipótese de incidência de tais tributos, bem como há o direito de menos pagar se assim a norma tributária permitir ou não proibir.

Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

¹¹⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n.1/92 a 42/2003 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n.1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2004.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]

4 AS SOCIEDADES *OFFSHORE* COMO INSTRUMENTO DE ELISÃO OU DE EVASÃO TRIBUTÁRIA

4.1 A EVASÃO E A ELISÃO TRIBUTÁRIA NA ATIVIDADE EMPRESARIAL

4.1.1 Evasão e elisão tributária: conceito e distinção

Ao analisar a evasão ou a elisão fiscal, observa-se em primeiro plano o comportamento do contribuinte perante o fisco, ou como afirma Marco Aurélio Greco:

Quando se fala em posicionamento do contribuinte, ou postura do contribuinte perante a tributação, estamos falando de uma concepção do relacionamento entre indivíduo e Estado que dá suporte a certas posturas e conceitos e que, freqüentemente, se busca defender.¹¹¹

A evasão fiscal, entendida em sentido amplo, “abriga toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária, não importando serem lícitos ou ilícitos os meios utilizados nesse processo”.¹¹²

É pacífica a doutrina quanto à afirmativa de que a evasão consiste em prática (ilícita) que infringe a lei, ou seja, “é o ato omissivo ou comissivo, de natureza ilícita, praticado com o fim único de diminuir ou eliminar a carga tributária,

¹¹¹ GRECO, M. A. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária. Dialética**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 27.

¹¹² ENCICLOPÉDIA SARAIVA DO DIREITO. V. verbete Evasão fiscal (lato sensu), v. 34, p. 253. In: HUCK, H. M. op. cit. p. 15.

ocultando o verdadeiro ato ou a real situação jurídica do contribuinte”¹¹³, praticada de forma geral, após a ocorrência do fato gerador do tributo.

Alguns desses atos evasivos estão descritos na Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo (Lei n.º 8.137/90), que define em seu artigo primeiro, como crime contra a ordem tributária, o ato de suprimir ou reduzir tributo mediante determinadas condutas.

Na tentativa de coibir as práticas evasivas (e mesmo as elisivas), foi também promulgada a Lei Complementar 104/2001 de 10 de fevereiro de 2001, que acrescentou ao artigo 116 do Código Tributário Nacional o parágrafo único, que assim diz:

Art. 116 (...)

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

O projeto de lei que resultou na citada lei complementar 104/2001, popular e impropriamente denominada de *lei antielisão* ou ainda *lei contra a elisão fiscal*, baseia-se na idéia do Fisco de que a elisão fiscal seria prática de contribuinte vivaz, e que seria ilícita frente à interpretação econômica¹¹⁴ do fato gerador, que leva em conta não a forma jurídica do ato ou negócio jurídico, mas sim o seu conteúdo econômico.

¹¹³ FERRAGUT, M. R. Evasão Fiscal: o Parágrafo Único do artigo 116 do CTN e os Limites de sua Aplicação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 67. Abr/2001.

¹¹⁴ A interpretação econômica tem por principal defensor o professor alemão Enno Becker, que defende a ilicitude da elisão fiscal, com supedâneo no artigo 109 do Código Tributário Nacional, afirmando que para a interpretação da lei tributária seria necessário que fossem observadas a consistência econômica do fato gerador, a normalidade e a forma dos meios empregados, bem como a finalidade ou a função do tributo, observando-se também a capacidade e a realidade econômica do contribuinte.

Alberto Xavier ressalta que a alteração do Código Tributário Nacional não diria respeito a uma norma antielisão, mas sim anti-simulação¹¹⁵, pois possui uma conotação diferenciada, não se podendo confundir elisão com a simulação, que é considerada crime contra a ordem tributária.

É complexo admitir a possibilidade de existência de norma antielisiva, pois, segundo entendimento de Cassone: “os atos elisivos do planejamento tributário seriam lícitos, desde que pautados nos princípios da legalidade geral (art. 5º, II) e da legalidade estrita (art. 150, I), garantias constitucionais permissivas do planejamento tributário”.¹¹⁶

Tem-se que a elisão fiscal é atividade de economia tributária em conformidade com a lei, sendo uma denominação mais apropriada para a lei complementar 104/2001: norma antievasão, pois que a sua finalidade é a de coibir condutas de evasão fiscal como os abusos de direito e de forma, sonegação, simulação, entre outras.

Apesar de tênue a linha que separe a elisão da evasão fiscal, tem-se que a primeira denota um conceito de legalidade, de licitude dos atos praticados com a finalidade de reduzir, elidir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária, tomando sentido contrário à noção da segunda.

A noção de licitude é calcada na interpretação sistemática e no primado dos conceitos de Direito Civil, tendo o positivismo como seu eixo principal, observando a garantia dos Direitos fundamentais do cidadão perante o fisco, tendo por fim a manutenção da segurança jurídica e a obediência aos princípios da estrita

¹¹⁵ XAVIER, A. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 15.

¹¹⁶ CASSONE, V. **Norma Antievasão Fiscal: LC nº 104/2001**. IOB. nº 10/2001. Cad. 1. 2º Maio, p. 282.

legalidade tributária e da tipicidade fechada, possuindo defensores como Alberto Xavier, Antônio Roberto Sampaio Dória e Alfredo Augusto Becker.

No mesmo escólio, Laudo Camargo Fabretti afirma que a elisão seria: “a economia de tributos, ou atos do planejamento tributário, que resultem da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei. Ela é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico”.¹¹⁷

Para Hermes Marcelo Huck, o pressuposto da elisão “consiste em subtrair ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente a ele sujeitas, mediante o uso de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei”.¹¹⁸

Oscar Mendonça, por sua vez, conceitua a elisão como “uma forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributária desfavorável”¹¹⁹, com o escopo principal de promover uma economia fiscal para o contribuinte.

Infere-se que o contribuinte tem a autonomia de gerir seus negócios de forma lícita, sem infringência de norma tributária, utilizando-se das lacunas da lei, de modo a não constituir um fato imponible, praticando ato que impeça ou retarde o nascimento da obrigação tributária, não havendo subsunção do fato jurídico à norma tributária que resultaria na cobrança de determinado tributo.

São inúmeras as tentativas de delinear com precisão os conceitos de elisão e evasão fiscal, sendo que Ives Gandra Martins e Paulo Lucena de Menezes, por exemplo, dizem que:

¹¹⁷ FABRETTI, L. C. **Normas Antielisão**. IBPT., Disponível em: <www.tributarista.com.br> Acesso em: 19/06/01.

¹¹⁸ HUCK, H. M. **Evasão e Elisão Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 22.

¹¹⁹ MENDONÇA, O. **Artigo Da Lei contra a Elisão Fiscal**. Disponível em: <www.jus.com.br/doutrina/lc104.html>. Acesso em: 07/06/2001.

Pode-se afirmar, a grosso modo, que o binômio elisão e evasão corresponde ao contraste que os autores norte-americanos estabelecem entre '*tax avoidance*' ('*the minimization of one's tax liability by taking advantage of legally available tax planning opportunities*') e '*tax evasion*' ('*illegally paying less in taxes than the law permits; committing fraude in filling or paying taxes*').¹²⁰

A elisão, para os autores retro-mencionados, equivaleria ao *tax avoidance*, que seria a diminuição da responsabilidade sobre o tributo, tirando vantagem sobre as oportunidades legais disponíveis do planejamento tributário, sendo que "aquele que evita" (*avoids*) "o imposto não simula ou falseia"¹²¹, e a evasão equivaleria ao *tax evasion*, que seria o ato de ilegalmente pagar menos tributos do que a lei permite, cometendo simulação, camuflagem, ocultamento, ou qualquer outro ato de fraude fiscal.

Segundo o suíço Ernst Höhn, ocorre evasão de tributos quando são atendidos os seguintes pressupostos

- quando a forma jurídica escolhida pelas partes se apresenta como 'não usual, contrária à realidade, ou extravagante, de qualquer modo inteiramente inadequada para a operação econômica;
- quando, além disso, se tem de admitir que a escolha foi adotada 'abusivamente, apenas para economizar impostos que seriam devidos, se aplicada a ordem normal dos negócios'; e
- quando 'o procedimento escolhido realmente conduziria a uma considerável economia de imposto, se devesse ser aceito pelas autoridades fiscais'.¹²²

A evasão seria o ato praticado após o nascimento da obrigação tributária, com a finalidade dolosa de fugir do pagamento de tributos devidos ao Fisco.

¹²⁰ BLACK'S LAW DICTIONARY, 6. Ed., p. 1460-1461. In: MARTINS, I. G.; MENEZES, P. L. de. Parecer sobre Elisão Fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas** n. 36, a. 9, jan/fev/2001 – RT/SP – Dejalma de Campos (Coord.).

¹²¹ HUCK, H. M. op. cit. p. 37.

¹²² HÖHN, E. Evasão do imposto e tributação segundo os princípios do Estado de Direito, In: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 283-304 In: CASSONE, V. para a **Revista IOB – 10/2001** cad. 01, 2º. maio. São Paulo.

Apesar da dificuldade encontrada em distinguir as duas condutas, pode-se delinear como diferença principal o fato de que a elisão é praticada antes do nascimento da obrigação tributária, ou seja, o fato jurídico não se subsume a norma tributária, enquanto que a evasão fiscal é praticada após o nascimento da obrigação tributária, já ocorrendo a subsunção do fato à norma e a inadimplência dolosa do crédito do contribuinte perante o fisco.

4.1.2 A evasão e a elisão tributária na atividade empresarial

O planejamento tributário, elaborado e praticado através de atos elisivos, é na concepção da doutrina majoritária legal e legítimo, sendo que o que deve ser combatido e coibido pelo legislador é a evasão, por ser prática consumadamente ilícita.

Ocorre que a legislação tributária nacional, na tentativa de evitar as inúmeras fraudes aplicadas contra o fisco, vem avançando sobre as lacunas que permitem a evasão, procurando até mesmo coibir a elisão fiscal. Essas leis, conforme já mencionado, são impropriamente denominadas de “normas antielisivas”.

A pretensão do Fisco é equiparar a elisão à evasão, o que confronta a acepção jurídica dos termos, pois são dois conceitos antagônicos, equivalentes respectivamente, aos conceitos de lícito e ilícito, pois um consiste em evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, o que não é vedado pela legislação tributária em vigência, e o outro tenta mascarar, ocultar ou dissimular o fato gerador, sendo essa prática, sim, considerada ilícita.

É necessário que o legislador ordinário, ao regulamentar a lei complementar n.º 104/2001 atente para as práticas evasivas, sem coibir o planejamento tributário que é considerado atividade de rotina empresarial de grande relevância.

Os artigos 153 e 154 da Lei n.º 6.404/76 - Lei das Sociedades por Ações, e mantidos pela recente alteração, dizem que: o administrador, no exercício de suas funções, deve empregar o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo empregaria na administração dos seus próprios negócios, bem como deve utilizar as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e a favor dos interesses da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e observando a função social da empresa.

Não existe, assim, uma lei que de maneira geral, obste a elisão fiscal, ou como bem conceitua Alberto Xavier, “inexistem limitações constitucionais aos direitos e garantias da legalidade da tributação e da liberdade de contratar”¹²³, muito menos há norma que defina um tipo de elisão fiscal legítima e reconhecida pelo Fisco”.

Ao tentar equiparar a elisão e a evasão pelos seus efeitos econômicos, aplicar-se-ia uma interpretação econômica inadequada aos fatos, desconsiderando princípios constitucionais como o da tipicidade e da capacidade contributiva, e conduziria a uma negação daquilo que é jurídico, causando uma grande insegurança ao contribuinte.

Hermes Marcelo Huck divide a elisão fiscal em elisão lícita e ilícita. Apesar do contra-senso aparente na expressão elisão-ilícita, pode-se afirmar que “é a prática do agente destinada a não envolvê-lo na relação tributária, mediante o uso

¹²³ XAVIER, A. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, p. 111.

de meios não proibidos, mas anormais, insólitos, inadequados e que, de alguma forma, possam ser caracterizados como abuso do direito ao uso da forma jurídica”.¹²⁴

Existência das lacunas no sistema jurídico não é ilegal, assim, se não é proibido praticar atos na gerência de negócios que possuam a finalidade precípua de economizar tributos, não há que se falar em ilicitude, fraude ou mesmo abuso de direito.

César A. Guimarães Pereira observa que “a elisão tributária ampara-se em omissão legislativa ou em dispositivo legal que permita obter, sem o sacrifício da utilidade econômica da conduta do particular, a redução ou a supressão do encargo tributário”.¹²⁵ Pondera ainda, quanto à impossibilidade do Estado em recorrer à teoria da fraude à lei frente à elisão tributária:

[...] a lei tributária não institui conduta obrigatória nem proibida, mas vincula determinados efeitos jurídicos a uma hipótese. Se ocorrer o fato descrito na hipótese, surgem os efeitos jurídicos. Porém, se o particular não é obrigado a realizar o fato, nem é proibido de deixar de realizá-lo. Assim, se empregar caminho indireto para não realizar o fato, não estará fraudando nenhuma norma de obrigação ou de proibição.¹²⁶

Diante das discussões doutrinárias dos paradoxos lícito ou ilícito, evasão ou elisão, que se estabelece a discussão quanto à utilização das sociedades *offshore* como instrumento do planejamento tributário.

¹²⁴ HUCK, H. M. op. cit. p. 45

¹²⁵ PEREIRA, C. A. G. **Elisão Tributária e Função Administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 189. O autor defende que a omissão legislativa ou a regra legal em que se enquadra a conduta elisiva pode ser inconstitucional (por ofensa ao princípio da capacidade contributiva) se contemplar um privilégio não fundado em motivo de interesse público. Todavia, pondera que o mero reconhecimento da inconstitucionalidade da omissão não permite a imposição do tributo, bem como, o princípio da estrita legalidade não permite que a declaração de inconstitucionalidade da regra legal existente produza efeitos tributários retroativos, portanto, conclui “que a conduta evasiva é válida e eficaz, não podendo ser objeto de reprovação jurídica ou ética”.

¹²⁶ Id. Ibid. p. 17. Apesar do entendimento citado, o autor pretende demonstrar em sua obra que mesmo assim é possível aludir fraude à lei, desde que se corrija legislativamente o desequilíbrio entre a segurança jurídica e a capacidade contributiva.

Para tanto, faz-se também necessário apreciar os demais instrumentos utilizados no planejamento tributário, além de buscar compreender os meios de controle do Estado que objetivam a coibição da utilização de tais instrumentos, em alguns casos como as “normas antielisão”, até extrapolando os princípios constitucionais tributários da estrita legalidade e da tipicidade.

Por exemplo, no planejamento tributário internacional, a escolha do país de destino do investimento, leva em consideração inúmeras variáveis¹²⁷, que dependem do planejamento tributário que se pretenda organizar.

Após considerar tais variáveis, elege-se a hipótese organizativa mais adequada. Dentre essas hipóteses, pode-se mencionar as mais utilizadas no planejamento tributário internacional:

- a) *Transfer price*;
- b) *Treaty shopping* ou *rule shopping*;
- c) a Transferência de sede social ou administrativa para o exterior;
- d) a Reorganização societária;
- e) *Thin capitalization*;
- f) a Transferência de ativos para o exterior ou no exterior; e
- g) os Países com tributação favorecida.¹²⁸

Como o objetivo é identificar e estudar a utilização e o controle das sociedades *offshore*, o corte epistemológico abrangerá tão somente a análise do

¹²⁷TÔRRES, H. **Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: RT, 2001. p. 54.

Tais variáveis seriam: seleção do país de destino do investimento e dos países intermediários; análise da legislação dos distintos países envolvidos; a própria estrutura do sistema tributário nacional de cada país (aplicação do princípio da territorialidade ou da universalidade, progressividade de alíquotas, tributos incidentes, tributos adicionais ou especiais sobre investimentos internacionais etc.); eleição da forma jurídica que deverá assumir o investimento; os critérios de residência adotados nos países envolvidos; deveres instrumentais ou formais (obrigações acessórias); espécies de retenções na fonte (dividendos, *royalties*, juros etc.); regras sobre as transferências de ativos para o exterior, ou no exterior; presença de medidas unilaterais para evitar a dupla tributação (isenções, créditos de impostos, deduções, *tax deferral*, *tax sparing*, *tax reduction*, *investment credit* etc.) pelo estado de residência; existência de convenção para evitar a dupla tributação internacional e o respectivo regime jurídico que ela contempla; normas de controle sobre *treaty shopping*; regras para o controle de *transfer price*; regras para o controle de *thin-capitalization*; regime jurídico-tributário aplicável às opções de constituir uma filial (ou qualquer outra forma de estabelecimento permanente) ou subsidiária (controlada ou coligada); modelos para estruturação do grupo empresarial, analisando as formas societárias mais adequadas.

¹²⁸ Id. *Ibid.*, p. 56.

planejamento tributário internacional, em relação aos regimes jurídico-tributários favoráveis à constituição dessas sociedades, seja para a matriz (ou qualquer outra forma de estabelecimento permanente) ou para a subsidiária (controlada ou coligada).

4.2 AS SOCIEDADES *OFFSHORE* COMO INSTRUMENTO DE ELISÃO TRIBUTÁRIA

4.2.1 Conceito

As sociedades comerciais, denominadas *offshore companies*, são aquelas sociedades que estão fora das fronteiras de um país, situadas no exterior em relação ao país de domicílio de sua matriz ou de seus associados e controladores¹²⁹, sujeitas a um regime legal extraterritorial, gozando de privilégios tributários como isenções, sigilo bancário entre outras práticas adotadas por esses países para atrair investimentos e capital estrangeiro.

Helena Tôrres observa que a expressão: “empresa *offshore*” está entre os “mitos” da fiscalidade internacional, todavia pondera que não se trata de nenhum mito, mas, sim, o termo “*offshore*” é o gênero das empresas constituídas para servirem como *holdings*, empresas-base ou empresas condutoras, enfim, para usufruírem vantagens fiscais, o que não quer dizer que sejam pessoas jurídicas constituídas ilicitamente ou para fins ilícitos”.¹³⁰

¹²⁹ PENTEADO, C. C. **Empresas Offshore: Uruguai, Cayman, Ilhas Virgens Britânicas**. 2. ed. ampl. e atual. São Paulo: Pillares, 2004. p. 32.

¹³⁰ TÔRRES, H. **Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: RT, 2001. p. 110.

Esclareça-se que há preferência científica pela utilização do termo “sociedade” e não “empresa” *offshore*, uma vez que, conforme a Teoria da Empresa, adotada pelo Código Civil Brasileiro de 2002, originada no *Código Civile Italiano* de 1942, o conceito de empresa designa a atividade econômica empresarial¹³¹, que não é sujeito (empresário ou sociedade empresária), nem coisa (estabelecimento comercial)¹³².

A sociedade, segundo definição legal, é um contrato onde as pessoas se obrigam reciprocamente a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha entre si, dos resultados¹³³. Adquire personalidade jurídica de direito privado a partir do momento em que é regularmente registrada, conforme determina o Art. 45 do Código Civil de 2002.¹³⁴

As sociedades *offshore* recebem variadas denominações, como, por exemplo, no Uruguai são chamadas de SAFI – Sociedades Anônimas Financeiras de Investimentos; nos Estados Unidos, as LLC – *Limited Liability Companies*¹³⁵, que operam conforme o Estatuto das *Offshore Companies*; em Jersey e Guernsay, as *exempt companies*; nas Ilhas Virgens Britânicas, as BVI - Sociedades das Ilhas Virgens Britânicas; e as *exempt companies* de Aruba (Antilhas Holandesas)¹³⁶, desde que, e somente se, seus negócios sejam feitos exclusivamente fora do território do respectivo Estado de formação.

¹³¹ BRASIL. **Código Civil – Lei n. 10.406, de 10-1-2002**. Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

¹³² Ver Cap. 2 – infra.

¹³³ BRASIL. **Código Civil – Lei n. 10.406, de 10-1-2002**. Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

¹³⁴ BRASIL. **Código Civil – Lei n. 10.406, de 10-1-2002**. Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

¹³⁵ Companhias ou Sociedades de Responsabilidade Limitada (Tradução livre).

¹³⁶ XAVIER, A. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 282.

A legalidade da utilização de tais sociedades, como instrumento de planejamento tributário internacional, tem sido matéria de debates na seara da tributação e do combate às práticas de evasão fiscal internacional.

Há os que defendam que as operações financeiras, por meio das *offshore*, seriam um instrumento de elisão fiscal, limitado pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, com corolário constitucional no princípio da liberdade de contratar, em que o empresário pode realizar o planejamento do pagamento de seus tributos dentro do que a lei não proíbe.¹³⁷

Por sua vez, há os que entendem ser essa prática um ato de fraude à lei ou abuso de poder. Assim, o planejamento tributário visaria à evasão fiscal, uma vez que pelo princípio da capacidade contributiva as sociedades não poderiam se eximir de pagar menos tributos, praticando dessa maneira, ato ilegal.¹³⁸

Em relação à utilização das sociedades *offshores* como instrumento do planejamento tributário, Alberto Xavier assevera que a utilização das *offshores*, como instrumento da elisão fiscal internacional (*tax avoidance*¹³⁹), não pode ser confundido com o conceito de evasão fiscal (*tax evasion*¹⁴⁰), uma vez que:

[...] não está em causa, necessariamente, um ato ilícito pelo qual o contribuinte viola a sua obrigação tributária (conexa com mais do que uma ordem jurídica), prestando falsas declarações ou recusando-se ao seu cumprimento, mas sim a prática de atos (em princípio) lícitos, praticados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, face a uma pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distintos. Trata-se, em suma, de evitar a aplicação de certa norma ou conjunto de normas através de atos ou conjuntos de atos que visem a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica (menos favorável) ou produzam a ocorrência desse fato noutra ordem jurídica (mais favorável).¹⁴¹

¹³⁷ Dentre esses autores pode-se citar Alberto Xavier e Heleno Tôrres.

¹³⁸ Marco Aurélio Greco defende tal corrente *in* GRECO, M. A. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. Dialética: São Paulo, 1998.

¹³⁹ Prevenção fiscal, equiparada à elisão tributária (Tradução Livre).

¹⁴⁰ Evasão fiscal (Tradução livre)

¹⁴¹ XAVIER, A. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 276.

A sociedade empresária, portanto, se necessário, poderá estabelecer a sede de sua sociedade em países com tributação favorecida, desde que não haja sonegação, abuso, simulação ou fraude à lei.

4.2.2 Natureza Jurídica

Jacob Dolinger recorda que, ao se tratar do Direito Internacional Privado da dimensão extraterritorial do Direito, é necessário reexaminar institutos do Direito Civil e do Direito Comercial¹⁴².

Pontes de Miranda, ao analisar a pessoa jurídica, afirma que a expressão “pessoa jurídica, vem do começo do século XIX, substituindo outras como “pessoa mística” e “pessoa moral”, sendo que após ser utilizado por F. von Savigny, foi adotado pelo Código Civil Brasileiro de 1916¹⁴³.

Ainda sobre a pessoa jurídica, o autor pondera que:

As pessoas jurídicas, como as pessoas físicas, são criações do direito; é o sistema jurídico que atribui direitos, deveres, pretensões, obrigações, ações e exceções a entes humanos ou a entidades criadas por esses, bilateral, plurilateral (sociedade, associações), ou unilateralmente (fundações)¹⁴⁴.

¹⁴² DOLINGER, J. **Direito Internacional Privado (Parte Geral)**. 5. ed. ampl. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 433.

¹⁴³ MIRANDA, P. de. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. Tomo I. Atual. por RODRIGUES ALVES, V. Campinas: Bookseller, 1999. p. 349.

¹⁴⁴ Id. Ibid. p. 345.

E complementa,

Pessoas jurídicas, quaisquer que sejam, criam-se. É o homem que as cria; ainda em se tratando do Estado: alguns homens o criaram, no passado; talvez um só, ou alguns, ou, por alguns, todos, conforme lhes pertencia o poder estatal. Quando os homens têm de constituir as pessoas jurídicas, praticam atos prévios, que são o dado fático, com que operam¹⁴⁵.

O reconhecimento da personalidade jurídica depende do sistema jurídico, e a sociedade, como visto, se constitui por meio da consensual manifestação de vontade de duas ou mais pessoas, por um contrato onde consagram um negócio jurídico, nos termos do Art. 981 do vigente Código Civil. Sendo que, a sociedade adquire a personalidade jurídica com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro¹⁴⁶.

O reconhecimento da personalidade jurídica no âmbito internacional, ou seja, em mais de uma jurisdição, depende do sistema jurídico de onde se adquire a personalidade de maneira universal e imutável¹⁴⁷, podendo variar de um país para o outro, mas sempre vinculado ao país onde adquire a personalidade, o que definirá a sua nacionalidade e regerá o seu estatuto jurídico:

Uma pessoa jurídica não pode ter domicílio em lugar algum sem antes criar personalidade e esta só lhe pode ser reconhecida por um Estado, por aquele onde se constitui, ou estabeleceu sua sede e com relação ao qual cria o vínculo da nacionalidade¹⁴⁸.

É a *lex societatis*, que determina que depois de reconhecida a sua nacionalidade, a pessoa jurídica passa a ser universalmente reconhecida, ainda que para fins de estabelecimento em território estrangeiro sejam exigidos requisitos

¹⁴⁵ Id. Ibid. p. 346.

¹⁴⁶ BRASIL. **Código Civil – Lei n. 10.406, de 10-1-2002**. Art. 45.

¹⁴⁷ DOLINGER, J. op. cit. p. 433

¹⁴⁸ Id. Ibid. p. 434.

complementares, além dos que tenham sido atendidos por ocasião de sua formação¹⁴⁹.

Jacob Dolinger reporta-se ainda a Jean Schapira ao justificar a teoria da sede social para fixar a *lex societatis*, assentada em três requisitos essenciais: o realismo, a sinceridade e a previsibilidade, da seguinte forma:

O realismo pede por um elo efetivo entre a sociedade e o país cuja lei vai se aplicar; sinceridade visa evitar que ocorram manipulações que objetivem fraudar a lei, principalmente as normas fiscais; e a previsibilidade significa que o elo seja simples e estável¹⁵⁰.

O Sistema jurídico brasileiro, por meio da Lei de Introdução ao Código Civil, em seu Art. 11, determina que:

Art. 11. As organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, obedecem à lei do Estado em que se constituírem.

§ 1.º Não poderão, entretanto, ter no Brasil filiais, agências ou estabelecimentos antes de serem os atos constitutivos aprovados pelo Governo brasileiro, ficando sujeitas à lei brasileira.

[...]

O próprio Código Civil, com a nova lei de 2002, apresenta os requisitos suplementares exigidos para a constituição de sociedades estrangeiras, como transcrevem os Arts. 1.134 a 1.141, do Livro II.¹⁵¹

A sociedade estrangeira, não pode exercer atividade empresarial no Brasil, sem autorização do Poder Executivo, mesmo que por meio de

¹⁴⁹ Id. Ibid. p. 434.

¹⁵⁰ Id. Ibid. p. 437.

¹⁵¹ BRASIL. **Código Civil – Lei n. 10.406, de 10-1-2002**. PINTO, A. L. de T.; WINDT, M. C. V. S.; CÉSPEDES, L. (Orgs.). 54. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

estabelecimentos subordinados, exceto se for acionista de sociedade anônima brasileira¹⁵².

A autorização depende da apresentação de requerimento pela sociedade estrangeira, que deve ser acompanhado de alguns documentos autenticados, de conformidade com a lei nacional da sociedade requerente, legalizados no consulado brasileiro da respectiva sede e acompanhados de tradução em vernáculo, como:

- a) prova de se achar a sociedade constituída conforme a lei de seu país;
- b) inteiro teor do contrato ou do estatuto;
- c) relação dos membros de todos os órgãos da administração da sociedade, com nome, nacionalidade, profissão, domicílio e, salvo quanto a ações ao portador, o valor da participação de cada um no capital da sociedade;
- d) cópia do ato que autorizou o funcionamento no Brasil e fixou o capital destinado às operações no território nacional;
- e) prova de nomeação do representante no Brasil, com poderes expressos para aceitar as condições exigidas para a autorização;
- f) último balanço¹⁵³.

Apresentado o requerimento e juntados os documentos exigidos por lei, o Poder Executivo pode ou não conceder a autorização¹⁵⁴, sem a qual, não pode iniciar sua atividade¹⁵⁵, ficando assim, sujeita às leis e aos tribunais brasileiros, quanto aos atos ou operações praticados no Brasil¹⁵⁶.

As exigências legais nada mais são do que medidas de controle do sistema jurídico receptor, determinadas em função dos interesses nacionais.

No Direito Tributário, o Art. 124 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 1.041 de 11.1.1994, dispõe que se consideram pessoas jurídicas para efeitos de tributação pelo imposto de renda, além de outras entidades, “as

¹⁵² Id. Art. 1.134. Ver também Arts. 1.089 e 1.141, §1º.

¹⁵³ Id. Art. 1.134, § 1º

¹⁵⁴ Id. Art. 1.135

¹⁵⁵ Id. Art. 1.136

¹⁵⁶ Id. Art. 1.137

peças jurídicas de direito privado domiciliadas no país, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital.”¹⁵⁷

A determinação da nacionalidade também pode levar em consideração alguns critérios como: a) o critério do controle; b) da autonomia da vontade pelo qual os fundadores da pessoa jurídica atribuem nos estatutos a nacionalidade de sua escolha, numa transposição da teoria da autonomia da vontade nos contratos; c) o local da exploração do negócio da sociedade; d) a sede social¹⁵⁸, sendo este último, o critério utilizado pelo Sistema jurídico pátrio.

Nas relações internacionais, prevalece o critério do local da direção efetiva para a determinação da nacionalidade, sendo este o lugar onde os negócios são dirigidos ou fiscalizados, isto é, onde são praticados os atos de gestão global da empresa¹⁵⁹.

Definida a nacionalidade e a aquisição de personalidade jurídica no âmbito do direito privado brasileiro cabe ponderar os estudos de José Francisco Rezek, que afirma que nem os indivíduos, tampouco as sociedades (privadas ou públicas) têm personalidade jurídica de direito internacional¹⁶⁰, e observa:

É certo que indivíduos e empresas já gozam de personalidade em direito interno, e que essa virtude poderia repercutir no plano internacional na medida em que o direito das gentes não se teria limitado a protegê-los, mas teria chegado a atribuir-lhe a titularidade de direitos e deveres – o que é impensável no caso de coisas juridicamente protegidas, porém despessoalizadas, como as florestas e os cabos submarinos¹⁶¹.

¹⁵⁷ XAVIER, A. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 262-263.

O autor ainda pondera que “o conceito de sociedade domiciliada no Brasil, não deve confundir-se com o de sociedade brasileira, pois a nacionalidade brasileira das sociedades depende da obediência ao duplo requisito de terem-se organizado na conformidade da lei brasileira e terem sua sede no país (Lei de introdução ao Código Civil, Art. 11 e Decreto n. 2.627, de 26 de outubro de 1940, Art. 60). Assim, uma sociedade domiciliada no Brasil, por aqui ter a sua sede, pode ser considerada estrangeira se constituída à sombra de lei estrangeira.”

¹⁵⁸ DOLINGER, J. op. cit. p. 438-441.

¹⁵⁹ XAVIER, A. op. cit. p. 267.

¹⁶⁰ REZEK, J. F. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1996. p.156.

¹⁶¹ Id. Ibid.

Para o Ministro Rezek, o objetivo básico das sociedades ao se insinuarem em certos domínios do direito internacional, é a evasão ao direito interno dos países com que se defrontem na exploração da atividade econômica.¹⁶² Observando a possibilidade de um contrato com uma sociedade empresária ser economicamente mais importante para determinados Estados, que certos tratados celebrados com outros países.

Sopesa o autor, quanto à personalidade jurídica internacional:

Toda pessoa jurídica encontra sua legitimidade e sua regência numa determinada ordem jurídica: a ordem internacional no caso dos Estados e organizações, a ordem nacional de certo Estado no caso das pessoas de direito público interno e de direito privado.¹⁶³

As sociedades offshore, como os demais tipos societários, são contratualmente constituídas conforme a *affectio societatis*, ou seja, a intenção de associação e cooperação recíprocas¹⁶⁴, que têm objetivo a atividade econômica.

Sua personalidade jurídica é de direito privado interno, uma vez que deve o seu ato constitutivo obedecer a legislação tanto do seu país de origem, quanto a requisitos complementares exigidos pelo sistema jurídico do local do destino em que pretende fixar sua coligada ou filial. A finalidade dessas sociedades offshore, entretanto, esbarra na economia de tributos e no planejamento tributário, mais do que na atividade econômica em si, o que, todavia, não lhes tira a natureza de pessoas jurídicas de direito privado.

¹⁶² Id. Ibid. p. 157.

¹⁶³ Id. Ibid. p. 158. Salienta o autor, o caso de Itaipu Binacional como singular, uma vez que está embasada em duas ordens jurídicas domésticas, tratando-se de pessoa jurídica de direito privado binacional.

¹⁶⁴ VENOSA, S. de S. **Direito Civil: Contratos em espécie**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005. V. 3. p. 603.

4.2.3 Finalidades

A finalidade precípua do planejamento tributário é a diminuição do ônus fiscal, sendo “um procedimento de interpretação do sistema de normas, visando à criação de um modelo de ação para o contribuinte”¹⁶⁵, onde é eleito um país com melhores condições legislativas para a realização do objetivo empresarial.

Para ser considerado como país com tributação favorecida, é necessário verificar alguns critérios essenciais, como:

- I. ausência de impostos ou que o sistema seja dotado de impostos nominais ou muito reduzidos, tanto para residentes quanto para não-residentes (como as Ilhas Caymans); ou
- II. tenha impostos ‘normais’ para os fatos jurídicos tributários constituídos internamente (para os residentes), mas aplicados com alíquotas muito reduzidas aos rendimentos ou investimentos de fontes externas, sobre não-residentes (por exemplo, o Panamá); ou
- III. estabeleça privilégios ou incentivos fiscais especiais para certas categorias de pessoas, rendas ou operações (como Luxemburgo).¹⁶⁶

Além dos critérios tributários, concorrem também para a qualificação das jurisdições, com tributação favorecida, os seguintes critérios de natureza não-tributária:

- a) Demonstração de segurança com respeito à manutenção de isenções e garantias contra possíveis impostos futuros por períodos muito largos de tempo.
- b) Inexistência de convenções para troca de informações ou assistência administrativa (mesmo que em acordos de dupla tributação).
- c) Respeito ao segredo bancário ou existência de leis que imponham a confidencialidade dos dados relativos às operações

¹⁶⁵TÔRRES, H. **Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: RT, 2001. p. 99.

¹⁶⁶Id. Ibid., p. 85.

comerciais, com a previsão de sanções severas para agentes públicos ou do sistema financeiro que revele informações.

- d) Ausência de controle de câmbio.
- e) Possibilidade de negociar com as autoridades fiscais o nível da base de cálculo ou a alíquota aplicável (*rulings*).
- f) Presença de títulos anônimos ou de ações ao portador.
- g) Falta de transparência fiscal.
- h) Legislação sobre sociedades flexível (não obrigatoriedade de publicação de dados contábeis, regimes de ações ao portador, etc.).¹⁶⁷

Presentes tais características, o país com tributação favorecida torna-se alvo no planejamento tributário empresarial, conforme as finalidades do empresário, que procuram a característica de cada país de acordo com seus interesses, como, por exemplo:

[...] recorre-se ao Panamá e à Libéria para o desenvolvimento da marinha mercante; ao Luxemburgo e à Holanda, em razão do regime especialmente favorável das sociedades *holding* e da colocação de empréstimos externos; ao Liechtenstein, pelas vantagens que oferecem as suas sociedades, fundações e *Anstalten* à organização das fortunas privadas; à Suíça, pelos níveis moderados de tributação e pelo segredo bancário; ao Uruguai pela liberdade cambial irrestrita, abrangendo moedas inconvertíveis. Mas o certo é que os Estados Unidos, país de elevado nível de tributação, oferecem também a vantagem específica de não tributar os juros pagos aos residentes no exterior, que detêm depósitos bancários, encorajando assim a permanência desses fundos na sua economia.¹⁶⁸

Para Heleno Tórres, a pretensão das sociedades *offshores*, ao utilizarem os países com tributação favorecida, é, ao menos em primeiro plano, atingir as seguintes finalidades:

- a) concentrar investimentos, resultados ou patrimônios em um único país, ou em várias jurisdições com tributação

¹⁶⁷ Id. *Ibid.*, p. 89.

¹⁶⁸ XAVIER, A. *op. cit.* p. 282.

- favorecida, para proteção ou economia de tributos, por acumulação; ou
- b) usar o país ou território para o trânsito de riquezas de uma jurisdição para outra, em vista das condições favoráveis que oferece (isenção, acordos internacionais, etc.), por intermediação.¹⁶⁹

Ao concentrar investimentos em um país com tributação favorecida ou ao usá-lo como local para o trânsito de riquezas de uma jurisdição para outra, alcança-se o objetivo maior que é a economia de tributos.

4.2.4 Estrutura e tipos societários

Após selecionada a jurisdição (país com tributação favorecida), a sociedade *offshore* pode ser configurada segundo a finalidade ou planejamento tributário da sociedade. Deve ser constituída originariamente como tal, ou se trate de sociedades pré-existentes, com a devida alteração de seus contratos sociais, de forma a constituir a sociedade *offshore* como acionista/quotista majoritária, conferindo-lhe a maior parte do capital social de cada sociedade ou quotistas.

Em seguida, a *offshore* poderá receber os capitais de suas “subsidiárias”, sem a incidência de tributos sobre essa remessa, entre outras atividades, conforme a figura societária em que for implementada¹⁷⁰, como, por exemplo, e mais comumente constituídas em: *international holding company*; sociedade condutora; e sociedade-base: que pode ser uma *trading company* ou uma sociedade de prestação de serviços.

¹⁶⁹ TÔRRES, H. op. cit. p. 100.

¹⁷⁰ Id. op. cit. p. 110-121.

- a) *International holding company*¹⁷¹: considerada uma sociedade anônima (em geral) com estrutura multifacetária, que permite o controle centralizado, com uma administração descentralizada; a gestão financeira unificada do grupo; e o controle sobre um grupo societário com o mínimo de investimento necessário. Ou, ainda: “sociedades que têm por objeto, exclusivo (*holdings* puras) ou não (*holdings* mistas), a sua participação no capital de outras sociedades”¹⁷².
- b) Sociedade-base (*base company*, *basisgesells-chafthen*, *sociétés écran*, *società schermo*): possui função principal de acumular rendimentos, diferindo ou afastando a incidência de tributos sobre os investimentos remetidos pelas suas subsidiárias. Pode ser assim conceituada:

[...] sociedades-base, conceito que pressupõe os seguintes requisitos: trata-se de sociedades estrangeiras, ou seja, instaladas em país diverso do da sociedade-mãe; o país de domicílio é um país de tributação inferior; são controladas por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas noutro país; e exercem a sua atividade operacional num terceiro país.¹⁷³

As sociedades-base, por sua vez, podem ser apresentar de duas formas, as *finance companies* (sociedades de comercialização) e as sociedades de prestação de serviços¹⁷⁴:

¹⁷¹ Id. *Ibid.*, p. 113.

¹⁷² XAVIER, A. **Direito Tributário Internacional do Brasil: Tributação das operações internacionais**. São Paulo: RT, 2001. p. 285.

¹⁷³ Id. *Ibid.*, p. 284.

¹⁷⁴ TÔRRES, H. *op. cit.* p. 117-120.

b.1) *Trading companies* ou sociedades de comercialização: é no comércio internacional que a possibilidade de reduzir a incidência de tributos, por meio de uma sociedade *offshore*, ou *nominee-structure*¹⁷⁵, é mais evidente, como, por exemplo, através de transações de importação e exportação. A *trading* compra e vende os bens, com o retorno da receita para si, fazendo com que os lucros permaneçam na própria sociedade e, por conseqüência, isentos de tributos, concentram os lucros, *royalties*, patentes e honorários de serviços decorrentes de suas operações.

b.2) Sociedade de prestação de serviços: são pessoas físicas que prestam serviços profissionais de consultoria e serviços nas mais diversas áreas, podendo a sociedade *offshore* contratar os serviços desses profissionais fora do país no qual ele normalmente reside, a fim de receber honorários no exterior sem a incidência de tributos. Podem apresentar-se das seguintes formas: sociedade de intermediação financeira (*conduit companies*), que seria aquela que “indica a pessoa interposta para realizar a função de intermediação de rendimentos e lucros entre pessoas situadas em duas ou mais jurisdições”¹⁷⁶; sociedades cativas de seguro - *captive insurance companies*; as *licensing companies*, que negociam brevês e/ou outros bens imateriais, para ulterior desfrute econômico (contrato de licença de uso pelos *royalties*); e as sociedades de artistas - *rent a star*

¹⁷⁵ Id. Ibid., p. 115. Estrutura nomeada, delegada para realizar as transações comerciais internacionais, “em nome” de suas associadas.

¹⁷⁶ Id. Ibid., p. 115.

companies, que são “típicas sociedades de prestação de serviços para beneficiar pessoas físicas”.¹⁷⁷

Uma vez verificada a estrutura e o tipo societário utilizado pela *offshores*, podem ser adotadas algumas medidas de controle de sua utilização:

- a) medidas internas ou unilaterais, com o controle das operações com preços de transferência, medidas antielisivas de controle das sociedades estrangeiras (CFC – *Legislation*); indedutibilidade de certos gastos, desconsideração da perda de residência para fins fiscais; e outras medidas legislativas e administrativas,
- b) medidas de Direito internacional, bilaterais ou multilaterais, quando resultantes de convenção internacional, quando se observa o esforço da OCDE para reduzir ou eliminar as práticas prejudiciais de certos Estados que podem conduzir à evasão tributária e o Código de Conduta da União Européia sobre a concorrência fiscal prejudicial.¹⁷⁸

É crescente o movimento da sociedade internacional, a fim de controlar a constituição indiscriminada de sociedades *offshore* em paraísos fiscais e coibir a evasão fiscal, refletido nos estudos desenvolvidos pela OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, que promove vários encontros internacionais e a elaboração de documentos de compromisso como medidas de controle das práticas evasivas de tributos, mantendo um conselho específico para a discussão de meios de identificação, eliminação e controle de práticas prejudiciais

¹⁷⁷ Id. *Ibid.*, p. 120.

¹⁷⁸ Id. *Ibid.* Cap. 4

ou perigosas à economia internacional, inclusive quanto aos Estados não-membros.¹⁷⁹

Cabe ainda ponderar que a utilização de sociedades *offshore*, como instrumento do planejamento tributário internacional, pode ou não ter fins lícitos, como visto, é importante observar, na constituição e na utilização dessas sociedades, os limites estabelecidos pelas legislações internas e regras internacionais, o que necessitaria de uma maior harmonização, consenso e conjugação de interesses em diversas áreas, sobretudo na econômica.

4.3 AS SOCIEDADES *OFFSHORE* COMO INSTRUMENTO PARA A EVASÃO TRIBUTÁRIA

4.3.1 As sociedades *Offshore* e a concorrência fiscal prejudicial

Segundo Heleno Tôrres, arduamente pode-se dissociar a idéia de planejamento tributário internacional e a sua imediata vinculação à utilização de paraísos fiscais¹⁸⁰, que propiciam desde concorrência fiscal até lavagem de dinheiro, evasão de tributos, podendo prejudicar a competitividade das sociedades que não utilizam tal estratégia.

Por isso é que se elegeu abordar com maior profundidade a utilização dessa técnica como parte do planejamento tributário internacional. É importante salientar que o corte epistemológico eleito, com base na doutrina de Heleno Tôrres, foge da tomada de posição, diante da legitimidade ou ilegitimidade

¹⁷⁹ OECD. *Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Disponível em: http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/Report_En.pdf. Acesso em: 25/set./2001.

¹⁸⁰ TÔRRES, H. op. cit. p. 67.

da utilização dos paraísos fiscais, e compromete-se a analisar as formas em que são utilizados no planejamento tributário internacional, bem como os meios de controle deste uso pela ordem internacional e nacional dos demais países.¹⁸¹

Cabe compreender o que seria um “paraíso fiscal” ou ainda denominado, “refúgio fiscal” ou *tax heavens, paradis fiscaux* etc., que seriam aqueles países que em detrimento aos sistemas tributários dos demais, elaboram e mantêm um sistema atrativo para investimentos em seu território, e por isso melhor denominados como “países com tributação favorecida”.¹⁸²

Para Alberto Xavier, países com tributação favorecida são em síntese:

Os ordenamentos fiscais que isentam certos fatos que deveriam ‘normalmente’ tributar, de harmonia com os princípios gerais comumente aceitos, ou os tributam a alíquota ‘anormalmente’ baixa – via de regra para atrair capitais estrangeiros – são considerados refúgios, oásis ou paraísos fiscais.¹⁸³

No Brasil, segundo a Instrução Normativa n. 188 de 6 de agosto de 2002 da Secretaria da Receita Federal, são 53 os países considerados "paraísos fiscais" (países com tributação favorecida), assim considerados por tributar a renda com alíquota inferior a 20%, bem como aqueles cuja legislação protege o sigilo relativo à composição societária das empresas.¹⁸⁴

¹⁸¹ Id. *Ibid.*

¹⁸² TÔRRES, H. **Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: RT, 2001. p. 75-76. Nesse ponto o autor considera o termo ‘paraíso fiscal’ uma praga lingüística mal importada dos imprecisos termos usados na doutrina do *common law*, disseminada em várias línguas, só não desagradável aos novidadeiros, que consideram manifestações de progresso a introdução de pragas léxicas, sem qualquer compromisso com o conteúdo de significação que o termo possa representar. E no lugar dessa expressão, prefere usar a expressão: ‘países com tributação favorecida’, conforme está positivada no Art. 24 da Lei 9.430/96.

¹⁸³ XAVIER, A. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. 5.ed. p. 281.

¹⁸⁴ Segundo a IN 188 de 6 de agosto de 2002 da SRF, são relacionados como paraísos fiscais: Andorra, Anguilla, Antígua e Barbuda, Antilhas Holandesas, Aruba, Comunidade das Bahamas, Bahrein, Barbados, Belize, Ilhas Bermudas, Campione D’Italia, Ilhas do Canal (Aldeney, Guernsey, Jersey e Sark), Ilhas Cayman, Chipre, Cingapura, Ilhas Cook, República da Costa

A maioria dos OFCs (*Offshore Finance Centers*), como costumam ser também chamados os países com tributação favorecida, estão localizados em pequenas ilhas, como Cayman, Malta, Jersey, Maurício entre outras. Fazendo parte da estratégia de crescimento econômico de tais lugares.¹⁸⁵

Embora a utilização de paraísos fiscais, aparente ser um fenômeno da atualidade, verifica-se indícios da utilização desses países com tributação favorecida. Segundo Hermes Marcelo Huck, houve na Grécia Antiga, onde os produtos dos mercadores gregos eram estocados em ilhas circunvizinhas a Atenas, resultando na economia do tributo de 2% sobre os produtos importados e exportados que circulassem naquela cidade.¹⁸⁶

Relata ainda o referido autor que:

Já nos Séculos XVI e XVII, Flandres funcionava como uma espécie de paraíso fiscal, aplicando sobre as mercadorias que transitavam por seu território ou instalações portuárias um mínimo de tributos, tarifas e restrições alfandegárias, em comparação com outros movimentados portos da época, visando ao incremento e a maior lucratividade de seu porto.¹⁸⁷

Os países com tributação favorecida surgiram para oferecer melhores condições competitivas entre os mercadores daqueles tempos.

Rica, Djibouti, Dominica, Emirados Árabes Unidos, Gibraltar, Granada, Hong Kong, Lebuán, Líbano, Libéria, Liechtenstein, Luxemburgo, Macau, Ilha da Madeira, Maldivas, Malta, Ilha de Man, Ilhas Marshall, Ilhas Maurício, Mônaco, Ilhas Montserrat, Nauru, Ilha Niue, Sultanato de Omã, Panamá, Federação de São Cristóvão e Nevis, Samoa Americana, Samoa Ocidental, San Marino, São Vicente e Granadinas, Santa Lúcia, Seychelles, Tonga, Ilhas Turks e Caicos, Vanuatu, Ilhas Virgens Americanas e Ilhas Virgens Britânicas.

¹⁸⁵ HAMPTON, M. P.; ABOU, J. P. (Org). *Offshore Finance Centres and Tax Havens*. Grã-Bretanha: Palgrave, 1999. p. 6.

Os autores afirmam que a hospedagem de uma offshore por estes pequenos estados, surge como uma oportunidade de crescimento, uma vez que possuem poucas opções econômicas, e a hospedagem aparenta ter um custo baixo diante do alto benefício. Contudo, o problema pode estar no fato de que as empresas convencionais possuem produtos físicos que podem ser vistos e mais facilmente controlados, enquanto que os serviços de uma OFC estão baseados em percepções do investidor internacional, e no sigilo que essas transações requerem.

¹⁸⁶ HUCK, H. M. *Evasão e Elisão Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 256.

¹⁸⁷ Id. *Ibid.*, p. 256.

Os autores ingleses Mark P. Hampton e Jason P. Abbott, destacam que as *Offshore Finance Centres* - OFCs, ou como conceituam como sinônimo: países com tributação favorecida, por um lado:

[...] provided a useful and relatively inexpensive strategy of economic development for a number of small states and islands, they have facilitated the rise of global capital, increased the velocity and volatility of the global financial markets, and have contributed to worldwide economic liberalisation.¹⁸⁸

Além do comércio, as OFCs, visam atrair capital estrangeiro e investimentos, alguns países oferecem menores alíquotas de tributos sobre a renda, sigilo bancário, entre outras situações favoráveis ao planejamento tributário, inclusive, muitas vezes, são favoráveis à fraude e sonegação fiscal.

O aproveitamento de países com tributação favorecida, para a prática de crimes contra a ordem tributária, torna a concorrência fiscal internacional mais agressiva, desleal e prejudicial, tornando-se objeto de análise e estudo por se ratar em alguns casos de prática ilícita, como por exemplo: o *dumping* tributário.¹⁸⁹

Tal dificuldade também é verificada pelos autores ingleses, quando observam que: “*Such liberalisation in developing country capital markets was one factor behind the recent economic crises in Asia*”¹⁹⁰. Ainda afirmam que natureza do mercado financeiro globalizado permite que crises localizadas possam ter

¹⁸⁸ HAMPTON, M. P; ABBOTT, J. P. op. cit. p. 15.

[...] proporcionam uma estratégia útil e relativamente barata de desenvolvimento econômico para os pequenos países e ilhas, facilitando o aumento do capital global, da velocidade e da volatilidade do mercado financeiro global e contribui também para a liberalização da economia mundial (Tradução livre).

¹⁸⁹ TÔRRES, H. op. cit. p. 69.

O termo *tax dumping* é utilizado pelo autor, que afirma: Contudo paralelamente formou-se uma espécie de concorrência fiscal internacional marcadamente agressiva, desprovida de qualquer ética diplomática, praticada como forma de atração de investimentos, com erosão fiscal das próprias receitas públicas, mediante subvenções públicas, financiamentos vantajosos e todo tipo de incentivos fiscais, num verdadeiro modelo de *tax dumping*, guardadas as devidas ressalvas quanto à importação desse conceito do direito econômico.

¹⁹⁰ HAMPTON, M. P; ABBOTT, J. P. op. cit. p. 15. Tal liberalização no desenvolvimento do Mercado de capitais do país foi um dos fatores que influíram na recente crise econômica asiática (Tradução livre).

conseqüências regionais e mesmo globais, numa verdadeira versão do “efeito borboleta” tratado pela Teoria do Caos.

Completando a análise sobre as OFCs da seguinte forma:

In addition, any such international moves against OFCs and tax havens would also require an unprecedented degree of cooperation by states and international institutions, since without it financial capital could simply move from regulated centre to unregulated centre creating damaging runs on currencies and stock markets in the process.¹⁹¹

O combate a esse tipo de concorrência fiscal entre os Estados é de grande importância para a manutenção da ordem econômica mundial, uma vez que certas práticas tributárias podem incorrer em prejuízo aos fiscos nacionais e internacionais, requerendo ações de organismos como por exemplo: o Fundo Monetário Internacional.

4.3.2 O Uso das Sociedades *Offshore* no MERCOSUL – O Uruguai

No MERCOSUL, uma harmonização, um consenso ou uma conjunção de interesses são tarefas árduas de serem consolidadas. Tal fato pode ser exemplificado por meio de um de seus Estados-Parte – o Uruguai, que, apesar de não estar na lista da Secretaria da Receita Federal, é um destino muito procurado para o estabelecimento de *offshores* na América do Sul.

Essas sociedades são, em geral, constituídas como Sociedades Anônimas Financeiras de Investimentos (SAFI's), regulamentadas pela legislação

¹⁹¹ Id. Ibid., p. 16. Ademais, qualquer movimento internacional contra as OFCs e paraísos fiscais requereria também um grau de cooperação sem precedentes entre os Estados e organismos internacionais, sem o qual o capital financeiro poderia simplesmente mover de um centro regulamentado para um desregulamentado criando corridas prejudiciais em contas e *stock markets*.

uruguaia, pela Lei Orgânica nº 11.073, de 24 de junho de 1948, e são sociedades com pacotes acionários que podem ser ao portador ou nominais, possibilitando o total anonimato de seus proprietários. Assim como a livre disposição das ações entre seus donos, atuam como já mencionado, fora do território uruguaio (*offshore*), sendo utilizadas para manter os ativos financeiros tais como ações de outras companhias, contas a cobrar, contas correntes bancárias, mantendo o anonimato e a livre disposição dos bens.

A Lei Uruguaia nº 11.073/48 que regula o funcionamento das SAFI, em seu artigo 1ºa, define as referidas sociedades anônimas como:

aquellas sociedades anónimas cuya actividad principal sea realizar, directa o indirectamente, por cuenta propia o de terceros, inversiones en el extranjero en títulos, bonos, acciones, cédulas, debentures, letras, bienes mobiliarios o inmobiliarios.

Para compreender a legislação uruguaia de incentivo aos investimentos estrangeiros, é necessário observar alguns aspectos da história econômica do Uruguai¹⁹², como seguem.

A partir do Século XIX, por volta do ano 1880, o Uruguai era um país próspero, tendo a sua sociedade fundada por imigrantes de variadas descendências, a européia, tendo a sua economia baseada na exportação de grãos, possuindo um mercado de exportação diversificado e rentável, estimulado pelo livre câmbio entre a Inglaterra e a Europa em geral, onde vendia à Europa mercadorias que competiam com a sua produção agrária. Satisfazia também, todas as necessidades básicas de seu povo, sendo que, em 1920, foi o país pioneiro na América do Sul a proporcionar aos seus cidadãos benefícios sociais, com o acesso universal à educação, saúde e aposentadoria.

¹⁹² BARRÁN, J. P. *El Nacimiento Del Uruguay Moderno em La Segunda Mitad Del Siglo XIX*. Disponível em: <www.rau.edu.uy/uruguay/historia/Uy.hist4.htm>. Acesso em: 04/12/01. Os dados históricos relatados abaixo também se referem ao presente artigo.

Enquanto durou o livre câmbio britânico e europeu, o Uruguai foi um país de economia segura e rentável, porém, com a crise da Bolsa de Nova Iorque em 1929, o seu setor agrícola, que era tributado para sustentar e desenvolver os empreendimentos industriais, começou a decair e, em 31 de março de 1933, o então presidente Gabriel Terra liderou um Golpe de Estado que dissolveu os Poderes Legislativo e Executivo (*Consejo Nacional de Administración*).

No fim dos anos 50, o país viveu em um período de prolongada estagnação, entrando em crise devido à exagerada proteção ao crescimento industrial, que logo refletiu no setor mais produtivo até então – a agricultura. A partir dessa época, a inflação não parou de crescer, sendo que esse quadro de fraqueza econômica e a queda das instituições democráticas logo contribuíram para o golpe militar de 1973, que durou 12 anos.

Em 1974, com a crise do petróleo, o Uruguai começou a aplicar uma política de incentivo às exportações, com vistas a atenuar o desequilíbrio externo e evitar um grande déficit comercial com o conseqüente estrangulamento da economia, assim, conseguiu estabelecer diversos convênios comerciais com a Bolívia, o Chile, e seus vizinhos, Paraguai, Argentina e Brasil.

Após o fim do golpe militar em 1985, o país estava mais uma vez inserto em uma profunda recessão, sendo que, somente a partir dos anos 90, o Uruguai retomou seu caminho ao crescimento, auxiliado de perto pelo Banco Mundial, pelo FMI e também pela Argentina e pelo Brasil, tendo, mais tarde, também aderido ao *Protocolo de Assunción*, perpetrando a sua participação no MERCOSUL.

Renato Prado Guimarães conclui, portanto, que:

O MERCOSUL talvez seja mais importante para o Uruguai, proporcionalmente, do que para qualquer outro de seus membros. Cerca de 50% do comércio externo do país se realiza com os sócios no processo subregional. O Brasil é o principal parceiro comercial individual do Uruguai, a Argentina o segundo.¹⁹³

¹⁹³ GUIMARÃES. R. P. **O Uruguai e o MERCOSUL**. Disponível em: <www.mre.gov.br/unir/webunir/BILA/16/1artigo/2prado.htm>. Acesso em: 25/09/01.

Em 1999, o Uruguai sofreu uma nova recessão, entrando em cena o Banco Mundial, que através de diversos projetos vem atingindo os seus objetivos, adequando gradativamente a economia uruguaia ao MERCOSUL.

Com grande dificuldade em se firmar através dos meios de produção usuais, como a agricultura, indústria e comércio, o Uruguai passou a oferecer grandes vantagens aos investidores estrangeiros que ali estabelecessem suas sociedades *offshore*, bem como efetuassem investimentos da mesma natureza.

O sistema financeiro do Uruguai é comandado pelo Banco Central do Uruguai, que é composto por dois bancos oficiais: o Banco da República oriental do Uruguai e o Banco Hipotecário do Uruguai; por vinte e dois bancos privados, oito casas financeiras, doze instituições financeiras externas, seis cooperativas de intermediação financeira, pela bolsa de Montevideu e outros intermediários menores.¹⁹⁴

O regime de investimento é construído objetivando a flexibilidade e a abertura, não discriminando investidores nacionais ou estrangeiros, sendo assegurada a repatriação dos lucros ou capitais em qualquer momento ou moeda, não havendo também restrições quanto à participação de capital estrangeiro nas sociedades ali constituídas, bem como à permissão para a livre contratação de mão-de-obra estrangeira.

Além da legislação tributária benéfica, apresenta outros aspectos positivos sócio-culturais, sendo um dos países latino-americanos com melhor distribuição de riqueza.

¹⁹⁴ PENTEADO, C. C. **Empresas Offshore: Uruguai, Cayman, Ilhas Virgens Britânicas**. 2. ed. ampl. e atual. São Paulo: Pillares, 2004. p. 57.

Sob o aspecto econômico, é um país que apresenta uma razoável estabilidade financeira e econômica; há liberdade cambial absoluta; um rigoroso sistema de sigilo bancário, que protege as operações das sociedades; a isenção de tributos, sendo tributado apenas uma taxa de três por mil sobre o capital e reservas da sociedade de cada exercício econômico (art. 5º. Dec. 59/976 de 29 de janeiro de 1976); as ações das SAFI's podem ser ao portador; as sociedades anônimas, ao contrário do Brasil, podem ter apenas um acionista ou um só diretor; entre outras vantagens e características¹⁹⁵:

Tabela 1 Características do Uruguai¹⁹⁶

Jurisdicção	Número mínimo de diretores	Tempo para incorporação	Taxas ou encargos mínimos anuais	Número mínimo de acionistas ou equivalente	Impostos sobre lucros provenientes do exterior	Localização dos diretores e da reunião dos acionistas	Necessidade de diretores nativos	Ações ao portador são permitidas	Contabilidade auditada
Uruguai	01	30 dias	Variável	01	Isento	Uma Assembléia Geral por ano no Uruguai	Não	Sim	Sim

A legislação tributária e bancária mais favorável do Uruguai em muito tem incomodado os demais Estados-Parte do MERCOSUL, uma vez que quase sempre as sociedades *offshore* estabelecidas em seu território possuem finalidades contrárias aos fiscos dos demais países, que invariavelmente possuem maior tributação sobre a renda e legislação tributária e bancária menos facilitadora de sonegação e fraudes, assim como atraem mais investimentos e capitais estrangeiros para seu território, em detrimento das demais jurisdições.

¹⁹⁵ ZUNINO, A. L. **Características Principales de las Sociedades Financieras de Inversión Uruguayas (Sociedades Off shore)**. Disponível em: <www.societario.com/revista/1/doctrina/safi.htm> . Acesso em: 25/09/2001.

¹⁹⁶ LEMOS, A. M. Empresas *Offshore* – Um tabu jurídico. **Revista Autor**. a. II, n. Fev./2002. Disponível em: <http://www.revistaautor.com.br/artigos/2002/W08/AML_08.shtml> Acesso em: 02/dez./2004.

Sobre o sigilo bancário, a Lei de Intermediação Financeira do Uruguai (Decreto-lei n. 15.322 de 17 de setembro de 1982), dispõe em seu Art. 25:

Artículo 25 – Las empresas comprendidas em los artículos 1º y 2º de esta ley no podrán facilitar noticia alguna sobre los fondos o valores que tengan em cuenta corriente, depósito o cualquier otro concepto, pertenientes a persona física o jurídica determinada. Tampoco podrán dar a conocer informaciones confidenciales que reciban de sus clientes o sobre sus clientes. Las operaciones e informaciones referidas se encuentran amparadas por el secreto profesional, y sólo pueden ser reveladas por autorización expresa y por escrito del interesado o por resolución fundada de la Justicia Penal o de la Justicia competente si estuviera en juego una obligación alimentaria y en todos los casos, sujeto a las responsabilidades más estrictas por los perjuicios emergentes de la falta de fundamento de la solicitud.

No se admitirá otra excepción que las establecidas en esta ley.

Quienes incumplieren el deber establecido en este artículo, serán sancionados con tres meses de prisión a tres años de penitenciaría.

Verifica-se que somente nos casos específicos da lei é que será permitida a quebra de sigilo bancário, caso contrário, a sanção vai de três meses a três anos de prisão. Tal proteção legislativa ao sigilo bancário atrai os investidores que buscam neste item planejar as suas finanças, bem como atrai também aqueles que desejam praticar lavagem de capitais.

Os governos do MERCOSUL iniciaram diversas discussões sobre a lavagem de dinheiro e a possibilidade de um acordo de supervisão bancária, com base no argumento de que a liberalidade das instituições financeiras uruguaias dificulta em muito o pleno desenvolvimento do bloco.

Apesar de suas características de paraíso fiscal, pode-se entender que o Uruguai, como Estado que é, apenas defende o exercício de sua soberania, regulamentando seu ordenamento tributário interno e mantendo o sigilo bancário, sendo que nem a OCDE, nem a Secretaria da Receita Federal, o mantém em suas *black-lists*, uma vez que não há isenção de tributos sobre a renda, investimentos ou operações bancárias, mas tão somente uma tributação mínima e facilitação às operações e constituição de sociedades *offshore*.

5 O CONTROLE FISCAL DAS SOCIEDADES *OFFSHORE*

5.1 CONTROLE NO ÂMBITO INTERNACIONAL

As medidas de controle das operações, envolvendo sociedades *offshore*, podem ser unilaterais (internas) ou bilaterais, por meio de convenções internacionais. O uso das sociedades *offshore*, como instrumento das práticas evasivas, como visto, deve ser coibido por meios de controle interno e internacional, de modo a evitar uma concorrência internacional prejudicial entre os países.

Helena Tôrres observa que as formas de uso indevido de Sociedades Controladas no Exterior (SCE) são identificadas quando se verificam os seguintes aspectos:

1. um residente é controlador ou possui uma grande participação em uma sociedade localizada no estrangeiro;
2. o regime fiscal do país de residência dessa sociedade estrangeira é mais vantajoso que o do país onde residem os acionistas;
3. a sociedade distribui só uma pequena parte do seu rendimento sob a forma de dividendos, ou não distribui dividendos;
4. a obtenção dos rendimentos prescinde de desenvolvimento de efetivas atividades empresariais no país onde a sociedade controlada encontra-se constituída.¹⁹⁷

Para definir a aplicabilidade das regras de controle aos casos de participações, os países adotam determinados testes, como:

¹⁹⁷TÔRRES, H. **Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: RT, 2001, p. 127.

Neste ponto o autor remete-se também à nota de rodapé para explicar que para evitar a 'anglomania', prefere adotar a expressão 'transparência fiscal', mas como esta pode dar margem a outras significações, fica com a expressão: medidas antielusivas sobre sociedades controladas estrangeiras (SCE). Justificando que não é por outra coisa senão uma medida unilateral que visaria a combater a constituição de controles de sociedades no estrangeiro que tenham a finalidade, apenas, de permitir o diferimento no pagamento dos impostos, graças à acumulação dos ganhos nos países de baixa tributação selecionados.

1. confrontação das alíquotas vigentes em ambos os ordenamentos – para saber se a alíquota do país de localização da CFC não é inferior a uma dada proporção em relação àquela do país de residência do controlador;
2. verificação do escopo social (*business purpose*) – serve para verificar se a sociedade exerce um fim comercial legítimo ou presta-se somente como meio de economia de tributos;
3. cotação em bolsa;
4. distribuição aceitável (teste mais freqüente) – quando um percentual preestabelecido de rendimento disponível para distribuição é recebido dentro de um prazo razoável (18 meses em média);
5. verificação da data contábil – à qual as autoridades atribuem um vínculo de participação pelo período de tempo que o sujeito manteve-se vinculado à sociedade;
6. verificação do *de minimis* - teto mínimo aceitável de distribuições em face do volume de investimentos e dentro de um dado período de tempo.¹⁹⁸

Basta uma única dessas hipóteses ser negativa para que a atribuição da renda ao sujeito seja justificável.

Dentre as medidas internacionais, podem-se destacar as experiências mais relevantes: o Código de Conduta da União Européia sobre concorrência fiscal prejudicial e o Relatório do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, e medidas bilaterais por meio de acordos internacionais.¹⁹⁹

5.1.1 O Código de conduta da União Européia sobre concorrência fiscal prejudicial

O Código de Conduta da União Européia, sobre concorrência fiscal prejudicial tem um histórico de formação que se confunde com o processo de formação da própria Comunidade. Medidas contra a fraude e a evasão na Europa já

¹⁹⁸ Id. op. cit.

¹⁹⁹ Id. op. cit. p. 140. O título do relatório é: "Concorrência Fiscal Desleal: um problema mundial".

eram necessárias em 1964, quando foi confiado à Comissão Europeia um estudo dessas práticas no plano internacional com o exame específico do uso de *base companies* nos países de tributação favorecida.²⁰⁰

Esse estudo foi publicado em 18 de junho de 1973 com o título: “Relatório sobre o regime das sociedades holding”, que deu origem a diversos outros estudos e Diretivas, dentre os quais pode-se destacar o Relatório Runding, publicado em 1992, no qual o planejamento tributário internacional foi objeto de análise, salientando a função dos países com básica tributação, como mecanismos de alocação dirigida de recursos, mediante a constituição de sociedades intermediárias inseridas na estrutura internacional de um grupo. A finalidade é desenvolver funções de caráter financeiro ou fiscal, visando à redução da carga tributária global. Essas práticas, no entanto, foram consideradas como comportamento elusivo que não poderia ser aceito pela comunidade.²⁰¹

Em dezembro de 1998, o Código de Conduta da União Europeia, em matéria de tributação, foi publicado pelo Conselho da União Europeia, trazendo uma relação de medidas a serem adotadas para o combate à concorrência fiscal prejudicial entre os Estados-membros, ou como observa Heleno Tôrres:

Sem prejudicar a competência dos Estados-membros e da União Europeia, o Código de Conduta sobre a tributação de empresas trata das medidas (legislativas e administrativas) que tenham (ou possam ter) uma sensível incidência sobre a localização das atividades econômicas, inclusive as operações intragrupos. E, para tanto, considera potencialmente prejudiciais as medidas que prevejam uma tributação nula ou muito baixa em relação ao que for aplicado no Estado-membro prejudicado²⁰².

Dentre as atividades em que o Código se aplica, pode-se mencionar a tributação das empresas, dos rendimentos da poupança e a retenção na fonte

²⁰⁰ TÔRRES, H. op. cit. p. 140 e 141.

²⁰¹ Id. op. cit.

²⁰² Id. op. cit. p. 142.

aplicada aos pagamentos internacionais de juros e de direitos entre empresas, com a finalidade de harmonização legislativa tributária e de controle da concorrência fiscal entre seus Estados-membros. As medidas de controle dessas atividades implicam, em primeiro plano na identificação da hipótese de incidência, ou seja, da execução de ação ou ações que evidenciem a concorrência fiscal prejudicial²⁰³.

O Parlamento Europeu, em avaliação da concorrência fiscal das últimas décadas, concluiu que:

- A concorrência fiscal não teve o efeito de *reduzir* a matéria colectável, nem na UE, nem na OCDE. Pelo contrário, a proporção do PIB cobrada em impostos apresenta uma propensão regular para o aumento. Porém, o aumento da tributação global nos últimos dez anos foi marginal em comparação com os dez ou vinte anos precedentes e, na maioria dos Estados-Membros da UE, tem-se verificado uma redução desde 1996. Esta constatação sugere a possível conclusão de que a concorrência fiscal tem efectivamente "compensado" a tendência para o aumento dos impostos nos países de tributação relativamente elevada, gerando assim alguma convergência no interior da UE.
- Os dados não apresentam qualquer tendência recente para um aumento mais acentuado dos impostos directos ou das contribuições para a segurança social que o nível de tributação em geral. No período de 1985-94 verificou-se, porém, no conjunto da UE, uma tendência para a deslocação da tributação do factor trabalho para os outros factores de produção, apesar de não ser, de modo algum, a tendência de todos os Estados-Membros. A redução das taxas dos impostos sobre as sociedades tende a confirmar uma tendência média de deslocação do ónus fiscal de bases de tributação "móveis" para uma base "imóvel".²⁰⁴

O Parlamento ainda considera que a divergência de estruturas de tributação provoca acentuadas variações neste contexto. Uma vez que alguns países baseiam-se relativamente menos nos encargos sociais que outros países,

²⁰³ Id. op. cit. p. 143.

Para identificar a hipótese de incidência o autor menciona serem necessários dois pressupostos: i) idoneidade para condicionar a instalação de atividade empresarial, verificando-se quando o incentivo for entendido como decisivo para tanto; ii) o carácter preferencial (seletivo), definido pela presença de um nível de tributação, incluindo a alíquota zero, significativamente inferior ao normalmente aplicado no Estado-membro prejudicado.

²⁰⁴ Parlamento Europeu. **Concorrência fiscal na União Européia**. Outubro de 1998. Disponível em: <http://www.europarl.eu.int/workingpapers/econ/105apt_pt.htm> . Acesso em: 10.10.2004.

pode significar a concorrência fiscal ser entendida como lesiva em certos Estados-Membros e não ser assim considerada em outros²⁰⁵.

As medidas de controle se subdividiram, assim, em medidas de “congelamento” (princípio do *status quo*). Para tanto, os Estados-membros se comprometeram a não introduzir novas medidas fiscais prejudiciais e medidas de “desmantelamento” (*hold-back*), quando reapreciaram as medidas e práticas existentes com base nos princípios do Código de Conduta.²⁰⁶

Helena Tôrres arremata, portanto:

Ciente dos efeitos positivos de uma concorrência leal e da necessidade de consolidar a competitividade internacional da União Europeia e dos Estados-membros, o Código de Conduta é um compromisso político importante para eliminar a concorrência fiscal prejudicial, além de buscar restringir o uso das chamadas “CFC”, de fundos de investimentos estrangeiros, dos benefícios de filiação, dos preços de transferência e de *rulings*, sem afetar os direitos e as obrigações dos Estados-membros nem as competências dos Estados-membros e da UE.²⁰⁷

O Código de Conduta da União Europeia sobre concorrência fiscal prejudicial é, como supra afirmado, um compromisso político de controle de determinadas práticas do planejamento tributário internacional, que ultrapassa os limites da UE e dita recomendações e técnicas de controle, inclusive para os países não membros, dentre as quais destacam-se as restrições na utilização das sociedades *offshore*.

²⁰⁵ Id.

²⁰⁶ TÔRRES, H. **Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: RT, 2001, p. 145.

²⁰⁷ Id. op. cit. p. 146-147.

5.1.2 A Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE

Helena Tôrres pondera que “os limites às atividades de planejamento tributário internacional das empresas estão constituídos pelas normas contra a elusão contidas nos ordenamentos internos ou em tratados celebrados pelos estados”.²⁰⁸

No âmbito internacional, tendo em vista, a crescente utilização de países com legislação tributária mais favorecida como prática organizacional do planejamento tributário, a OECD (*Organization for Economic Co-Operation and Development*)²⁰⁹, promove diversos encontros internacionais entre os Estados-Membros da organização, sobre o controle das práticas evasivas de tributos, e mantém um conselho específico para a discussão de meios de identificação, eliminação e controle de práticas prejudiciais ou perigosas à economia internacional, inclusive quanto aos Estados não-membros.

A Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (ou OECD - *Organization for Economic Cooperation and Development*)²¹⁰ foi criada por Convenção assinada em Paris em 14 de dezembro de 1960, que entrou em vigor em 30 de setembro de 1961, originada da anterior Organização Europeia de Cooperação Econômica – OECE, com a finalidade de evitar a utilização indiscriminada dessa prática para evasão de tributos, bem como lavagem de dinheiro, e outras fraudes fiscais internacionais.

Para evitar a utilização indiscriminada de práticas de evasão de tributos, lavagem de dinheiro e outras fraudes fiscais internacionais, a OCDE

²⁰⁸ Id. Ibid. p. 61.

²⁰⁹ A OECD foi criada por Convenção assinada em Paris em 14 de dezembro de 1960, que entrou em vigor em 30 de setembro de 1961. Disponível em: <<http://www.oecd.org>>. Acesso em: 20.10.2004

²¹⁰ OCDE. Disponível em: <www.oecd.org>. Acesso em: 25/set./2001.

promove diversos encontros internacionais entre os Estados-Membros da organização sobre o controle das práticas evasivas de tributos, e mantém um conselho específico para a discussão de meios de identificação, eliminação e controle de práticas prejudiciais ou perigosas à economia internacional, inclusive quanto aos Estados não-membros.

Um dos objetivos primordiais da OECD, é tentar diminuir as práticas evasivas dos investimentos, propondo acordos aos países que permitem práticas elencadas como prejudiciais à economia internacional e prevendo sanções àqueles que não cumprirem os acordos.

Desde 1998, a OCDE desenvolve um projeto denominado *Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*²¹¹, que pretende eliminar os paraísos fiscais até a data de 31 de dezembro de 2005, visando controlar e restringir a crescente utilização de países com legislação tributária mais favorecida como prática organizacional do planejamento tributário.

Em uma pesquisa publicada em junho de 2000, a OECD identificou 47 sistemas tributários considerados prejudiciais entre os países-membros da Organização e 35 países considerados paraísos fiscais.²¹²

Helena Tôrres afirma que “os limites às atividades de planejamento tributário internacional das empresas estão constituídos pelas normas contra a

²¹¹ OECD. *Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*. Disponível em: <http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/Report_En.pdf>. Acesso em: 25.09.2001.

Os objetivos principais desse projeto são: a) facilitar a competição no mercado, de forma equilibrada e transparente entre os diversos países e blocos econômicos; b) assegurar que todos os contribuintes cumpram suas obrigações fiscais, comportamento importante tanto para os negócios como para os Governos; e c) regular da melhor forma os tributos incidentes sobre as atividades transnacionais.* OECD. *Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*.

²¹² OECD. *Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*. Disponível em: <http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/Report_En.pdf>. Acesso em: 25.09.2001.

elusão contidas nos ordenamentos internos ou em tratados celebrados pelos estados”.²¹³

Em uma pesquisa publicada em junho de 2000, a OECD identificou 47 sistemas tributários, considerados prejudiciais entre os países membros da Organização, e 35 países considerados paraísos fiscais.²¹⁴

O processo de reconhecimento e controle de atividades desses países não é arbitrário e leva em consideração alguns aspectos de equilíbrio, como elenca Heleno Tôrres:

- a. da existência de legítimas diferenças entre os ordenamentos jurídicos nacionais;
- b. de que estas diferenças não devem representar a origem da competição fiscal prejudicial; e
- c. de que tal competição fiscal prejudicial não existe devido a um único Estado-membro, em um único setor, mas que decorre da complexidade imposta pelo atual quadro internacional²¹⁵.

Além desses critérios, a OCDE também considera outros para identificar essas jurisdições, como quando:

- I. não possuem um regime sobre preços de transferência;
- II. mantêm isenções para rendimentos de fonte estrangeira;
- III. negociam a alíquota ou a determinação da base de cálculo dos impostos (*rulings*);
- IV. mantêm regimes severos de segredo bancário;
- V. permitem acesso a um elevado número de acordos internacionais;
- VI. divulgam regimes fiscais como método para reduzir a carga tributária;
- VII. permitem regimes de operações ou acordos com fim puramente fiscal;
- VIII. contêm determinação artificial da base de cálculo.²¹⁶

²¹³TORRES, H. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e operações transnacionais**. São Paulo: RT, 2001, p. 61.

²¹⁴OECD. *Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices. Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs*. – Disponível em: <http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/Report_En.pdf> Acesso em: 25/set./2001

²¹⁵TORRES, H. op. cit. p. 149.

²¹⁶Id. op.cit. p. 151.

De acordo ainda com o *Progress Report* de 2001 – também sobre as práticas fiscais prejudiciais – a OCDE determinou que a jurisdição não seria considerada não-cooperante, caso firmasse compromisso de transparência fiscal e efetiva troca de informações. Comprometendo-se com a transparência, a jurisdição aceita que não deverão haver figuras não transparentes em seu sistema tributário, em relação a efetiva troca de informações, concordaria em estabelecer mecanismos de efetiva troca de informações que incluam o comprometimento de que haverá um mecanismo legal, permitindo que a informação seja dada a uma autoridade fiscal de outro país em resposta a um pedido de informações relevantes para uma investigação fiscal.

Uma vez identificados como paraísos fiscais, ou países com tributação favorecida são listados como tal e passam a ser alvo de medidas de controle e restrição por parte da OCDE e demais países membros com a finalidade de combater a concorrência fiscal danosa.

5.1.3 A transparência fiscal internacional

O Grupo de Ação Financeira sobre o Branqueamento de Capitais – FATF/GAFI²¹⁷ - é um organismo intergovernamental e independente, cuja Secretaria funciona no âmbito da OCDE, que estabelece padrões – desenvolve e promove políticas de combate ao branqueamento de capitais²¹⁸ e ao financiamento do terrorismo. Conta com 33 membros: 31 países e governos e duas organizações

²¹⁷ Em inglês: *Financial Action Task Force* (FATF) ou em francês: *Groupe d'Action Financière* (GAFI). Mais informações disponíveis em: <http://www.fatf-gafi.org/Members_em.htm>. Acesso em: 25/jan./2005. Ver Anexo.

²¹⁸ O termo “branqueamento de capitais” é o utilizado na tradução em português das Quarenta Recomendações do GAFI/FATF, para designar o termo mais difundido: “lavagem de capitais”

internacionais (Comissão Europeia e o Conselho de Cooperação do Golfo); 20 observadores, sendo cinco organismos regionais de tipo GAFI e mais de 15 outras organizações internacionais ou organismos.²¹⁹

Para o combate das atividades ilícitas, a GAFI elaborou em 1990 e revisou em 1996 e em 2001 as Quarenta Recomendações²²⁰, que são reconhecidas pelo Fundo Monetário Internacional e pelo Banco Mundial como os padrões internacionais para o combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo.

Essas Recomendações estão assim divididas:

- a) Sistemas jurídicos.
- b) Medidas a adotar pelas instituições financeiras e pelas atividades e profissões não financeiras para evitar o branqueamento de capitais e o financiamento do terrorismo.
- c) Medidas institucionais e outras, necessárias aos sistemas de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo.
- d) Cooperação internacional.

A Recomendação n. 33 reporta a necessidade da transparência das pessoas coletivas²²¹, da seguinte maneira:

²¹⁹ São membros: Argentina, Austrália, Áustria, Bélgica, Brasil, Canadá, Dinamarca, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hong Kong, China, Islândia, Irlanda, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Países Baixos, Nova Zelândia, Noruega, Portugal, Singapura, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos.

²²⁰ Ver Anexo.

²²¹ As próprias recomendações trazem um glossário em que conceituam o termo “pessoas colectivas” da seguinte forma: “refere-se a sociedades, fundações, *anstalt*, associações ou quaisquer outras entidades semelhantes que estejam em posição de estabelecer uma relação permanente, como cliente, com uma instituição financeira ou, de outro modo, serem titulares de bens”.

Os países devem adoptar medidas para impedir a utilização ilícita das pessoas colectivas por parte dos branqueadores de capitais. Os países deveriam assegurar que existe informação adequada, precisa e actualizada sobre os beneficiários efectivos da propriedade e o controlo das pessoas colectivas, susceptível de ser obtida ou consultada, em tempo útil, pelas autoridades competentes. Em particular, os países onde as pessoas colectivas podem emitir acções ao portador deveriam adoptar medidas apropriadas para assegurar que essas acções não serão indevidamente usadas para branquear capitais e estar aptos a demonstrar a adequação dessas medidas. Os países poderiam considerar adoptar medidas que facilitem às instituições financeiras o acesso à informação sobre os beneficiários efectivos da propriedade e o controlo das pessoas colectivas, por forma a darem cumprimento às obrigações previstas na Recomendação 5.

A referida Recomendação n. 5 observa o dever de vigilância que as instituições financeiras têm que manter em relação à clientela e proibição de avisar o cliente quanto à suspeita de operação ilegal, bem como o dever de vigilância das pessoas coletivas e entidades sem personalidade jurídica que forem suas clientes.

Se houver, portanto, suspeita de que determinadas operações estejam relacionadas com o branqueamento de capitais ou lavagem de capitais (como é mais conhecida no Brasil), as instituições financeiras deverão verificar a identidade do cliente e do beneficiário efetivo, fazer uma declaração de operação suspeita à Unidade de Informação Financeira (UIF) ou também denominadas de Unidade Financeira de Inteligência (FIU)²²², e por fim, não poderão alertar o cliente da suspeita, tendo em vista que o conhecimento desse fato pode comprometer esforços investigativos sobre tais operações.

Essa vigilância seria assim, pelas Recomendações da GAFI, um dever das instituições financeiras. É também um dever dos países adotar medidas

²²² Recomendação 13: Se uma instituição financeira suspeitar ou tiver motivos razoáveis para suspeitar que os fundos provêm de uma atividade de natureza criminal ou que estão relacionados com o financiamento do terrorismo, deveria ser obrigada, através de lei ou de regulamento, a apresentar de imediato uma declaração de operação suspeita à UIF. Ver Anexo A. No Brasil, o órgão correspondente a FIU/UIF é o COAF – Conselho de Controle de Atividades Financeiras.

legislativas e administrativas que facilitem as investigações quanto ao branqueamento de capitais, conforme trata a Recomendação n. 27:

Os países deveriam assegurar que as investigações sobre o branqueamento de capitais e o financiamento do terrorismo são confiadas a autoridades de aplicação da lei específicas. Os países são encorajados a apoiar e a desenvolver, tanto quanto possível, técnicas especiais de investigação adequadas à investigação do branqueamento de capitais, tais como as entregas controladas, as operações encobertas e outras técnicas pertinentes. Os países são também encorajados a usar outros mecanismos eficazes, tais como o recurso a grupos permanentes ou temporários especializados em investigações sobre o patrimônio e em investigações realizadas em colaboração com as correspondentes autoridades competentes de outros países.²²³

Em 05 de outubro de 2000, o GAFI publicou Relatório sobre o Progresso dos Países e Territórios Considerados como Não-cooperantes, de onde se pode retirar um resultado positivo do movimento iniciado pelas Quarenta Recomendações, uma vez que 7 de 15 jurisdições identificadas como “não-cooperantes” no combate ao branqueamento de capitais, editaram legislações para corrigir as deficiências identificadas pelo GAFI, como também assumiram compromissos políticos a fim de adotar providências para dirimi-las.

Os países ou territórios considerados não-cooperantes são assim designados, de acordo com os seguintes critérios elencados no Relatório de Portugal, em 1999 durante a X Sessão Plenária do GAFI/FATF, baseados no cumprimento ou não das Quarenta Recomendações:

- a) lacunas nos regulamentos financeiros;
- b) obstáculos que surgem de outras medidas regulatórias;
- c) obstáculos à cooperação internacional e

²²³ Ver Anexo.

- d) recursos inadequados para prevenir e detectar atividades de lavagem de dinheiro.

A UNCTAD afirma ainda que alguns incentivos fiscais também podem ser criticados, quando influenciarem na concorrência fiscal, uma vez que tais incentivos podem distorcer as operações de mercado, já que a maior parte depende de condições específicas de formação de capital na região determinada e se são necessários incentivos especiais para assegurar a integração econômica regional.²²⁴

Se assim forem designados, os países não-cooperantes são incluídos em uma lista elaborada pelo GAFI/FATF, que é subdividida em países claramente não-cooperantes ou com sérias deficiências em diversas áreas; países parcialmente não-cooperantes com impedimentos em várias áreas; e países não-cooperantes de fato, que não possuem impedimentos significativos quanto a leis e regulamentos, porém possuem um regime prático ineficaz.²²⁵

Dentre essas jurisdições, o relatório elenca alguns exemplos e seus avanços, como as Bahamas, que promulgaram a Lei de Combate à Lavagem de Dinheiro, o *Evidence Act (Proceedings in other Jurisdictions)* e a emenda ao *Evidence Act*, além de propor outras resoluções; as Ilhas *Cayman* que expediram regulamentos voltados para o combate à lavagem de dinheiro e promulgaram emendas à Lei de Autorização Monetária e à Lei Processual Penal; as Ilhas *Cook* que promulgaram emendas à Lei de Autoridade Monetária e à Lei Processual Penal; Israel que promulgou a Lei de Proibição à Lavagem de Dinheiro, entre outros

²²⁴ UNCTAD. *Taxation*. p. 78.

²²⁵ Na Reunião Plenária do GAFI/FATF de Paris, em setembro de 2001 foi apresentada lista com os 19 países não-cooperantes: Dominica, Egito, Granada, Guatemala, Hungria, Líbano, Ilhas Cook, Ilhas Marshall, Indonésia, Israel, Miamar, Nauru, Nigéria, Niue, Filipinas, Rússia, St. Kitts e Nevis, St. Vincent e Grenadines e Ucrânia.

exemplos de países que diligenciaram no propósito de combater a fraude e a sonegação fiscal em seus territórios.

Na XV Reunião Plenária do GAFI/FATF, ocorrida em julho de 2004, decidiu-se pela exclusão de uma jurisdição: Guatemala.²²⁶

Durante a XVI Reunião Plenária do GAFI/FATF, ocorrida em fevereiro de 2005, decidiu-se pela exclusão de três jurisdições: Filipinas, Ilhas Cook e Indonésia. Dessa forma, os países considerados como não-cooperantes, porque implementaram insuficientemente ou não implementaram medidas efetivas de combate à lavagem de dinheiro, são: Myanmar, Nauru e Nigéria. Nessa mesma reunião, decidiu-se pela retirada das contramedidas adicionais Myanmar e Nauru.²²⁷

A United Nations Conference on Trade and Development – UNCTAD – em estudo sobre a tributação, ao tratar da responsabilidade tributária das sociedades Transnacionais– TNCs – afirma que estas devem cooperar com as autoridades fiscais dos países em que gerarem imposto sobre a renda, colocando à disposição a contabilidade de seus lucros e perdas, conforme a legislação nacional, bem como não praticando manipulações de elisão fiscal (*tax avoidance*), em particular as práticas com preços de transferência (*transfer pricing*) e pagando todos os tributos devidos.²²⁸

Ao determinar que as sociedades também não pratiquem o *tax avoidance*, que, como visto, equivale a elisão fiscal (planejamento tributário), as Nações Unidas extrapolam os limites da terminologia científica em consonância com a maior parte da doutrina, que entende ser a elisão, lícita, fazendo confusão com a evasão, considerada ilícita. A terminologia, portanto, mais adequada ao que a UNCTAD pretende salientar, seria a expressão *tax evasion*.

²²⁶ COAF. Carta-circular n. 11 de agosto de 2004.

²²⁷ COAF. Carta-circular n. 12 de 22 de fevereiro de 2005.

²²⁸ UNCTAD. op. cit. p. 45.

O Código das Nações Unidas sobre as Condutas das Companhias Transnacionais, também publicado pela UNCTAD, por sua vez determina no parágrafo 34:

*Transnational corporations should / shall not, contrary to the laws and regulations of the countries in which they operate, use their corporate structure and modes of operation, such as the use of intra-corporate pricing which is not based on the arm's length principle, or other means, to modify the tax base on which their entities are assessed.*²²⁹

As atividades de organismos, como o GAFI/FATF na OCDE e a UNCTAD nas Nações Unidas, têm feito com que as relações fiscais internacionais se tornem menos opacas, o que ainda importa em conjugação e continuidade de atividades que controlem e coíbam certas práticas prejudiciais como: a má utilização das *sociedades offshore* no branqueamento de capitais ou sonegação e fraude tributárias.

5.2 O CONTROLE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

5.2.1 O Controle das sociedades estrangeiras

Para Heleno Tôrres, as medidas unilaterais de controle, ou internas, são “normalmente tomadas pelo Estado de residência, autonomamente, mediante legislação interna”.²³⁰

²²⁹ Id. op. cit. p. 46. As companhias transnacionais não devem: contrariar as leis e regulamentos dos países em que operam, usar sua estrutura e operações, bem como usar os preços intracorporações que não estejam baseados no princípio do *arm's length*, ou em outros princípios, para modificar as obrigações tributárias a que estão vinculadas. (Tradução livre)

²³⁰ TÔRRES, H. **Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: RT, 2001. p. 121.

Vale ainda salientar que, mesmo com a existência de medidas de controle, como visto, prevêem controle inclusive sobre a elisão tributária, o contribuinte possui liberdade para poder organizar sua atividade da forma mais econômica. O Brasil vem acompanhando as recomendações internacionais sobre as medidas de controle, internalizando aos poucos as convenções em matéria tributária.

A Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, parcialmente modificada pela Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, introduziu o sistema de tributação da renda externa das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

A análise do controle interno pressupõe ainda, a compreensão princípios como o da territorialidade e o da universalidade²³¹. Segundo o princípio da territorialidade, nenhuma renda cuja fonte de produção se localiza no exterior, recai no âmbito de incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas. Por sua vez, o princípio da universalidade (ou *world-wide-income*), é aquele que toda a renda da pessoa jurídica deve ser tributada no país de domicílio, incluindo a renda externa, seja esta decorrente de atividade funcional ou jurídica, seja esta obtida por meio de filiais ou de subsidiárias²³².

Segundo Alberto Xavier, o princípio da territorialidade, tradicionalmente adotado pelo Sistema Jurídico Brasileiro, e hoje em desuso, envolvia corolários como:

- a) Não tributação dos rendimentos e ganhos de capital decorrentes de atividade jurídica e funcional obtidos no exterior, ou seja, imputáveis a fontes pagadoras domiciliadas no exterior;
- b) Nas atividades mistas, exercidas parcialmente no Brasil e no exterior, só eram tributáveis os resultados atribuíveis à parte exercida no Brasil;

²³¹ XAVIER, A. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 341-343.

²³² Id. Ibid.

- c) Não tributação dos lucros imputáveis à atividade indireta no exterior através de filiais e sucursais estrangeiras, ainda que transferidos para o Brasil (Parecer Normativo CST n. 62/75);
- d) Não tributação dos lucros imputáveis à atividade indireta no exterior através de controladas e coligadas constituídas ou domiciliadas no exterior.²³³

A Lei n.º 9.249/95, seguindo a tendência internacional dos sistemas jurídicos tributários, aboliu no Brasil, o princípio da territorialidade no que toca ao imposto de renda das pessoas jurídicas, consagrando em sua substituição o princípio da universalidade, ao dispor no Art. 25, *caput*, que: “os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”.²³⁴

O princípio da universalidade é utilizado como solução para questões tributárias entre diversas jurisdições, principalmente, com países com tributação favorecida, pelos seguintes motivos:

- financiamento do Estado, para obter aumento de receitas fiscais;
- recurso à manutenção do princípio da isonomia, evitando injustiças fiscais entre os contribuintes, internamente, em face dos residentes que produzem rendas apenas no interior do Estado (*domiciliary income*) e os que produzem também fora do Estado (*foreign income*);
- a necessária efetividade aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade dos impostos incidentes sobre as categorias reituais;
- a crescente movimentação de capitais no mercado mundial;
- preocupação com os problemas de elusão e evasão fiscal internacional, proporcionados pelos estímulos fiscais oferecidos por países menos desenvolvidos – paraísos fiscais.²³⁵

²³³ Id. Ibid. p. 347-348.

²³⁴ Id. Ibid. p. 348.

²³⁵ TORRES, H. op. cit. p. 123.

A Lei n. 9.249/95 consagrou também no âmbito nacional, o sistema de transparência fiscal internacional, já preconizado por organismos internacionais como a OCDE (GAFI/FATF) e a UNCTAD.

A OCDE determina que também há de se observar o princípio do Tratamento Nacional:

"National Treatment" is the commitment by a country to treat enterprises operating on its territory, but controlled by the nationals of another country, no less favourably than domestic enterprises in like situations. This commitment is enshrined in the Declaration on International Investment and Multinational Enterprises, adopted in 1976 by the Governments of the OECD Member countries. It is supported by follow-up procedures in an arrangement known as the OECD National Treatment instrument.²³⁶

Por esse princípio, o país se compromete a tratar as sociedades estrangeiras estabelecidas em seu território, da mesma maneira que as sociedades nacionais, e impede que sejam tributadas de forma desigual.

A UNCTAD também fala sobre a necessidade da adoção de legislação interna de controle sobre as sociedades estrangeiras, diante da concorrência fiscal prejudicial:

The challenges posed by tax competition (UNCTAD, 1998b: OECD, 1998b) have also forced many capital exporting countries to adopt rules that would allow them to extend their taxing jurisdiction to income and persons not connected to their territory. One of such measures, as discussed in section II, is CFC legislation, which allows a country to tax its own residents on income and gains realized through controlled foreign entities and retained abroad²³⁷.

²³⁶ OCDE. *National treatment for Foreign Controlled Enterprises (Jul. 2002)*. O Brasil aderiu a referida Declaração em 14 de novembro de 1997. "Tratamento Nacional" é o comprometimento de um país de tratar sociedades que operam em seu território, mas controladas por estrangeiros, da mesma forma que as nacionais em iguais condições. Esse comprometimento é protegido pela Declaração sobre Investimento Internacional e Sociedades Multinacionais, adotada em 1976 pelos Governos dos membros da OCDE. É baseada em procedimentos e acordos conhecidos como o 'OECD National Treatment Instrument'. (Tradução livre)

²³⁷ UNCTAD. *Taxation*. p. 74. Os desafios postos pela competição fiscal, forçou também os países que exportam capital a adotar regras que os permitiriam aumentar sua jurisdição fiscal para a renda e pessoas não conectadas ao seu território. Uma dessas medidas, como discutido na seção II, é a legislação CFC, que permite um país tributar seus próprios residentes em renda e ganhos

A legislação brasileira²³⁸ prevê as seguintes hipóteses, quanto à disponibilização de lucros no exterior pelas empresas controladas e coligadas:

- a) na transferência do lucro para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;
- b) no pagamento do lucro pelo creditamento do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
- c) entrega, a qualquer título, incluindo mútuo ou adiantamento, a representante da beneficiária;
- d) remessa, em favor da controladora, a qualquer outro título, no Brasil ou em outra praça;
- e) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital de controlada ou coligada, domiciliada no exterior.²³⁹

O sistema de transparência preconizado pela Lei n.º 9.249/95, era aplicável a todas e quaisquer sociedades estrangeiras controladas ou coligadas, sem as ressalvas e limitações restritivas das leis estrangeiras anti-abuso, notadamente as de tais sociedades se localizarem em países de baixa tributação e de a sua renda ser essencialmente passiva²⁴⁰.

Esse sistema possibilitaria que as pessoas jurídicas domiciliadas no país que detenham participações em controladas ou coligadas no exterior tivessem seus resultados tributáveis acrescidos por lucros em relação aos quais não têm ainda plena disponibilidade econômica ou jurídica, sendo incompatível como Art. 43 do Código Tributário Nacional²⁴¹:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior²⁴².

realizados por meio de entidades estrangeiras controladas (CFC) e retidas fora do país. (Tradução livre).

²³⁸ Lei n.º 9.249/95 e alterações da Lei n. 9532/97 e pela Lei n. 9532/00.

²³⁹ TÓRRES, H. op. cit. p. 132.

²⁴⁰ XAVIER, A. op. cit. p. 352.

²⁴¹ Id. Ibid. p. 354.

²⁴² BRASIL. **Código Tributário Nacional – Lei n. 5.172 de 25-10-1996**. OLIVEIRA, J. (Org.) 26. ed. atual., São Paulo: Saraiva. 1997.

A incompatibilidade reside no fato de que o legislador ordinário não poderia incluir na definição dos elementos que constituem a renda do contribuinte para compor a base de cálculo do imposto, qualquer situação que contrarie a regra do dispositivo do Código Tributário quanto à proposição: “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.”²⁴³

Alberto Xavier pondera que:

O regime de transparência fiscal internacional, isto é, de tributação por adição automática dos lucros das coligadas e controladas estrangeiras, independentemente da declaração de dividendos pelos órgãos deliberativos da controlada ou coligada estrangeira, que os tornem disponíveis para seu sócio ou acionista, no Brasil, conduz a que, na verdade, se tribute não a renda da pessoa jurídica brasileira, mas um ganho de sua controlada ou coligada, pessoa jurídica estrangeira, que só se traduzirá em renda da pessoa jurídica brasileira se e quando lhe for atribuído por ato da controlada ou coligada no exterior.

É, pois, evidente a incompatibilidade deste regime com o art. 43 do Código Tributário Nacional, com eficácia de lei complementar e, portanto, com força hierárquica superior à da lei ordinária.²⁴⁴

Além do problema apontado, Alberto Xavier considera ainda a incompatibilidade do sistema de transparência fiscal da Lei n. 9.249/95, com os tratados contra a dupla tributação, concluindo que “não poderão ser tributados no Brasil os resultados de sociedade controlada ou coligada estrangeira, domiciliada em país que tenha celebrado tratado de dupla tributação com o Brasil”.²⁴⁵

Essas incompatibilidades revelam a necessidade de uma reforma tributária no sentido de regular a tributação das sociedades *offshore*, segundo as

²⁴³ XAVIER, A. op. cit. p. 354.

²⁴⁴ Id. Ibid. p. 356-357.

²⁴⁵ Id. Ibid. p. 361.

regras do sistema de transparência fiscal previstos pela ordem internacional, sem ir de encontro com a legislação pátria.

Heleno Tôrres questiona sobre a constitucionalidade de uma legislação sobre o controle de sociedades estrangeiras, e conclui que seja esta a sua exclusiva finalidade, assegurando ao contribuinte o direito ao contraditório e igualmente a liberdade de contratar, como também mantendo o equilíbrio tributário com o igual tratamento entre as sociedades estrangeiras e nacionais²⁴⁶.

5.2.2 O Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF

O órgão brasileiro, que corresponde à Unidade Financeira de Inteligência (UIF), é o Conselho de Controle de Atividades financeiras. Foi criado pela Lei n. 9.613 de 3 de março de 1998, que, em seu Art. 14, determinou suas finalidades, como, por exemplo, coordenar e propor mecanismos de cooperação e de troca de informações que viabilizem ações rápidas e eficientes no combate à ocultação ou dissimulação de bens, direitos e valores.

Sua natureza e finalidade foram determinada pelo seu Estatuto, aprovado pelo Decreto n. 2799 de 8 de outubro de 1998, como um órgão de deliberação coletiva e integrante do Ministério da Fazenda, que tem por finalidade disciplinar, aplicar penas administrativas, receber, examinar e identificar as ocorrências suspeitas de atividades ilícitas previstas em sua lei de criação, sem prejuízo da competência de outros órgãos e entidades.

²⁴⁶ Id. Ibid.

Em respeito à lavagem de dinheiro, a própria COAF determina qual é a sua principal tarefa:

A principal tarefa do COAF é promover um esforço conjunto por parte dos vários órgãos governamentais do Brasil que cuidam da implementação de políticas nacionais voltadas para o combate à lavagem de dinheiro, evitando que setores da economia continuem sendo utilizados nessas operações ilícitas.²⁴⁷

Quanto à sua estrutura interna e divisão de competências, o mesmo Decreto determinou que seria organizada da seguinte maneira:

- a) Presidente, nomeado pelo Presidente da República, mediante indicação do Ministro da Fazenda.
- b) Plenário, que será presidido pelo presidente do COAF e integrado por um representante de cada uma das seguintes entidades:
 - o Banco Central do Brasil
 - o Comissão de valores Mobiliários
 - o Superintendência de Seguros Privados
 - o Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
 - o Secretaria da Receita Federal
 - o Subsecretaria de Inteligência do Poder Executivo
 - o Departamento de Polícia Federal e
 - o Ministério das Relações Exteriores.
- c) Secretaria-Executiva, que é dirigida por um Secretário Executivo, nomeado pelo Ministro da Fazenda.

Sobre o intercâmbio de informações, ficou determinado no Art. 13 do Decreto que:

Art. 13. Recebida solicitação de informação referente aos crimes previstos no art. 1º da Lei n. 9.613, de 1998, procedente de autoridade ou órgão competente de outro país, o COAF atenderá ou encaminhará, se for o caso, a solicitação aos órgãos competentes, para que sejam tomadas as providências cabíveis objetivando o atendimento da solicitação.

²⁴⁷ COAF. **Cartilha sobre Lavagem de Dinheiro**. p. 1.

Pode-se relacionar, ainda, as resoluções expedidas pelo COAF, como medidas de controle de determinadas atividades empresariais:

Tabela 2 – Resoluções COAF

Resolução n. 1 de 13.04.1999	regula o segmento de compra e venda de imóveis;
Resolução n. 2 de 13.04.1999	regula o segmento de <i>factoring</i> ;
Resolução n. 3 de 02.06.1999	regula o segmento de loterias e sorteios;
Resolução n. 4 de 02.06.1999	regula o segmento de jóias e metais preciosos;
Resolução n. 5 de 02.07.1999	regula o segmento de jogos de bingo;
Resolução n. 6 de 02.07.1999	regula o segmento de administradoras de cartões de crédito ou credenciamento;
Resolução n. 7 de 15.09.1999	regula o segmento de bolsas de mercadorias e corretores;
Resolução n. 8 de 15.09.1999	regula o segmento de objetos de arte e antiguidades;
Resolução n.9 de 05.12.2000	dá nova redação ao art. 3º da Resolução n. 03 e Resolução n. 05;
Resolução n.10 de 19.11.2001	regula o segmento de transferência de numerário.

Destaca-se a Resolução n. 10, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelas pessoas jurídicas não financeiras prestadoras de serviços de transferência de numerário.

A Resolução n. 10, tem o objetivo de prevenir e combater os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores, conforme estabelecido na Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, e no Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998. Devendo as pessoas jurídicas não financeiras prestadoras de serviços de transferências nacionais ou internacionais de numerário, observar as disposições constantes da presente Resolução, que em anexo possui uma relação de operações suspeitas, quais sejam:

1. Transações realizadas por pessoas físicas ou jurídicas que no período de 30 (trinta) dias superem o valor equivalente a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).
2. Solicitação de transferência de recursos, em valor igual ou superior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), mediante pagamento em espécie pelo remetente ou por meio de cheques de vários emitentes
3. Transações nas quais o remetente ou o destinatário não está disposto a atender às exigências de registro ou de identificação, apresente documentos duvidosos ou falsificados ou tenta induzir o funcionário da empresa de transferência financeira a não registrar a operação em questão.
4. Uso de diferentes localidades para a realização de transações de um mesmo cliente ou beneficiário.
5. Mudanças repentinas e evidentemente injustificáveis no montante ou na frequência de transações de remessa ou recebimento por parte de um mesmo cliente.
6. Transações repetitivas ou envolvendo quantias elevadas, tendo como ponto de origem ou destino regiões definidas em atos normativos como "paraísos fiscais" ou praças localizadas em regiões de fronteira.
7. Transações envolvendo pessoas que não aparentam condições financeiras para a operação ou não pareçam estar agindo por conta própria, configurando a possibilidade de se tratar de "testa de ferro" ou "laranja", como usualmente são conhecidas as pessoas que emprestam seus nomes para operações escusas.
8. Transações cuja frequência, valor ou forma são indícios de mecanismos usados para burlar os sistemas de registro.
9. As pessoas físicas e/ou jurídicas, sem histórico no mercado, que realizam transferências internacionais envolvendo elevadas quantias em dinheiro.
10. Aumento repentino do valor total das transações ou remessas, não justificáveis, em determinada praça ou região.
11. Outras operações que, por suas características, no que se refere às partes envolvidas e valores ou pela falta de fundamento econômico ou legal, possam configurar hipótese de crimes previstos na Lei nº 9.613, de 03 de março de 1998, ou com eles relacionarem-se.²⁴⁸

Dentre as operações suspeitas relacionadas, destacam-se as que devem ser observadas na análise da utilização das sociedades *offshore*, com a finalidade de coibir a evasão tributária:

²⁴⁸ Resolução n. 10 – COAF. Publicado no **Diário Oficial da União** n. 231 de 05/12/2001 - Seção 1.

- a) Operação suspeita n. 6. As transações que têm como ponto de partida ou de destino países com tributação mais favorável, podem encobrir a lavagem de dinheiro, ou outra fraude fiscal.
- b) Operação suspeita n. 7. As transações envolvendo pessoas que não aparentam condições financeiras para a operação ou não pareçam estar agindo por conta própria devem ser vigiadas, pois pressupõem a sonegação ou fraude fiscais, com a utilização de terceiros “testas de ferro”.
- c) Operação suspeita n. 8. Se existem indícios de mecanismos usados para burlar os sistemas de registro, é possível que também sejam usados mecanismos para a evasão fiscal.
- d) Operação suspeita n. 9. Há que se considerar a possibilidade de sonegação ou fraude fiscais, quando pessoas jurídicas sem histórico no mercado realizam transferências internacionais envolvendo elevadas quantias em dinheiro.
- e) Operação suspeita n. 10. O aumento repentino do valor total das transações ou remessas, não justificáveis, em determinada praça ou região, podem revelar a origem ilícita do capital, sendo necessária a verificação da lavagem de dinheiro ou de qualquer outra fraude fiscal.
- f) Operação suspeita n. 11. Abriga todas as outras operações que, por suas características possam configurar hipótese de crimes contra a ordem econômica e tributária, previstos pela Lei nº 9.613, de 03 de março de 1998, ou com eles relacionarem-se.

O Art. 11º, da Resolução n. 10, dispõe por fim que às pessoas jurídicas não financeiras prestadoras de serviços de transferências nacionais ou internacionais de numerário, bem como aos seus administradores, que deixarem de cumprir as obrigações da referida Resolução, serão aplicadas, cumulativamente ou não, pelo COAF, as sanções previstas no art. 12º da Lei nº 9.613, de 1998, na forma do disposto no Decreto nº 2.799, de 1998, e na Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 330, de 18 de dezembro de 1998.

Todas essas operações são controladas pelo COAF, com a finalidade de evitar o branqueamento de capitais. Essas resoluções e demais documentos, publicados pela COAF ou pelos demais órgãos que compõem o Plenário, funcionam também como medidas internas de controle sobre as atividades das sociedades *offshore*.

O Brasil tem participado ativamente desde 2001, do grupo de trabalho do GAFI/FATF, no processo de revisão das Quarenta Recomendações. Internamente, o documento de consulta pública para a revisão foi divulgado pelo COAF e posteriormente encaminhados ao GAFI/FATF²⁴⁹.

A troca de informações entre o COAF e suas congêneres no exterior tem se intensificado, acompanhando o crescimento das demandas das autoridades brasileiras, colaborando inclusive em trabalhos desenvolvidos pelo Banco Central e Ministério das Relações Exteriores junto ao Subgrupo de Trabalho 4 do MERCOSUL (SGT-4), em matérias que envolvam a lavagem de dinheiro²⁵⁰.

O COAF firmou em 2003, Memorandos de Entendimento com a Tailândia, Argentina, Portugal e Venezuela, recebendo o apoio de várias agências e UIFs, para a implementação de programas de treinamento e capacitação de

²⁴⁹ COAF – Relatório de Atividades de 2003. Processo de Revisão das Quarenta Recomendações.

²⁵⁰ Id. Ibid. Grupo de Egmont e MERCOSUL – Subgrupo de Trabalho 4 (Assuntos Financeiros). Esse subgrupo é responsável pelos aspectos econômicos, financeiros e bancários do bloco.

funcionários dos órgãos brasileiros envolvidos direta ou indiretamente com a lavagem de dinheiro e tem realizado negociações constantes com diversos países a fim de intercambiar experiências sobre rotinas de trabalho, tecnologia e estruturas institucionais e legislativas, por meio de programas de visitas entre si²⁵¹.

O desenvolvimento de medidas de controle e de intercâmbio de informações são importantes, contudo, não devem significar o cerceamento da liberdade de contratar que a Constituição Federal Brasileira assegura a todos, garantindo aos contribuintes que organizem suas atividades da forma mais econômica. Muito menos, podem essas medidas coibir ou restringir a utilização do planejamento tributário por meio de práticas que a lei não proíbe.

²⁵¹ Id. Ibid. Cooperação Bilateral.

6 CONCLUSÃO

Com o processo de globalização nasce também a atividade empresarial transnacional - TNC, como importantes agentes econômicos do capitalismo, dando origem à necessidade de que a evolução da dinâmica das relações empresariais fosse acompanhada também pela mudança dos ordenamentos jurídicos em que se constituíssem.

A sociedade transnacional pode assumir diferentes modalidades organizacionais, dentre as quais se destaca a sociedade *offshore*, que, por uma interpretação do próprio vocábulo de origem inglesa, pode ser considerada a pessoa jurídica que opera fora de seus limites territoriais, ou dos limites territoriais de sua matriz ou do domicílio de seus controladores, e que não possuem forma jurídica definida, adaptando-se aos interesses e necessidades de seus sócios.

As operações realizadas entre diferentes jurisdições internacionais, devem ser observadas pelos ordenamentos jurídicos nacionais, de modo a controlar e fiscalizar tais atividades, como também cabe às sociedades empresariais TNCs utilizarem-se do direito de eleger as jurisdições mais favoráveis às suas atividades, e àquelas que levam a uma menor incidência de tributos sobre a sua renda, ou seja, que possibilite o planejamento tributário internacional das sociedades.

A transnacionalização das atividades econômicas dos Estados fez com que os ordenamentos jurídicos nacionais seguissem a tendência de se harmonizarem em alguns aspectos, em nome do relacionamento comercial e econômico internacional, gerando assim um certo compartilhamento ou deslocamento dos espaços de atuação do Estado. Sendo imprescindível analisar o planejamento tributário internacional das sociedades transnacionais, bem como os

meios de controle interno e externo dos Estados para que algumas estratégias ou instrumentos não sejam ilicitamente utilizados.

O planejamento tributário é o direito de auto-organização do contribuinte, para que agindo dentro das lacunas do Direito tributário e nos limites da licitude, possa planejar as suas atividades, de forma a reduzir, retardar ou mesmo evitar o pagamento de tributos, recordando que este direito de auto-organizar-se não é, e nem pode ser, absoluto, devendo encontrar os seus limites no respeito aos princípios da estrita legalidade, e da tipicidade fechada.

O sistema jurídico do território em que está localizada a matriz ou suas filiais deve ser respeitado no planejamento, de forma a não tornar inválidos ou ilegais os seus planos, por outro, o empresário não está obrigado a deixar de fazer o que a lei não proíbe, e agir dentro das lacunas não é inválido, nem ilegal no sistema jurídico brasileiro.

O planejamento tributário internacional pode organizar-se dentro das seguintes possibilidades: transferência de preços, de sede administrativa, de ativos para o exterior; acordos internacionais; subcapitalização de empresas; e reorganização societária através de fusões, cisões e incorporações e uso de paraísos fiscais.

A análise do planejamento tributário internacional, em relação aos paraísos fiscais ou regimes jurídico-tributários favoráveis, centrou-se na constituição das sociedades *offshore*, seja para a matriz (ou qualquer outra forma de estabelecimento permanente) ou para a subsidiária (controlada ou coligada).

As sociedades comerciais, denominadas "*offshore companies*", são aquelas sociedades que estão fora das fronteiras de um país, situadas no exterior em relação ao país de domicílio de sua matriz ou de seus associados e

controladores, sujeitas a um regime legal extraterritorial, gozando de privilégios tributários como isenções, sigilo bancário entre outras práticas adotadas por esses países para atrair investimentos e capital estrangeiro.

São as sociedades *offshore*, pessoas jurídicas de direito privado, uma vez que deve o seu ato constitutivo obedecer a legislação tanto do seu país de origem, quanto a requisitos complementares exigidos pelo sistema jurídico do local do destino em que pretende fixar sua coligada ou filial. A finalidade dessas sociedades *offshore*, entretanto, esbarra na economia de tributos e no planejamento tributário, mais do que na atividade econômica em si, o que, todavia, não lhes tira a natureza de pessoas jurídicas de direito privado.

Após selecionada a jurisdição (país com tributação favorecida), a sociedade *offshore* pode ser configurada segundo a finalidade ou planejamento tributário da sociedade. Deve ser constituída originariamente como tal, ou caso se trate de sociedades pré-existentes, com a devida alteração de seus contratos sociais, de forma a constituir a sociedade *offshore* como acionista/quotista majoritária, conferindo-lhe a maior parte do capital social de cada sociedade ou quotistas.

Em seguida a *offshore* poderá receber os capitais de suas “subsidiárias”, sem a incidência de tributos sobre essa remessa, entre outras atividades conforme a figura societária em que for implementada, como, por exemplo, e mais freqüentemente constituídas em *international holding company*; sociedade condutora; e sociedade-base – que pode ser uma *trading company* ou uma sociedade de prestação de serviços.

A utilização de sociedades *offshore*, como instrumento do planejamento tributário internacional, pode ou não ter fins lícitos, como visto, é

importante observar na constituição e na utilização dessas sociedades os limites estabelecidos pelas legislações internas e regras internacionais, o que necessitaria de uma maior harmonização, consenso e conjunção de interesses em diversas áreas, principalmente na econômica.

O uso das sociedades *offshore*, como instrumento das práticas evasivas, deve ser coibido por meios de controle interno e internacional, de modo a evitar uma concorrência internacional prejudicial entre os países. Essas medidas de controle de operações *offshore* podem ser unilaterais (internas) ou bilaterais, por meio de convenções internacionais.

No âmbito do controle internacional, pode-se destacar o Código de Conduta da União Européia sobre concorrência fiscal prejudicial, o Relatório da OCDE sobre Práticas Fiscais Prejudiciais, as Quarenta Recomendações do GAFI/FAFT e a UNCTAD das Nações Unidas.

No âmbito interno, ou unilateral, pode-se destacar que o Brasil vem acompanhando as recomendações internacionais sobre as medidas de controle, internalizando aos poucos as convenções em matéria tributária. Seguindo a tendência dos demais Estados, o princípio da universalidade é utilizado como solução para resolver problemas com países com tributação favorecida.

O órgão brasileiro, que corresponde à Unidade Financeira de Inteligência (UIF), é o Conselho de Controle de Atividades financeiras, que foi criado pela Lei n. 9.613 de 3 de março de 1998, que em seu Art. 14 determinou suas finalidades, como, por exemplo, coordenar e propor mecanismos de cooperação e de troca de informações que viabilizem ações rápidas e eficientes no combate à ocultação ou dissimulação de bens, direitos e valores. Essas resoluções e demais documentos, publicados pela COAF ou pelos demais órgãos que compõem o

Plenário, funcionam também como medidas internas de controle sobre as atividades das sociedades *offshore*.

O Sistema de Transparência Fiscal instituído pela Legislação brasileira ainda contém incompatibilidades que revelam a necessidade de uma reforma tributária no sentido de regular a tributação das sociedades *offshore*, segundo as regras do sistema de transparência fiscal previstos pela ordem internacional, sem ir de encontro com a legislação pátria.

As normas de controle, todavia, não devem significar o cerceamento da liberdade de contratar que a Constituição Federal Brasileira assegura a todos, garantindo aos contribuintes que organizem suas atividades da forma mais econômica. Muito menos, podem essas medidas coibir ou restringir a utilização do planejamento tributário internacional por meio de práticas que a lei não proíbe, como as sociedades *offshore*.

O controle (unilateral e bilateral) da utilização das sociedades *offshore*, como instrumento do planejamento tributário internacional, ainda não produz a eficácia desejada pelos Estados e Organizações, isso se dá pelas dificuldades na harmonização e de adoção legislativa das medidas de controle recomendadas.

Em suma, apenas com mais esforços em ambos os campos (interno e internacional), bem como com a implementação dos sistemas de controle e fiscalização seria possível coibir (tão somente) a utilização das sociedades *offshore* como instrumento para a evasão fiscal.

REFERÊNCIAS

ALVES, G. **Dimensões da Globalização. O capital e suas contradições**. Londrina: Práxis, 2001. cap. 1-3.

AMARAL, G. L. **A Lei Complementar 104/2001 e o Planejamento Tributário**. IBPT. Disponível em: <<http://www.tributarista.org.br>>. Acesso em: 26/maio/2001.

AMARAL, R. Globalização e Neoliberalismo. **Revista de Informação Legislativa**. Senado Federal. Brasília: a. 38 n. 153, p. 33-40. jan/mar./2002.

ANDRADE, E. O. F. **Planejamento Tributário e Ato Dissimulado**. IBPT. Disponível em: <<http://www.tributarista.org.br>>. Acesso em: 26/maio/2001.

ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 1990.

BACCARO, R. F. *Transfer Pricing* – Preços de Transferência. **Revista Jurídica Consulex**. Brasília. a. II, n. 23, p. 24, nov/1998.

BARRAL, W. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**. 2. ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2003.

BLIXEN, S. **Uruguay. Paraíso Acosado. El secreto nos condena**. Disponível em: <<http://www.brecha.com.uy/numeros/n542/politica.html>>. Acesso em: 25/set./2001.

BOBBIO, N. **Estado, Governo e Sociedade: Para uma teoria geral da política**. Marco Aurélio Nogueira (Trad.). 11 ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2004.

BONAVIDES, P. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 7. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, mar./2004.

BRASIL. **Código Tributário Nacional – Lei n. 5.172 de 25-10-1996**. OLIVEIRA, J. (Org.) 26. ed. atual., São Paulo: Saraiva. 1997.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n.1/92 a 42/2003 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n.1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2004.

_____. **Lei Complementar 104/2001**. Congresso Nacional. Brasília. 2001.

_____. Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF. **Prevenção e combate à lavagem de dinheiro: coletânea de casos do Grupo de Egmont**. Maria Biata (Trad.) Brasília: Banco do Brasil, 2001.

_____. **Código Civil – Lei n. 10.406, de 10-1-2002**. PINTO, A. L. de T.; WINDT, M. C. V. S.; CÉSPEDES, L. (Orgs.). 54. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. Conselho da Justiça Federal – CJF. **Recomendações internacionais para controle de lavagem de capitais**. Walter Fanganiello Maierovitch (Trad.). Brasília. Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br/revista/numero2/artigo19.htm>>. Acesso em: 04/ago./2004.

BRESSER-PEREIRA, L.C. Uma nova gestão para um Novo Estado: Liberal, Social e Republicano. **Revista do Serviço Público**. n. 52 (1). Janeiro 2001: 5-24. The 2001 John L. Manion Lecture, Ottawa, Canadá. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/papers/adm/78Ottawa-p.pdf>>. Acesso em 05/out./2004.

BRUM, A. J. **O Desenvolvimento Econômico Brasileiro**. Ijuí: UNIJUÍ, 1999.

CARDOSO, F. H. Conseqüências Sociais da Globalização. In: ALCÂNTARA, L.; FARIA, V.; CARDIM, C. H. (Orgs.). **Globalização e Governo Progressista – Novos Caminhos: Reunião de Florença, 1999**. Instituto Teotônio Vilela. p. 17-18. Brasília: Quick Print Ltda, 2000.

CARVALHO, P. B. **Teoria da Norma Tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 15. ed. rev. atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2000.

CASELLA, P. B. **Mercosul – Integração Regional e Globalização**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

CASSONE, V. **Norma Antievasão Fiscal: LC nº 104/2001**. São Paulo: IOB n. 10. 2001. Cad. 1. 2. maio/2001.

CHESNAIS, F. A. **Mundialização do Capital**. São Paulo: Xamã, jul/96.

COELHO, F. U. **Curso de direito comercial**. v. 1. 6. ed. rev. e atual. de acordo com o novo código civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002). São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Manual de direito comercial**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Roteiro de Lógica Jurídica**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comitê Econômico e Social. **A política fiscal da União Européia – prioridades para os próximos anos**. Bruxelas, 23.5.2001. COM (2001) 260 final.

COMPARATO, F. K. A humanidade no século XXI: a grande opção. **Revista da CEJ**. Brasília, n. 13, p. 187-198, jan/abr./2001.

DALLARI, D. de A. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 19. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

DANIELS, J. D; RADEBAUGH, L. H. **International Business. Environments and Operations**. 7. ed. Estados Unidos: Addison-Wesley Publishing Company, 1994.

DOLINGER, J. **Direito Internacional Privado (Parte Geral)**. 5. ed. ampl. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

FABRETTI, L. C. **Normas Antielisão**. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT. Disponível em: <<http://www.tributarista.org.br/content/estudos/anti-elisao.html>>. Acesso em: 19/jun./2001.

FARIA, J. E. **Direito e Economia na Democratização Brasileira**. São Paulo: Malheiros, 1993.

FERRAGUT, M. R. Evasão Fiscal: o Parágrafo Único do artigo 116 do CTN e os Limites de sua Aplicação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 67. abr/2001.

FERREIRA, A. B. de H. **Novo Aurélio Dicionário da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FREITAS JR, A. R. de. **Globalização, MERCOSUL e Crise do Estado-Nação. Perspectivas para o Direito numa sociedade em mudança**. São Paulo: LTr, 1997.

GIORDANO, S. R. Competitividade Regional e Globalização. São Paulo, 1999. **Tese** (Doutorado em Geografia) – Universidade de São Paulo – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas.

GODOY, A. S. de M. A Tributação na História do Brasil. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**. Brasília: Consulex, jun./2001. p. 131-158.

_____. **Globalização, Neoliberalismo e Direito no Brasil**. Londrina: Humanidades, 2004.

GRACIOSO, F. Ritos de Passagem da Empresa Nacional para o Século 21. **Revista Marketing**. n. 333, p. 43-50. São Paulo, out./2000.

GRECO, M. A. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. Dialética: São Paulo, 1998.

_____.; LIBERTUCI, E. L. **Para uma norma geral anti-elisão**. IBPT. Disponível em: <<http://www.tributarista.org.br>>. Acesso em: 19/jun./2001.

GUBERT, P. A. P. Planejamento Tributário: Análise Jurídica e Ética. Curitiba, 1999, **Monografia** (Especialização em Direito) – Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Jurídicos - IBPT.

GUIMARÃES, R. P. **O Uruguai e o Mercosul**. Disponível em: <<http://www.mre.gov.br/unir/webunir/BILA/16/1artigo/2prado.htm>>. Acesso em: 25/set./2001.

HAMPTON, M. P.; ABBOTT, J. P. (Org). **Offshore Finance Centres and Tax Havens**. Grã-Bretanha: Palgrave, 1999.

HARTZ, W. Interpretação da Lei Tributária. Conteúdo e limites do critério econômico. São Paulo. **Resenha Tributária**, out./93. p. 5-27.

HOUAISS, A.; VILLAR, M. S. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Instituto Antonio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda. Rio de Janeiro: Objetiva, 2003.

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

IANNI, O. **Teorias da Globalização**. 3.ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1996.

JANCZESKI, C. A. Transferência de quotas sociais a pessoa jurídica estrangeira – Parecer. **Revista Jurídica Consulex**. Brasília: a. IV, n. 43, jul/2000.

JUNG, W. (Resp.). **A Globalização entre o Imaginário e a Realidade. Pesquisas**. São Paulo: Fundação Konrad – Adenauer – Stiftung. a. 1998. n. 13.

KELMEMMEIER, C. S. O Controle Fiscal dos Preços de Transferência e sua repercussão sobre o MERCOSUL: A construção de um tratamento multilateral. Londrina, 2003. 218 p. **Dissertação** (Mestrado em Direito Negocial) - Universidade Estadual de Londrina.

KOBE, A. C. de A.; KOBE, A. P. de A. Uruguai: Paraíso Fiscal do Mercosul? In: PIMENTEL, O. (Org.). **Direito da integração e relações internacionais: ALCA, MERCOSUL e UE**. p. 53- 57. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.

KRITSCH, R. **Soberania: A construção de um conceito**. São Paulo: Humanitas FFLCH/USP: Imprensa Oficial do Estado, 2002.

LEITE, E. de O. **A Monografia Jurídica**. 5. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

LEMOS, A. M. Empresas *Offshore* – Um tabu jurídico. **Revista Autor**. ano II, fev./2002. Disponível em: <http://www.revistaautor.com.br/artigos/2002/W08/AML_08.shtml>. Acesso em 02/dez./2004.

LIMA, M. C.; MEDEIROS, M. de A. (Org.) **O Mercosul no Limiar do Século XXI**. São Paulo: Cortez, 2000.

MACIEL, P. B. N. Direitos e Deveres dos Empresários e Administradores. **Revista Jurídica Consulex**. Brasília. a. IV, n 41, abr/2000, p. 36.

MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. rev. atual. ampl., São Paulo: Malheiros, 1998.

MARINS, J. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: dialética, 2002.

MARTINS, I. G.; MENEZES, P. L. de. Parecer sobre Elisão Fiscal. Dejalma de Campos (Coord.). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 36, a. 9 – jan/fev 2001 – RT/SP.

_____. (Coord.). **Tributação no Mercosul**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2002. (Pesquisas Tributárias. Nova série; n. 3).

_____. **Princípios de Soberania e Autodeterminação dos Povos na Política Internacional**. Disponível em: <<http://www.esg.br/cee/ARTIGOS/gandra.2.pdf>>. Acesso em: 19/out./2004.

_____. **Planejamento tributário – Imposto de renda/pessoas jurídicas**. 3.ed., São Paulo: Atlas, 2003.

MELLO, C. D. A. **Curso de Direito Internacional Público**. v. 1. 11. ed. rev. aum. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

MIRANDA, P. de. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. Tomo I. Atual. por RODRIGUES ALVES, V. Campinas: Bookseller, 1999.

NABAIS, J. C. **O Dever Fundamental de Pagar impostos**. Lisboa: Almedina-Coimbra, 1998.

NAKAYAMA, J. K. **Reforma Tributária: MERCOSUL e União Européia**. Curitiba: Juruá, 2003.

NEGRÃO, R. **Manual de direito comercial e de empresa**. v. 1. 3. ed. reform. São Paulo: Saraiva, 2003.

OCDE. **Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes. The OECD's Project on Harmful Tax Practices**. 2004. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/60/32/30901132.pdf>>. Acesso em: 20/out./2004.

_____. **Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices**. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Disponível em: <http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/Report_En.pdf>/ Acesso em: 25/set./2001.

_____. **The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report.** Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Disponível em: <http://www.oecd.org/daf/fa/harm_tax/Report_En.pdf>. Acesso em: 13/jun./2002.

_____. **Framework for a Collective Memorandum of Understanding on Eliminating Harmful Tax Practices.** Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Disponível em: <<http://www.oecd.org/media/MOUrev20novRI.pdf>>. Acesso em: 13/jun./2002.

_____. **A Framework for investment Policy Transparency.** Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/36/42/18546790.pdf>> Acesso em: 17/out./2003.

OLIVEIRA, L. R. de. As Repercussões do Acordo com o FMI sobre os Ajustes da Economia Brasileira. In: SILVA, R. L.; MAZZUOLI, V. de O. (Coord.) **O Brasil e os Acordos Econômicos Internacionais. Perspectivas jurídicas e econômicas à luz dos acordos com o FMI.** São Paulo: RT, 2003. p. 155-176.

PAES, J. E. S. Formas de atuação no Brasil das sociedades civis, associações e fundações estrangeiras. In: **Âmbito Jurídico**, mar/2001. Disponível em: <<http://www.ambito-juridico.com.br/aj/cron0112.htm>> . Acesso em: 20/abr./2005.

PALAN, R. *Offshore and the Structural Enablement of Sovereignty.* In: HAMPTON, M. P.; ABBOTT, J. P. (Org) **Offshore Finance Centres and Tax Havens.** Grã-Bretanha: Palgrave, 1999.

PARLAMENTO EUROPEU. **Concorrência fiscal na União Européia.** Disponível em: <http://www.europarl.eu.int/workingpapers/econ/105apt_pt.htm>. Acesso em: 10/out./2004.

PENTEADO, C. C. **Empresas Offshore: Uruguai, Cayman, Ilhas Virgens Britânicas.** 2. ed. ampl. e atual. São Paulo: Pillares, 2004.

PEIXOTO, J. P. M. (Org.) **Globalização Política e Economia. Aspectos comparados.** Brasília: Instituto Teotônio Vilela, 1999.

PEREIRA, C. A. G. **Elisão Tributária e Função Administrativa.** São Paulo: Dialética, 2001.

PFETSCH, F. R. Capacidade de atuar e legitimação do Estado democrático de direito na era da globalização. **Revista Brasileira de Política Internacional.** n. 41 (2): p. 102 - 117, 1998. Disponível em: <<http://ftp.unb.br/pub/UNB/ipr/rel/rbpi/1998/46.pdf>>. Acesso em: 19/out./2004.

POULANTZAS, N. **O Estado em crise.** Maria Laura Viveiros de Castro (Trad.). Rio de Janeiro: Edições Graal, 1977.

RED MERCOSUR. **Coordinación de Políticas Macroeconómicas en el MERCOSUR.** José María Fanelli (Coord.) Argentina: Siglo Veintiuno, abr./2001.

_____. **El boom de inversión extranjera directa en el MERCOSUR**. Daniel Chudnovsky; Andrés López (Coord.) Argentina: Siglo Veintiuno, dez./2001.

REICH, N. Intervenção do Estado na Economia (Reflexões sobre a Pós-modernidade na Teoria Jurídica). **Revista de Direito Público**. n. 94. a. 23/abr.-jun./1990.

REZEK, J. F. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1996.

RIBEIRO, M. F. Os Acordos com o FMI e seus Reflexos no Sistema Tributário Nacional. In: SILVA, R. L.; MAZZUOLI, V. de O. (Coord.). **O Brasil e os Acordos Econômicos Internacionais. Perspectivas jurídicas e econômicas à luz dos acordos com o FMI**. São Paulo: RT, 2003. p. 177-192.

RIBEIRO, M. F.; NAKAYAMA, J. K. MERCOSUL x Brasil: Análise da Soberania Fiscal. **Scientia Iuris**. v. 7-8, 2003/2004. p. 201-214.

_____. Tributação do consumo e harmonização da legislação no âmbito do MERCOSUL: Considerações sobre a reforma tributária brasileira. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 8, n. 385, 27 jul. 2004. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5470>>. Acesso em: 19/out./2004.

SCAFF, F. F. Guerra Fiscal, neoliberalismo e democracia. **Revista Jurídica Consulex**. Brasília. a. II, n. 19, p. 31, 31/jul./1998.

SCHOUERI, L. E. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 1999.

SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. 6 a 8 de agosto de 2001. Brasília. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**. Brasília: Escola de Administração Fazendária – ESAF, 2002. p. 81-405.

SFORZA, C.C. **Biblioteca do Pensamento Vivo: O Pensamento Vivo de Maquiavel**. São Paulo: Livraria Martins, 1961. vl 2. 209 p. set/2001.

SILVA, R. L. **Direito comunitário e da integração**. Porto Alegre: Síntese, 1999.

SILVEIRA, E. T. **A Disciplina Jurídica do Investimento Estrangeiro no Brasil e no Direito Internacional**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

SIMONSEN ASSOCIADOS. **MERCOSUL – The Big Emerging Market**. São Paulo, Brasil: Makron Books, 1998.

SOARES, G. F. S. **Curso de Direito Internacional Público**. v. 1. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUSA SANTOS, B. de. **A Crítica da razão indolente. Contra o desperdício da experiência**. 3.ed. São Paulo: Cortez, 2001.

_____. Org. **A Globalização e as Ciências Sociais**. 2.ed. São Paulo: Cortez, 2002.

SOUZA, W. P. A. de. **Primeiras linhas de direito econômico**. 5. ed. São Paulo: LTr, 2003.

STELZER, J. **União Européia**. Curitiba: Juruá, 2003.

TAMER, S. Unicidade Tributária. *in* **Revista Jurídica Consulex**. Brasília: a. II, n. 24, p. 40, dez./1998.

TÔRRES, H. **Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transacionais**. São Paulo: RT, 2001.

_____. **Pluritributação internacional sobre a renda de empresas**. 2. ed. São Paulo: RT, 2001.

_____. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003.

TORRES, H. T. (Coord.) **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2003.

UNCTAD. **Taxation**. *UNCTAD series on issues in international investment agreements*. Nações Unidas: Nova Iorque e Gênova, 2000. UNCTAD / ITE / IIT / 16. Disponível em: <<http://www.unctad.org/Templates/Page.asp?.intlemID=2322&lang=1>>. Acesso em: 20/out./2004.

VASCONCELLOS, M. A. S. de; ENRIQUEZ GARCIA, M. **Fundamentos de economia**. São Paulo: Saraiva, 1998.

VENOSA, S. de S. **Direito Civil: Contratos em espécie**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005. Vol. III.

XAVIER, A. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

YAMASHITA, D. Reforma Tributária em Contexto Globalizado. In: **Revista Jurídica Consulex**. Brasília: a. III, n. 36, p. 36, dez./1999.

ZILVETI, F. A. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ZUNINO, A. L. **Características Principales de las Sociedades Financieras de Inversión Uruguayas (Sociedades Off Shore)**. Disponível em: <<http://www.societario.com./revista/1/doctrina/safi.htm>>. Acesso em: 25/set./2001.

ANEXO

ANEXO – AS QUARENTA RECOMENDAÇÕES GAFI/FATF

Financial Action Task Force on Money Laundering - FATF

Grupo de Acção Financeira sobre o Branqueamento de Capitais - GAFI

Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux - GAFI

AS QUARENTA RECOMENDAÇÕES

20 de Junho de 20035

INTRODUÇÃO

Os métodos e técnicas do branqueamento de capitais vão mudando em resposta à evolução das medidas destinadas ao seu combate. Nos últimos anos, o Grupo de Acção Financeira sobre o Branqueamento de Capitais (GAFI u/1) tem vindo a encontrar combinações de técnicas cada vez mais sofisticadas, tais como o recurso, com maior frequência, a pessoas colectivas para dissimular quem verdadeiramente detém e controla os recursos ilegalmente obtidos e a utilização, também cada vez mais frequente, de profissionais que aconselham e dão assistência ao branqueamento de proventos de origem criminosa.

Estes factores, aliados à experiência adquirida no processo dos Países e Territórios Não Cooperantes desenvolvido pelo GAFI, bem como com as várias iniciativas nacionais e internacionais, levaram o GAFI a reavaliar e a rever as Quarenta Recomendações e a transformá-las num novo e completo quadro para o combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo. O GAFI encoraja, agora, todos os países a adoptarem as medidas necessárias para adequarem os respectivos sistemas nacionais de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo às suas novas Recomendações e para aplicarem com eficácia estas medidas.

O processo de revisão das Quarenta Recomendações foi muito abrangente, aberto aos membros do GAFI, a não-membros, a observadores, ao sector financeiro e a outros sectores afectados e a todas as partes interessadas. Este processo de consulta permitiu obter um vasto conjunto de contributos que foram tomados em consideração no processo de revisão.

Nota de tradução: em língua inglesa - “Financial Action Task Force (FATF)” ou em língua francesa – “Groupe d’Action Financière (GAFI)”.

1 O GAFI é um organismo intergovernamental que estabelece padrões e desenvolve e promove políticas de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo. Presentemente, conta com 33 membros:

31 países e governos e duas organizações internacionais. Conta ainda com mais de 20 observadores: cinco organismos regionais de tipo GAFI e mais de 15 outras organizações internacionais ou organismos. Pode consultar-se uma lista dos membros e observadores no sítio do GAFI em <http://www.fatfgafi.org/Members_en.htm>.

A versão revista das Quarenta Recomendações aplica-se agora não apenas ao branqueamento de capitais, mas também ao financiamento do terrorismo e, quando conjugada com as Oito Recomendações Especiais sobre Financiamento do Terrorismo, constitui um quadro avançado, completo e consistente de medidas de

combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo. O GAFI reconhece que os sistemas jurídicos e financeiros variam entre os países e, por isso, não podem estes adoptar medidas idênticas para alcançar o objectivo comum, especialmente no que respeita a questões de detalhe. Assim, as Recomendações estabelecem padrões mínimos de acção que requerem a aplicação de medidas concretas pelos países, em função das suas circunstâncias particulares e enquadramento constitucional. As Recomendações cobrem todas as medidas que os sistemas nacionais deveriam prever em matéria de justiça criminal e de regulamentação, as medidas preventivas a aplicar pelas instituições financeiras e por algumas outras actividades e profissões, bem como a cooperação internacional. As Quarenta Recomendações originais do GAFI surgiram em 1990 numa iniciativa para combater a utilização ilegítima dos sistemas financeiros para fins de branqueamento de fundos provenientes do tráfico de estupefacientes. As Recomendações foram revistas pela primeira vez em 1996, de modo a reflectir a evolução das tipologias de branqueamento de capitais. As Quarenta Recomendações, na versão de 1996, foram adoptadas por mais de 130 países e constituem o padrão internacional de combate ao branqueamento de capitais.

Em Outubro de 2001, o GAFI alargou o seu mandato à questão do financiamento do terrorismo e deu um passo importante ao aprovar as Oito Recomendações Especiais sobre o Financiamento do Terrorismo. Estas Recomendações contêm um conjunto de medidas destinadas a combater o financiamento de actos terroristas e de organizações terroristas e são complementares às Quarenta Recomendações.

A necessidade de acompanhamento e de avaliação dos sistemas nacionais em relação a estes padrões internacionais é um elemento essencial no combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo. As avaliações mútuas conduzidas pelo GAFI e pelos organismos regionais de tipo GAFI, bem como as avaliações conduzidas pelo FMI e pelo Banco Mundial, constituem um mecanismo vital para assegurar a eficaz aplicação das Recomendações do GAFI por todos os países.

2 As Quarenta Recomendações e as Oito Recomendações Especiais do GAFI foram reconhecidas pelo Fundo Monetário Internacional e pelo Banco Mundial como os padrões internacionais para o combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo.

AS QUARENTA RECOMENDAÇÕES

A. SISTEMAS JURÍDICOS

Âmbito de aplicação do crime de branqueamento de capitais

1. Os países deveriam incriminar o branqueamento de capitais de acordo com o disposto na Convenção das Nações Unidas contra o Tráfico Ilícito de Estupefacientes e de Substâncias Psicotrópicas (Convenção de Viena), de 1988, e na Convenção das Nações Unidas contra a Criminalidade Organizada Transnacional (Convenção de Palermo), de 2000.

Os países deveriam aplicar o crime de branqueamento de capitais a todos os crimes graves, por forma a abranger o conjunto mais alargado de infracções subjacentes. As infracções subjacentes podem ser definidas por referência a todos os crimes ou por referência a um limiar, ligado ou a uma categoria de infracções graves, ou a uma moldura penal aplicável a infracção subjacente (critério do limiar), ou a uma lista de infracções subjacentes, ou ainda a uma combinação destes critérios.

Quando os países optarem pelo critério do limiar, as infracções subjacentes deveriam incluir, pelo menos, todos os crimes qualificados como graves pelo seu direito interno, ou incluir as infracções puníveis com pena de duração máxima superior a um ano de prisão. Nos países cujos sistemas jurídico-penais contemplem penas mínimas, as infracções subjacentes deveriam incluir todas as infracções puníveis com pena de duração mínima superior a seis meses de prisão.

Qualquer que seja o critério adoptado, cada país deveria incluir, no mínimo, um conjunto de infracções que se integrem nas categorias de infracções designadas.

As infracções subjacentes ao branqueamento de capitais deveriam abranger as condutas ocorridas noutro país que constituam uma infracção nesse país e que teriam constituído uma infracção subjacente se tivessem ocorrido em território nacional. Os países podem estabelecer que o único requisito prévio é o de que a conduta constitua uma infracção subjacente, se o acto tivesse ocorrido em território nacional.

Os países podem determinar que o crime de branqueamento de capitais não seja aplicável a quem cometeu a infracção subjacente, quando tal seja exigível pelos princípios fundamentais da sua ordem jurídica.

2. Os países deveriam assegurar que:

a) A intenção e o conhecimento requeridos para provar o crime de branqueamento de capitais estão em conformidade com as normas estabelecidas nas Convenções de Viena e de Palermo, incluindo a possibilidade de o elemento intencional ser deduzido a partir de circunstâncias factuais objectivas;

b) A responsabilidade criminal e, quando ela não seja possível, a responsabilidade civil ou administrativa, deveriam aplicar-se às pessoas colectivas. Tal não deve excluir os procedimentos paralelos de natureza criminal, civil ou administrativa aplicáveis a pessoas colectivas, em países onde tais formas de responsabilidade se encontrem previstas. As pessoas colectivas deveriam estar sujeitas a sanções eficazes, proporcionadas e dissuasivas. Estas medidas não deveriam prejudicar a responsabilidade criminal das pessoas singulares.

Medidas provisórias e perda

3. Os países deveriam adoptar medidas similares às previstas nas Convenções de Viena e de Palermo, inclusive medidas legislativas, a fim de que as autoridades competentes estejam em condições de declarar perdidos os bens branqueados, os produtos derivados do branqueamento de capitais ou das infracções subjacentes, bem como os instrumentos utilizados ou destinados a serem utilizados na prática destes crimes, ou bens de valor equivalente, sem prejuízo dos direitos de terceiros de boa-fé.

3 Ver no Glossário a definição de “categorias de infracções designadas”.

Tais medidas deveriam permitir: (a) identificar, localizar e avaliar os bens sujeitos a perda; (b) adoptar medidas provisórias, tais como o congelamento e a apreensão, a fim de obstar a qualquer transacção, transferência ou cessão dos referidos bens; (c) adoptar medidas para prevenir ou evitar actos que prejudiquem a capacidade do Estado para recuperar bens sujeitos a perda; e (d) tomar todas e quaisquer medidas de investigação apropriadas.

Os países poderão considerar a adopção de medidas que permitam a perda de tais produtos ou instrumentos, sem que seja exigida uma condenação criminal prévia, ou medidas que exijam que o presumível autor do crime demonstre a origem legítima dos bens eventualmente sujeitos a perda, sempre que estejam em conformidade com os princípios vigentes no seu direito interno.

B. MEDIDAS A ADOPTAR PELAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E PELAS ACTIVIDADES E PROFISSÕES NÃO FINANCEIRAS PARA EVITAR O BRANQUEAMENTO DE CAPITAIS E O FINANCIAMENTO DO TERRORISMO

4. Os países deveriam assegurar que as normas sobre segredo profissional das instituições financeiras não obstem à aplicação das Recomendações do GAFI.

Dever de vigilância relativo à clientela (customer due diligence - CDD**) e de conservação de documentos

5.* As instituições financeiras não deveriam manter contas anónimas nem contas sob nomes manifestamente fictícios.

As instituições financeiras deveriam adoptar medidas de vigilância em relação aos clientes, exigindo, nomeadamente, a respectiva identificação e a verificação da identidade, sempre que:

- estabeleçam relações de negócio;
- efectuem transacções ocasionais: (i) acima do limiar designado aplicável; ou (ii) que constituam transferências electrónicas, nas circunstâncias previstas na Nota Interpretativa da Recomendação Especial VII;
- exista uma suspeita de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo; ou
- a instituição financeira tenha dúvidas quanto à veracidade ou adequação dos dados de identificação do cliente previamente obtidos.

As medidas de vigilância a adoptar relativas à clientela (medidas CDD) são as seguintes:

- a) Identificar o cliente e verificar a sua identidade através de documentos, dados e informações de origem credível e independente***;
- b) Identificar o beneficiário efectivo e tomar medidas adequadas para verificar a sua identidade, de tal forma que a instituição financeira obtenha um conhecimento satisfatório sobre a identidade do beneficiário efectivo. No que respeita às pessoas colectivas e entidades sem personalidade jurídica, as instituições financeiras deveriam tomar medidas adequadas para compreender a estrutura de propriedade e de controlo do cliente;
- c) Obter informação sobre o objecto e a natureza da relação de negócio;
- d) Manter uma vigilância contínua sobre a relação de negócio e examinar atentamente as operações realizadas no decurso dessa relação, verificando se são consistentes com o conhecimento que a instituição tem do cliente, dos seus negócios e do seu perfil de risco, incluindo, se necessário, a origem dos fundos.

As instituições financeiras deveriam aplicar todas as medidas CDD atrás identificadas de (a) a (d), mas podem determinar o alcance dessas medidas, em função do nível de risco associado ao tipo de clientela, à relação de negócio ou à operação. As medidas a adoptar deverão respeitar as normas emitidas pelas autoridades competentes. Para categorias de risco mais elevadas, as instituições financeiras deveriam aplicar medidas de vigilância reforçadas. Em circunstâncias determinadas, quando os riscos são menores, os países podem autorizar as instituições financeiras a aplicar medidas reduzidas ou simplificadas.

As instituições financeiras deveriam verificar a identidade do cliente e do beneficiário efectivo, antes ou durante o estabelecimento de uma relação de negócio ou quando realizam operações com clientes ocasionais. Os países podem permitir às instituições financeiras que completem a verificação da identidade, no mais breve espaço de tempo possível, após o estabelecimento da relação de negócio, quando

os riscos de branqueamento de capitais sejam geridos de modo eficaz e for essencial não interromper o desenrolar normal da relação negocial.

Quando a instituição financeira não possa dar cumprimento ao disposto nas alíneas (a) a (c) atrás mencionadas, não deveria abrir a conta, iniciar a relação de negócio ou efectuar a operação, ou deveria pôr termo à relação de negócio e deveria, além disso, considerar fazer uma declaração de operação suspeita do cliente.

Estas obrigações deveriam aplicar-se a todos os novos clientes, apesar de as instituições financeiras deverem também aplicar esta Recomendação aos clientes já existentes, segundo a relevância da operação e do risco, aplicando também as regras de vigilância às relações negociais existentes, sempre que o considerem oportuno.

6.* As instituições financeiras deveriam, em relação a pessoas politicamente expostas, além de aplicar as medidas de vigilância normais:

- a) Dispor de sistemas de gestão de riscos adequados a determinar se o cliente é uma pessoa politicamente exposta;
- b) Obter autorização da Direcção para estabelecer relações de negócios com tais clientes;
- c) Tomar medidas razoáveis para determinar a origem do património e dos fundos;
- d) Assegurar a vigilância, de forma reforçada e contínua, da relação de negócio.

7. As instituições financeiras, no que respeita a relações tranfronteiras entre bancos correspondentes e a outras relações semelhantes, além de aplicar as medidas de vigilância normais, deveriam:

- a) Recolher informação suficiente sobre a instituição a quem é prestado o serviço (a instituição cliente) para compreender plenamente a natureza da sua actividade e conhecer, a partir de informações publicamente disponíveis, a reputação da instituição e a qualidade da sua supervisão, nomeadamente verificar se a instituição em causa foi objecto de uma investigação ou de uma intervenção da autoridade de supervisão, relacionada com o branqueamento de capitais ou o financiamento do terrorismo;
- b) Avaliar os controlos postos em prática pela instituição cliente destinados ao combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo.
- c) Obter aprovação da Direcção antes de estabelecer novas relações de correspondência;
- d) Reduzir a escrito as responsabilidades respectivas de cada instituição;
- e) Quanto às contas correspondentes de transferência (*payable-through accounts*), assegurar-se de que o banco cliente verificou a identidade e aplicou as medidas de vigilância contínua relativamente à clientela que tem acesso directo às contas do banco correspondente, e assegurar que aquele banco se encontra habilitado a fornecer os dados apropriados sobre a identificação dos seus clientes, quando tal lhe for solicitado pelo banco correspondente.

8. As instituições financeiras deveriam conceder uma particular atenção às ameaças de branqueamento de capitais inerentes às tecnologias novas ou em desenvolvimento que possam favorecer o anonimato e adoptar medidas, se necessário, para evitar a utilização destas tecnologias nos esquemas de branqueamento de capitais. Em especial, as instituições financeiras deveriam adoptar políticas e procedimentos para enfrentar riscos específicos associados a relações de negócio ou operações efectuadas sem a presença física do cliente.

9.* Os países podem autorizar as instituições financeiras a recorrer a intermediários ou a outros terceiros para dar cumprimento aos requisitos das alíneas (a) a (c) das medidas CDD ou para captar negócios, desde que sejam respeitados os critérios a seguir indicados. Quando este recurso for permitido, a responsabilidade última pela identificação do cliente e pela verificação dos dados recai sobre a instituição financeira que recorreu a terceiros.

Deveriam ser respeitados os seguintes critérios:

a) Uma instituição financeira que recorra a um terceiro deveria obter, de imediato, a necessária informação respeitante aos requisitos das alíneas (a) a (c) das medidas CDD relativas à sua clientela. As instituições financeiras deveriam tomar as medidas necessárias para se assegurarem de que o terceiro está em condições de disponibilizar, após solicitação e sem demora, cópias dos dados de identificação e outra documentação relevante para cumprimento do dever de vigilância aplicável à clientela;

b) A instituição financeira deveria assegurar-se de que o terceiro está sujeito a regulamentação e a supervisão e que adoptou medidas para cumprir as obrigações de vigilância aplicáveis à clientela, nos termos das Recomendações 5 e 10.

Cabe a cada país determinar em que países podem estar localizados os terceiros que cumprem estes requisitos, tendo em conta as informações disponíveis sobre os países que não aplicam, ou que aplicam insuficientemente, as Recomendações do GAFI.

10.* As instituições financeiras deveriam conservar, durante pelo menos cinco anos, todos os documentos relativos às transacções efectuadas, tanto internas como internacionais, a fim de poderem responder rapidamente aos pedidos de informação das autoridades competentes. Estes documentos deveriam permitir reconstituir as transacções individuais (inclusive os montantes e tipos de divisas em causa, se for caso disso), de modo a fornecerem, se necessário, prova em processos de natureza criminal.

As instituições financeiras deveriam conservar registos dos documentos comprovativos da identificação obtidos através das medidas de vigilância aplicáveis à clientela (por exemplo, cópia ou registo de documentos oficiais como passaporte, bilhete de identidade, carta de condução ou documentos de idêntica natureza), documentação relativa às contas e correspondência comercial durante, pelo menos cinco anos, após o termo da relação de negócio.

Os dados de identificação e os registos das operações deveriam ser postos à disposição das autoridades nacionais competentes para a prossecução da sua missão.

11.* As instituições financeiras deveriam examinar com particular atenção todas as operações complexas, de montantes anormalmente elevados e todos os tipos não habituais de operações que não apresentem uma causa económica ou lícita aparente. As circunstâncias e o objecto de tais operações deveriam ser examinados, na medida do possível, e os resultados desse exame deveriam ser reduzidos a escrito, ficando ao dispor das autoridades competentes e dos auditores.

12.* O dever de vigilância relativo à clientela e o de conservação de documentos previstos nas Recomendações 5, 6 e 8 a 11 aplicam-se às actividades e profissões não financeiras designadas, nas seguintes situações:

- a) Casinos – sempre que os clientes efectuem operações financeiras de montante igual ou superior ao limiar designado aplicável;
- b) Agentes imobiliários – sempre que realizem operações para os seus clientes relativas à compra e venda de imóveis;
- c) Negociantes em metais preciosos ou em pedras preciosas – sempre que realizem operações em numerário com um cliente, de montante igual ou superior ao limiar designado aplicável;
- d) Advogados, notários, outras profissões jurídicas independentes e contabilistas, sempre que preparem ou efectuem operações para os clientes, no âmbito das seguintes actividades:
 - Compra e venda de imóveis;
 - Gestão de fundos, valores mobiliários ou outros activos do cliente;
 - Gestão de contas bancárias, de poupança ou de valores mobiliários;
 - Organização de contribuições destinadas à criação, exploração ou gestão de sociedades;
 - Criação, exploração ou gestão de pessoas colectivas ou de entidades sem personalidade jurídica e compra e venda de entidades comerciais;
- e) Prestadores de serviços a sociedades e *trusts*, sempre que preparem ou efectuem operações para um cliente, no quadro das actividades descritas nas definições constantes do Glossário.

Declaração de operações suspeitas e cumprimento das normas

13.* Se uma instituição financeira suspeitar ou tiver motivos razoáveis para suspeitar que os fundos provêm de uma actividade de natureza criminal ou que estão relacionados com o financiamento do terrorismo, deveria ser obrigada, através de lei ou de regulamento, a apresentar de imediato uma declaração de operação suspeita à Unidade de Informação Financeira (UIF).

14.* As instituições financeiras, os seus dirigentes, funcionários e empregados deveriam:

- a) Ser protegidos, por disposições legislativas, contra qualquer responsabilidade criminal ou civil por quebra das regras de confidencialidade, impostas por contrato ou por qualquer disposição legislativa, regulamentar ou administrativa, quando declararem, de boa-fé, as suas suspeitas à UIF, ainda que desconhecessem exactamente qual era a actividade criminal em questão e mesmo que a actividade ilegal sob suspeita não tenha realmente ocorrido;
- b) Ser proibidos, por lei, de divulgar que foi feita uma declaração de operação suspeita (DOS) ou que foi transmitida à UIF uma informação conexa.

15.* As instituições financeiras deveriam elaborar programas de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo que compreendessem, no mínimo:

- a) Políticas, procedimentos e controlos internos, inclusive dispositivos apropriados para verificar o seu cumprimento, e procedimentos adequados na contratação dos seus empregados, a fim de garantir que esta se efectua de acordo com critérios exigentes;
- b) Um programa contínuo de formação dos empregados;
- c) Um dispositivo de controlo interno para verificar a eficácia do sistema.

16.*As obrigações decorrentes das Recomendações 13 a 15 e 21 aplicam-se às actividades e profissões não financeiras designadas, com as seguintes especificações:

a) Os advogados, notários, outras profissões jurídicas independentes e contabilistas deveriam obrigatoriamente comunicar operações suspeitas sempre que, agindo por conta de um cliente ou para um cliente, efectuem uma operação financeira no quadro das actividades descritas na Recomendação 12 (d). Os países são fortemente encorajados a estender a obrigação de declaração a todas as outras actividades profissionais dos contabilistas, incluindo a auditoria;

b) Os negociantes em metais preciosos ou em pedras preciosas deveriam obrigatoriamente declarar operações suspeitas quando realizem operações em numerário com um cliente, de montante igual ou superior ao limiar designado aplicável;

c) Os prestadores de serviços a sociedades e a *trusts* deveriam obrigatoriamente declarar operações suspeitas quando, em nome de um cliente ou para um cliente, efectuem uma operação no âmbito das actividades referidas na Recomendação 12 (e).

Os advogados, notários, outras profissões jurídicas independentes e os contabilistas, que trabalhem como profissionais jurídicos independentes, não estão obrigados a declarar as operações suspeitas se as informações que possuem tiverem sido obtidas em situações sujeitas a segredo profissional ou cobertas por um privilégio profissional de natureza legal.

Outras medidas preventivas do branqueamento de capitais e do financiamento do terrorismo

17. Os países deveriam assegurar-se de que dispõem de sanções eficazes, proporcionadas e dissuasivas, de natureza criminal, civil ou administrativa, aplicáveis às pessoas singulares ou colectivas sujeitas a estas Recomendações que não cumpram as obrigações de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo.

18. Os países não deveriam autorizar o estabelecimento de bancos de fachada ou tolerar a continuação da sua actividade no seu território. As instituições financeiras deveriam recusar iniciar ou manter relações de correspondência com bancos de fachada. As instituições financeiras deveriam ainda abster-se de estabelecer relações com instituições financeiras correspondentes estrangeiras que permitam que as suas contas sejam usadas por bancos de fachada.

19.* Os países deveriam considerar:

a) Tomar medidas realistas destinadas a detectar ou fiscalizar os movimentos físicos transfronteiras de divisas e de títulos ao portador, desde que a utilização dessa informação seja estritamente limitada e não restrinja, por qualquer forma, a liberdade de circulação de capitais;

b) A eficácia e a utilidade de um sistema, segundo o qual os bancos e outras instituições financeiras e intermediários declarassem todas as transacções internas e internacionais em moeda ou em divisas, acima de um certo montante, a uma agência central nacional, que dispusesse de uma base de dados informatizada, sujeita a condições de utilização restritas que assegurem o uso correcto da

informação, sendo essa informação acessível às autoridades competentes para ser usada em casos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo.

20. Os países deveriam considerar a aplicação das Recomendações do GAFI às actividades e profissões que apresentem riscos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo, para além das actividades e profissões não financeiras designadas.

Os países deveriam, além disso, encorajar o desenvolvimento de técnicas modernas e seguras de gestão de fundos que sejam menos vulneráveis ao branqueamento de capitais.

Medidas a adoptar relativamente a países que não cumprem as Recomendações do GAFI ou que o fazem de modo insuficiente

21. As instituições financeiras deveriam conceder particular atenção às suas relações de negócio e às operações com pessoas singulares e colectivas, inclusive as sociedades e instituições financeiras, situadas em países que não aplicam as Recomendações do GAFI ou o fazem de modo insuficiente.

Quando as referidas operações não apresentem causa económica ou lícita aparente, as suas circunstâncias e objecto deveriam, na medida do possível, ser examinados, os resultados desse exame deveriam ser reduzidos a escrito e estar disponíveis para ajudar as autoridades competentes. Sempre que um país continue a não aplicar as Recomendações do GAFI, ou a fazê-lo de modo insuficiente, os países deveriam poder aplicar as contra-medidas adequadas.

22. As instituições financeiras deveriam assegurar que os princípios que lhe são aplicáveis são igualmente aplicados pelas suas sucursais e filiais maioritárias situadas no estrangeiro, especialmente em países que não apliquem ou apliquem de modo insuficiente as Recomendações do GAFI, na medida em que as leis e regulamentos locais o permitam. Quando estas mesmas leis e regulamentos não o permitam, as autoridades competentes do país em que se situa o estabelecimento principal deveriam ser informadas pelas instituições financeiras de que estas últimas não podem aplicar as Recomendações do GAFI.

Regulamentação e supervisão

23.* Os países deveriam assegurar que as instituições financeiras são sujeitas a regulamentação e a supervisão adequadas e que aplicam, efectivamente, as Recomendações do GAFI. As autoridades competentes deveriam adoptar as medidas legislativas ou regulamentares necessárias para evitar que os criminosos ou os seus cúmplices adquiram ou sejam beneficiários efectivos de participações de controlo ou de participações significativas em instituições financeiras ou de nelas ocuparem funções de direcção.

Para as instituições financeiras sujeitas aos Princípios Fundamentais (*Core Principles*), as medidas de regulamentação e de supervisão aplicáveis para fins prudenciais e que são também adequadas para prevenir o branqueamento de capitais deveriam aplicar-se, de forma idêntica, para os fins de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo.

As outras instituições financeiras deveriam ser objecto de autorização prévia ou de registo, estar sujeitas a regulamentação apropriada, bem como a supervisão ou a

acompanhamento para fins de combate ao branqueamento de capitais, em função do risco de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo existente no respectivo sector. No mínimo, as entidades que prestem serviços de transferência de fundos ou de valores, ou que se dediquem ao câmbio de moeda ou de divisas, deveriam ser objecto de autorização prévia ou de registo e estar sujeitas a sistemas efectivos de acompanhamento e de controlo do cumprimento das obrigações nacionais em matéria de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo.

24. As actividades e profissões não financeiras designadas deveriam ser sujeitas a medidas de regulamentação e de supervisão, nos seguintes termos:

a) Os casinos deveriam ser sujeitos a um regime completo de regulamentação e de fiscalização, destinado a assegurar que aplicam efectivamente as medidas de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo. Pelo menos:

- Os casinos deveriam ser objecto de autorização prévia ;
- As autoridades competentes deveriam adoptar as medidas necessárias, legislativas ou regulamentares, para evitar que os criminosos ou os seus cúmplices sejam titulares ou beneficiários efectivos de participações de controlo ou de participações significativas em casinos ou de neles ocuparem funções de direcção ou de exploração;
- As autoridades competentes deveriam assegurar que os casinos sejam objecto de uma fiscalização efectiva do cumprimento das suas obrigações de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo;

b) Os países deveriam assegurar que as outras categorias de actividades e profissões não financeiras designadas estejam sujeitas a sistemas eficazes de acompanhamento e de controlo das suas obrigações em matéria de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo. Este acompanhamento deveria efectuar-se em função da sensibilidade ao risco e poderia ser efectuado por uma autoridade governamental ou por uma entidade de autoregulação apropriada, desde que tal entidade esteja em condições de assegurar que os seus membros cumprem as obrigações em matéria de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo.

25.* As autoridades competentes deveriam estabelecer directivas e promover o retorno da informação (*feedback*), de modo a permitir às instituições financeiras e às actividades e profissões não financeiras designadas aplicar as medidas nacionais de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo e, em particular, a detectar e a declarar operações suspeitas.

C. MEDIDAS INSTITUCIONAIS E OUTRAS, NECESSÁRIAS AOS SISTEMAS DE COMBATE AO BRANQUEAMENTO DE CAPITAIS E AO FINANCIAMENTO DO TERRORISMO

Autoridades competentes, suas atribuições e recursos

26.* Os países deveriam criar uma Unidade de Informação Financeira (UIF) que sirva como centro nacional para receber (e, se permitido, requerer), analisar e transmitir declarações de operações suspeitas (DOS) e outras informações relativas

a actos susceptíveis de constituírem branqueamento de capitais ou financiamento do terrorismo. A UIF deveria ter acesso, directo ou indirecto e em tempo útil, às informações financeiras, administrativas e provenientes das autoridades de aplicação da lei (*law enforcement authorities*), para desempenhar cabalmente as suas funções, incluindo a análise das declarações de operações suspeitas.

27.* Os países deveriam assegurar que as investigações sobre o branqueamento de capitais e o financiamento do terrorismo são confiadas a autoridades de aplicação da lei específicas. Os países são encorajados a apoiar e a desenvolver, tanto quanto possível, técnicas especiais de investigação adequadas à investigação do branqueamento de capitais, tais como as entregas controladas, as operações encobertas e outras técnicas pertinentes. Os países são também encorajados a usar outros mecanismos eficazes, tais como o recurso a grupos permanentes ou temporários especializados em investigações sobre o património e em investigações realizadas em colaboração com as correspondentes autoridades competentes de outros países.

28. Ao conduzir investigações sobre o branqueamento de capitais e as infracções subjacentes, as autoridades competentes deveriam estar em condições de poder obter documentos e informações para utilizar nessas investigações, nos procedimentos de natureza criminal e em acções relacionadas. Esses poderes deveriam incluir a possibilidade de impor às instituições financeiras e a outras entidades medidas compulsórias para a apresentação de documentos, para a busca e a revista de pessoas e locais e para a apreensão e obtenção de prova.

29. As autoridades de supervisão deveriam possuir os poderes necessários para acompanhar e assegurar o cumprimento das obrigações em matéria de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo por parte das instituições financeiras, incluindo a competência para realizar inspecções. Estas autoridades deveriam ter competência para ordenar a apresentação pelas instituições financeiras de quaisquer informações relevantes para verificar o cumprimento das obrigações e aplicar sanções administrativas adequadas, em caso de violação daquelas obrigações.

30. Os países deveriam dotar as suas autoridades competentes, envolvidas no combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo, com os recursos financeiros, humanos e técnicos adequados. Os países deveriam dispor de procedimentos que garantam que o pessoal afecto a estas autoridades seja da maior integridade.

31. Os países deveriam assegurar que os decisores políticos, a UIF, as autoridades de aplicação da lei e as autoridades de supervisão disponham de mecanismos eficazes que lhes permitam cooperar e, quando necessário, coordenarem-se, a nível nacional, para o desenvolvimento e a aplicação de políticas e actividades destinadas a combater o branqueamento de capitais e o financiamento do terrorismo.

32. Os países deveriam assegurar que as suas autoridades competentes possam avaliar a eficácia dos respectivos sistemas de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo, mantendo dados estatísticos completos sobre aspectos ligados à eficácia e ao bom funcionamento de tais sistemas. Essas

estatísticas deveriam incidir sobre as declarações de operações suspeitas recebidas e transmitidas, sobre as investigações, as acções judiciais e as condenações ligadas ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo, sobre os bens congelados, apreendidos e declarados perdidos, e sobre o auxílio judiciário mútuo ou outros pedidos internacionais de cooperação.

Transparência das pessoas colectivas e outras entidades sem personalidade jurídica (legal arrangements)

33. Os países deveriam adoptar medidas para impedir a utilização ilícita das pessoas colectivas por parte dos branqueadores de capitais. Os países deveriam assegurar que existe informação adequada, precisa e actualizada sobre os beneficiários efectivos da propriedade e o controlo das pessoas colectivas, susceptível de ser obtida ou consultada, em tempo útil, pelas autoridades competentes. Em particular, os países onde as pessoas colectivas podem emitir acções ao portador deveriam adoptar medidas apropriadas para assegurar que essas acções não serão indevidamente usadas para branquear capitais e estar aptos a demonstrar a adequação dessas medidas. Os países poderiam considerar adoptar medidas que facilitem às instituições financeiras o acesso à informação sobre os beneficiários efectivos da propriedade e o controlo das pessoas colectivas, por forma a darem cumprimento às obrigações previstas na Recomendação 5.

34. Os países deveriam adoptar medidas para impedir a utilização ilícita de entidades sem personalidade jurídica (*legal arrangements*) por parte dos branqueadores de capitais. Em particular, os países deveriam assegurar a existência de informação adequada, precisa e actualizada sobre os “*Express trusts*”, incluindo informação sobre os fundadores, administradores e beneficiários, susceptível de ser obtida ou consultada, em tempo útil, pelas autoridades competentes. Os países poderiam considerar adoptar medidas que facilitem às instituições financeiras o acesso à informação sobre os beneficiários efectivos da propriedade e do controlo das entidades sem personalidade jurídica (*legal arrangements*), por forma a darem cumprimento às obrigações previstas na Recomendação 5.

D. COOPERAÇÃO INTERNACIONAL

35. Os países deveriam adoptar medidas imediatas para se tornarem partes e aplicarem integralmente a Convenção de Viena, a Convenção de Palermo e a Convenção Internacional das Nações Unidas para a Eliminação do Financiamento do Terrorismo, de 1999. Os países são ainda encorajados a ratificar e aplicarem outras convenções internacionais relevantes, tais como a Convenção do Conselho da Europa sobre o Branqueamento, a Busca, a Apreensão e a Perda dos Produtos do Crime, de 1990, e a Convenção Inter-Americana contra o Terrorismo, de 2002.

Auxílio Judiciário Mútuo e Extradução

36. Os países deveriam, de forma rápida, construtiva e eficiente, proporcionar o mais amplo auxílio judiciário mútuo nas investigações e procedimentos de natureza criminal sobre o branqueamento de capitais e o financiamento do terrorismo e em procedimentos conexos. Em especial, os países:

- a) Não deveriam proibir nem colocar condições injustificadas ou indevidamente restritivas à prestação de auxílio judiciário mútuo;
- b) Deveriam assegurar-se de que dispõem de procedimentos claros e eficazes para a execução dos pedidos de auxílio judiciário mútuo;
- c) Não deveriam recusar a execução de um pedido de auxílio judiciário mútuo, tendo como única justificação o facto de o crime envolver também matéria fiscal;
- d) Não deveriam recusar a execução de um pedido de auxílio judiciário mútuo, tendo como justificação o facto de o seu direito interno impor às instituições financeiras que mantenham o segredo ou a confidencialidade.

Os países deveriam assegurar que os poderes atribuídos às autoridades competentes, de acordo com a Recomendação 28, podem ser também utilizados para dar resposta a pedidos de auxílio judiciário mútuo e, se for compatível com o seu direito interno, responder a pedidos directos, apresentados por autoridades judiciárias ou autoridades de aplicação da lei estrangeiras às suas homólogas nacionais.

A fim de evitar conflitos de competência, seria conveniente estudar-se a possibilidade de elaborar e aplicar mecanismos que permitam determinar, no interesse da justiça, a jurisdição mais adequada para o julgamento das pessoas acusadas em casos sujeitos a processos criminais em vários países.

37. Os países deveriam prestar o mais amplo auxílio judiciário mútuo mesmo na ausência da dupla incriminação.

Quando a dupla incriminação seja um requisito exigido para a prestação de auxílio judiciário mútuo ou para a extradição, tal requisito deverá considerar-se cumprido independentemente de ambos os países subsumirem o crime na mesma categoria de crimes ou de tipificarem o crime com a mesma terminologia, sempre que em ambos os países esteja criminalizada a conduta subjacente à infracção.

38.* Seria conveniente que pudessem ser tomadas medidas rápidas, em resposta a pedidos de outros países, para identificar, congelar, apreender e declarar a perda de bens objecto de branqueamento de capitais, de produtos derivados do branqueamento ou das infracções subjacentes, de instrumentos utilizados ou destinados a serem utilizados na prática daqueles crimes ou outros bens de valor equivalente. Deveriam existir também medidas destinadas a coordenar os procedimentos de apreensão e de perda, podendo incluir a repartição dos bens declarados perdidos.

39. Os países deveriam reconhecer o branqueamento de capitais como um crime susceptível de permitir a extradição. Cada país deveria extraditar os seus nacionais ou, quando não o possa fazer apenas em razão da nacionalidade, esse país deveria, a pedido daquele que requer a extradição, submeter, sem demoras indevidas, o caso às suas autoridades competentes para que estas possam promover o procedimento criminal pela prática da infracção indicada no pedido. Essas autoridades deveriam tomar as suas decisões e conduzir os seus procedimentos, tal como o fariam em relação a qualquer outro crime grave, no quadro do seu direito interno. Os países envolvidos deveriam cooperar entre si, em especial em aspectos processuais e probatórios, para assegurar a eficácia de tais procedimentos criminais. Na medida em que as suas estruturas jurídicas o permitam, os países poderiam considerar a simplificação dos processos de extradição através da transmissão directa de pedidos de extradição entre os ministérios competentes, da extradição

das pessoas baseada unicamente em mandados de detenção ou de julgamento e/ou de processos simplificados de extradição de pessoas que, livre e voluntariamente, aceitem renunciar ao processo formal de extradição.

Outras formas de cooperação

40.* Os países deveriam assegurar que as suas autoridades competentes proporcionem as mais amplas possibilidades de cooperação internacional às suas homólogas estrangeiras. Deveriam existir dispositivos claros e eficazes que facilitassem, de forma imediata e construtiva, a troca directa com as autoridades homólogas, espontaneamente ou a pedido, de informações sobre o branqueamento de capitais e sobre as infracções que lhe estejam subjacentes. Essas trocas de informação deveriam ser autorizadas sem condições restritivas indevidas. Em especial:

- a) As autoridades competentes não deveriam recusar um pedido de assistência, tendo como única justificação o facto de o pedido envolver matéria fiscal;
- b) Os países não deveriam invocar leis que obriguem as instituições financeiras à manutenção do segredo ou da confidencialidade como justificação para recusar a cooperação;
- c) As autoridades competentes deveriam estar em condições de apresentar pedidos de informação e, quando possível, proceder a investigações em nome das suas homólogas estrangeiras.

Quando a possibilidade de obter informações solicitadas por uma autoridade competente estrangeira não esteja incluída nas competências da autoridade homóloga, os países são igualmente encorajados a permitir uma rápida e construtiva troca de informações com outras autoridades não homólogas. A cooperação com autoridades estrangeiras diferentes das homólogas pode ter lugar directa ou indirectamente. Quando existirem dúvidas sobre a opção a tomar, as autoridades competentes deveriam, em primeiro lugar, contactar as suas homólogas estrangeiras para solicitar a assistência pretendida.

Os países deveriam adoptar medidas de salvaguarda e de controlo para assegurar que a informação trocada pelas autoridades competentes seja utilizada apenas para os fins autorizados, em conformidade com as suas obrigações em matéria de protecção da vida privada e de protecção de dados.

GLOSSÁRIO

Nas presentes Recomendações, as abreviaturas e referências que se seguem, têm o seguinte significado:

“**Banco de fachada**”, significa um banco constituído numa jurisdição onde não tem qualquer presença física e que não se encontra integrado num grupo financeiro regulamentado.

“**Beneficiário efectivo**” refere-se à(s) pessoa(s) singular(es) que são as proprietárias últimas ou detêm o controlo final de um cliente e/ou a pessoa no interesse da qual é efectuada uma operação. Inclui também as pessoas que controlam efectivamente uma pessoa colectiva ou uma entidade sem personalidade jurídica (*legal arrangement*).

“Categorias de infracções designadas” significa:

- participação num grupo criminoso organizado e em acções ilegítimas para obtenção de fundos, nomeadamente através de chantagem, intimidação ou outros meios;
- terrorismo, incluindo o financiamento do terrorismo;
- tráfico de seres humanos e tráfico ilícito de migrantes;
- exploração sexual, incluindo a exploração sexual de crianças;
- tráfico de estupefacientes e de substâncias psicotrópicas;
- tráfico de armas;
- tráfico de bens roubados e de outros bens;
- corrupção e suborno;
- fraude;
- contrafacção de moeda;
- contrafacção e pirataria de produtos;
- crimes contra o ambiente;
- homicídio e ofensas corporais graves;
- rapto, detenção ilegal e tomada de reféns;
- roubo ou furto;
- contrabando;
- extorsão;
- falsificação;
- pirataria; e
- utilização abusiva de informação privilegiada e manipulação do mercado.

Quando determinar o conjunto de infracções que passarão a ser consideradas como infracções subjacentes em cada uma das categorias acima enumeradas, cada país poderá decidir, de acordo com o seu direito interno, como tipificar essas infracções, bem como a natureza de qualquer elemento particular que as qualifique como infracções graves.

“Contas correspondentes de transferência” (*payable-through accounts*) refere-se a contas em bancos correspondentes, utilizadas directamente por terceiros para a realização de operações por conta própria.

“DOS” significa declaração de operações suspeitas.

“Actividades e profissões não financeiras designadas” significa:

- a) Casinos (incluindo os casinos na Internet);
- b) Agentes imobiliários;
- c) Negociantes em metais preciosos;
- d) Negociantes em pedras preciosas;
- e) Advogados, notários, outras profissões jurídicas independentes e contabilistas – refere-se aos profissionais liberais que exercem a sua profissão a título independente, como sócios ou empregados num escritório. Não se refere a profissionais “internos” vinculados por contrato a outro tipo de empresas, nem a profissionais que trabalhem em serviços públicos que possam estar já sujeitos a medidas destinadas a combater o branqueamento de capitais;
- f) “Prestadores de serviços a sociedades e trusts – refere-se a todas as pessoas ou empresas que não se encontrem já abrangidas noutras categorias a que se aplicam estas. Nota de Tradução: Em língua inglesa - “*Suspicious Transactions Reports*”.

Recomendações e que prestam a terceiros, a título profissional, na totalidade ou em parte, os seguintes serviços:

- actuação como agentes na constituição de pessoas colectivas;
- actuação como administradores ou secretários de uma sociedade, sócios ou titulares de posição idêntica, para outras pessoas colectivas (ou proceder às diligências necessárias para que um terceiro actue dessa forma);
- fornecimento de sede social, endereço comercial, instalações ou endereço administrativo ou postal a uma sociedade, ou a qualquer outra pessoa colectiva ou a entidades sem personalidade jurídica (*legal arrangements*);
- actuação como administrador de um *express trust* (ou proceder às diligências necessárias para que outra pessoa actue dessa forma);
- intervenção como accionistas por conta de outra pessoa (ou proceder às diligências necessárias para que outra pessoa intervenha dessa forma).

“UIF” significa Unidade de Informação Financeira.

“**Instituições Financeiras**” significa qualquer pessoa ou entidade que exerça como actividade profissional uma ou mais das seguintes actividades ou operações, em nome ou por conta de um cliente:

1. Recepção de depósitos e de outros fundos reembolsáveis do público ⁵.
2. Empréstimos⁶.
3. Locação financeira⁷.
4. Transferência de numerário ou valores⁸.
5. Emissão e gestão de meios de pagamento (por exemplo: cartões de crédito e de débito, cheques, cheques de viagem, ordens de pagamento e cartas de crédito, moeda electrónica).
6. Prestação de garantias e outros compromissos.
7. Transacções sobre:
 - a) instrumentos do mercado monetário (cheques, letras, certificados de depósito, derivados, etc.);
 - b) mercado de câmbios;
 - c) instrumentos sobre divisas, taxas de juro e índices;
 - d) valores mobiliários;
 - e) operações a prazo sobre mercadorias.
8. Participação em emissões de valores mobiliários e prestação de serviços financeiros conexos.
9. Gestão individual e colectiva de patrimónios.
10. Guarda e administração de fundos ou valores mobiliários líquidos, por conta de clientes.
11. Outros tipos de investimento, administração ou gestão de fundos ou de numerário por conta de clientes.
12. Subscrição e colocação de seguros de vida e outros investimentos relacionados com seguros.
13. Câmbio manual.

Quando uma actividade financeira é exercida por uma pessoa ou entidade, ocasionalmente ou de um modo muito limitado (em termos quantitativos e absolutos), de tal forma que seja diminuto o risco de existir uma actividade de branqueamento de capitais, um país pode decidir que não é necessária a aplicação, total ou parcial, das medidas contra o branqueamento de capitais.

⁵ Inclui também o *private banking*.

6 Inclui nomeadamente: crédito ao consumo, crédito hipotecário, *factoring*, com ou sem recurso e financiamento de transacções comerciais (incluindo *forfaiting*).

7 Não é aplicável a acordos de locação financeira sobre produtos de consumo.

8 É aplicável à actividade financeira formal ou informal, por exemplo, à actividade de remessa alternativa de fundos. Veja-se a Nota Interpretativa à Recomendação Especial VI. Não é aplicável a qualquer pessoa, singular ou colectiva, que apenas forneça às instituições financeiras sistemas de mensagens ou outros sistemas de apoio para a transferência de fundos. Veja-se a Nota Interpretativa à Recomendação Especial VII.

9 Aplicável a sociedades de seguros e mediadores de seguros (agentes e corretores).

Em circunstâncias estritamente limitadas e justificadas e com base num risco comprovadamente baixo de branqueamento de capitais, um país pode decidir não aplicar todas ou algumas das Quarenta Recomendações a algumas das actividades financeiras acima enumeradas.

“**Limiar designado**” refere-se ao montante fixado nas Notas Interpretativas.

“**Pessoas colectivas**” refere-se a sociedades, fundações, *anstalt*, associações ou quaisquer outras entidades semelhantes que estejam em posição de estabelecer uma relação permanente, como cliente, com uma instituição financeira ou, de outro modo, serem titulares de bens.

“**Pessoas politicamente expostas**” (PEP’s) são indivíduos a quem estão ou foram cometidas funções públicas proeminentes num país estrangeiro, como por exemplo, Chefe de Estado ou de Governo, altos quadros políticos, altos cargos governamentais, judiciais, ou militares, altos quadros de empresas públicas e funcionários importantes de partidos políticos. As relações de negócio com membros da família ou pessoas muito próximas de pessoas politicamente expostas envolvem riscos de reputação idênticos aos das pessoas politicamente expostas. A definição não é aplicável a indivíduos em posições ou categorias intermédias ou mais baixas do que as atrás mencionadas.

“**Princípios Fundamentais**” refere-se aos “Princípios Fundamentais de Supervisão Bancária Efectiva” (*Core Principles for Effective Banking Supervision*) adoptados pelo Comité de Basileia de Supervisão Bancária, aos “Objectivos e Princípios de Regulamentação dos Valores Mobiliários” (*Objectives and Principles for Securities Regulation*) adoptados pela Organização Internacional das Comissões de Valores e aos “Princípios de Supervisão de Seguros” (*Insurance Supervisory Principles*) adoptados pela Associação Internacional dos Supervisores de Seguros.

“**Recomendações do GAFI**” refere-se às presentes Recomendações e às Recomendações Especiais do GAFI sobre o Financiamento do Terrorismo.

“**Supervisores**”, refere-se às autoridades competentes e responsáveis pela garantia do cumprimento efectivo pelas instituições financeiras das normas destinadas a combater o branqueamento de capitais e o financiamento do terrorismo.

NOTAS INTERPRETATIVAS DAS QUARENTA RECOMENDAÇÕES

Generalidades

1. Neste documento, deverá entender-se que a referência a “países” abrange igualmente os “territórios” ou as “jurisdições”.

2. As Recomendações 5-16 e 21-22 estabelecem que as instituições financeiras ou as actividades e profissões não financeiras designadas deveriam adoptar certas medidas. Tal implica que os países adoptem medidas que obriguem as instituições financeiras ou as actividades e profissões não financeiras designadas a cumprir cada Recomendação. As obrigações de base constantes nas Recomendações 5, 10 e 13 deveriam ser transpostas para a ordem jurídica interna, por via legislativa ou regulamentar, enquanto que os elementos mais pormenorizados dessas Recomendações, bem como as obrigações constantes de outras Recomendações, poderiam ser transpostas quer sob a forma de lei ou de regulamento, quer por outros meios obrigatórios, emitidos pelas autoridades competentes.

3. Quando se faz referência a que uma instituição financeira deva ter conhecimento satisfatório de um certo assunto, essa instituição deve estar apta a poder demonstrar às autoridades competentes as medidas adoptadas para esse fim.

4. Para dar cumprimento às Recomendações 12 e 16, não é necessário que os países adoptem leis ou regulamentos aplicáveis exclusivamente aos advogados, notários, contabilistas e às outras actividades e profissões não financeiras designadas, desde que tais actividades ou profissões estejam cobertas por leis ou regulamentos que lhes sejam aplicáveis.

5. As Notas Interpretativas aplicáveis às instituições financeiras também se aplicam às actividades e profissões não financeiras designadas, quando tal for apropriado.

Recomendações 5, 12 e 16

Os limiares designados aplicáveis às operações (previstas nas Recomendações 5, 12 e 16) são os seguintes:

- Instituições financeiras (para os clientes ocasionais, conforme previsto na Recomendação 5) – USD / € 15 000;
- Casinos, incluindo os casinos na *internet* (conforme previsto na Recomendação 12) – USD / € 3 000;
- Negociantes em metais preciosos ou em pedras preciosas, quando realizem operações em numerário (conforme previsto nas Recomendações 12 e 16) – USD / € 15 000. As operações financeiras que ultrapassem cada um dos limiares acima referidos incluem as situações em que é realizada uma única operação, bem como aquelas em que ocorrem várias operações entre as quais parece existir uma ligação.

Recomendação 5

Dever de vigilância relativo à clientela e proibição de avisar o cliente

1. Se durante o estabelecimento ou o desenrolar de uma relação de negócio ou quando realiza uma operação ocasional uma instituição financeira suspeitar que tal

operação se relaciona com o branqueamento de capitais ou com o financiamento do terrorismo, a instituição deveria:

a) Em regra, procurar identificar e verificar a identidade do cliente e do beneficiário efectivo, quer seja permanente, quer ocasional, independentemente de qualquer derrogação ou limiar que pudesse ser aplicável;

b) Fazer uma declaração de operação suspeita (DOS) à UIF, nos termos da Recomendação 13.

2. A Recomendação 14 proíbe às instituições financeiras, aos seus dirigentes, funcionários e empregados divulgar que foi feita uma declaração de operação suspeita ou enviada uma informação com ela relacionada à UIF. Existe o risco de os clientes poderem ser involuntariamente alertados quando a instituição financeira cumpre as suas obrigações de identificação da clientela (medidas CDD)

nestas circunstâncias. O conhecimento, por parte do cliente, de uma possível declaração de operação suspeita ou de uma investigação em curso poderia comprometer os esforços subsequentes para investigar a operação suspeita de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo.

3. Assim, se as instituições financeiras suspeitarem de que as operações se relacionam com o branqueamento de capitais ou com o financiamento do terrorismo, deverão ter em conta o risco de o cliente ser alertado quando dão cumprimento ao dever de vigilância da clientela. Se a instituição financeira tiver motivos razoáveis para considerar que o cumprimento do dever de vigilância da clientela irá alertar o cliente ou potencial cliente, poderá optar por não completar esse procedimento e deverá fazer uma declaração de operação suspeita (DOS). As instituições deveriam assegurar-se que os seus empregados têm conhecimento e estão sensibilizados em relação a estas questões quando cumprem o dever de vigilância em relação à clientela.

Dever de vigilância da clientela: pessoas colectivas e entidades sem personalidade jurídica

4. Ao dar cumprimento às alíneas (a) e (b) do dever de vigilância da clientela, relativo às pessoas colectivas ou entidades sem personalidade jurídica, as instituições financeiras deveriam:

a) Verificar se a pessoa que declara agir em nome do cliente está habilitada para o efeito e

identificar essa pessoa;

b) Identificar o cliente e verificar a sua identidade – o tipo de medidas normalmente necessárias

para cumprir satisfatoriamente esta função implica obter prova do documento constitutivo ou similar do estatuto jurídico da pessoa colectiva ou da entidade sem personalidade jurídica, bem como informação respeitante a: firma ou nome do cliente, identificação dos administradores dos “trusts”, forma jurídica, morada, identificação dos directores e disposições que regulam a forma de obrigar a pessoa colectiva ou a entidade sem personalidade jurídica;

c) Identificar os beneficiários efectivos, o que implica nomeadamente compreender a estrutura de propriedade e de controlo e tomar todas as medidas razoáveis para verificar a identidade dessas pessoas. O tipo de medidas normalmente necessárias para cumprir satisfatoriamente esta função incluiria identificar as pessoas singulares detentoras de participações de controlo e as pessoas singulares que dirigem a pessoa colectiva ou entidade sem personalidade jurídica.

Quando o cliente ou o detentor de uma participação de controlo seja uma sociedade com o capital aberto ao investimento do público, sujeita a deveres de informação, não é necessário procurar identificar e verificar a identidade dos accionistas dessa sociedade.

A informação ou os dados relevantes podem ser obtidos a partir de registos de natureza pública, do cliente ou de outras fontes idóneas.

Remissão para a identificação e verificação já efectuadas

5. As medidas CDD previstas na Recomendação 5 não implicam que as instituições financeiras tenham de identificar e verificar a identidade de cada cliente sempre que este efectue uma operação. Uma instituição financeira pode servir-se das medidas de identificação e verificação anteriormente efectuadas, a menos que tenha dúvidas sobre a veracidade da informação obtida. Exemplos de situações que poderão conduzir a que uma instituição financeira tenha dúvidas desse género são as de existirem suspeitas de branqueamento de capitais relacionadas com esse cliente ou quando as operações executadas na conta do cliente se alteram significativamente, de forma anormal face ao perfil da actividade do cliente.

Momento da verificação

6. Entre os exemplos das várias circunstâncias em que se poderia permitir completar a verificação da identificação após o estabelecimento da relação de negócio, por tal se mostrar necessário para não interromper o normal desenvolvimento da operação, contam-se os seguintes:

- Operações efectuadas sem a presença física do cliente;
- Operações com valores mobiliários. No mercado de valores mobiliários as sociedades e os intermediários podem ter de efectuar as operações muito rapidamente, de acordo com as condições do mercado em vigor no momento em que o cliente os contacta, e pode ser necessário efectuar a operação antes de completar a verificação da identidade do cliente;
- Actividades de seguros de vida. Em relação às operações com seguros de vida, os países podem permitir que a identificação e verificação da identidade do beneficiário da apólice tenha lugar após o estabelecimento da relação de negócio com o tomador do seguro. No entanto, em todos estes casos, a identificação e verificação deverão ocorrer no momento ou antes do pagamento das prestações do seguro ou no momento em que o beneficiário pretender exercer os direitos conferidos pela apólice.

7. As instituições financeiras deverão também adoptar procedimentos de gestão de risco em relação às situações em que um cliente pode beneficiar da relação de negócio antes da verificação da identidade.

Tais procedimentos deveriam incluir um conjunto de medidas, tais como a limitação do número, do tipo e/ou do montante das operações que podem ser efectuadas, bem como a vigilância de operações de elevado montante ou complexas que se afastem das normas previsíveis nesse tipo de relação. As instituições financeiras deveriam consultar o documento do Comité de Basileia sobre CDD10 (secção 2.2.6.) para colher orientação específica quanto a exemplos de medidas de gestão de risco relativas a operações efectuadas sem a presença física do cliente.

Obrigação de identificação de clientes existentes

8. Os princípios enunciados no documento do Comité de Basileia sobre CDD e que dizem respeito à identificação de clientes existentes deveriam servir de padrão às

instituições que exercem actividades bancárias e poderiam aplicar-se a outras instituições financeiras, quando sejam pertinentes.

Medidas simplificadas ou reduzidas do dever de vigilância relativo à clientela

9. A regra geral é a de que a clientela deve estar sujeita ao conjunto dos deveres de vigilância, incluindo o dever de identificar o beneficiário efectivo. Porém, em certos casos, o risco de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo é menor, a informação sobre a identificação do cliente e do beneficiário efectivo é pública ou existem verificações e controlos apropriados noutras áreas dos sistemas nacionais. Nestas circunstâncias, seria admissível que um país permitisse às suas instituições financeiras aplicar medidas CDD simplificadas ou reduzidas quanto à identificação e verificação da identidade do cliente e do beneficiário efectivo.

10. Exemplos de clientes em relação aos quais poderão aplicar-se medidas CDD simplificadas ou reduzidas, são:

- As instituições financeiras – quando estejam sujeitas às obrigações de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo em conformidade com as Recomendações do GAFI e se encontrem sujeitas a supervisão no cumprimento dessas obrigações;
- As sociedades com o capital aberto ao investimento do público, que se encontrem sujeitas a deveres de informação;
- A administração pública e as empresas públicas.

11. As medidas CDD simplificadas ou reduzidas podem também aplicar-se aos beneficiários efectivos de contas de grupo detidas por empresas ou profissões não financeiras designadas, desde que tais empresas ou profissões se encontrem sujeitas às obrigações de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo, em conformidade com as Recomendações do GAFI e a sistemas eficazes de acompanhamento e vigilância do cumprimento dessas obrigações. Os bancos deveriam também seguir o disposto no documento do Comité de Basileia sobre CDD (secção 2.2.4.), que estabelece orientações específicas sobre as situações em que uma instituição detentora de contas pode confiar a um cliente, que seja um intermediário financeiro profissional, a execução das obrigações de vigilância sobre os clientes deste último ou sobre os seus próprios clientes (ou seja, os beneficiários efectivos da conta bancária). Quando necessário, o documento do Comité de Basileia sobre CDD poderia também fornecer orientações quanto a contas do mesmo género detidas por outros tipos de instituições financeiras.

10 O “documento do Comité de Basileia sobre CDD” refere-se ao documento sobre as Regras de Identificação de Clientes para a Banca, publicado pelo Comité de Basileia sobre Supervisão Bancária, em Outubro de 2001.

12. As medidas CDD simplificadas ou reduzidas poderiam também aplicar-se a diversos tipos de produtos ou operações, tais como (enumeração meramente exemplificativa):

- Apólices de seguros de vida, em que o prémio anual não seja superior a USD / € 1000, ou quando comportem apenas um prémio único que não seja superior a USD / € 2500;
- Apólices de seguros de reforma, se não houver cláusula de resgate e se a apólice não puder ser dada em garantia;
- Regimes de reforma ou semelhantes, que confirmam benefícios de reforma aos trabalhadores, quando as contribuições sejam feitas através de deduções nos vencimentos e desde que o respectivo regime não permita a cessão dos direitos detidos pelos respectivos membros.

13. Os países poderiam também decidir se as instituições financeiras devem aplicar este procedimento simplificado apenas a clientes estabelecidos na sua jurisdição ou também a clientes estabelecidos em outras jurisdições que esses países considerem que cumprem e aplicam efectivamente as Recomendações do GAFI.

As medidas CDD simplificadas não poderão aplicar-se se houver suspeitas de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo ou em situações específicas que apresentem um risco elevado.

Recomendação 6

Os países são encorajados a estender a aplicação das obrigações da Recomendação 6 aos indivíduos que exerçam funções públicas de relevo no seu próprio país.

Recomendação 9

Esta Recomendação não se aplica à subcontratação nem ao mandato.

Esta Recomendação também não se aplica às relações, contas ou operações entre instituições financeiras, por conta dos seus clientes. Tais relações são reguladas pelas Recomendações 5 e 7.

Recomendações 10 e 11

Quanto à actividade seguradora, a expressão “operações” deverá ser entendida como abrangendo o objecto do seguro, o pagamento do prémio e as prestações.

Recomendação 13

1. A referência à actividade criminosa na Recomendação 13 reporta-se:

- a) A todos os actos criminosos que num país constituem um infracção subjacente para efeitos de branqueamento de capitais; ou
- b) No mínimo, àquelas infracções que constituem uma infracção subjacente nos termos da Recomendação 1.

Os países são vivamente encorajados a adoptar a alternativa (a). Todas as operações suspeitas, incluindo as tentativas de efectuar uma operação, deveriam ser declaradas independentemente do seu montante.

2. Ao aplicar a Recomendação 13, as operações suspeitas deveriam ser declaradas pelas instituições financeiras, independentemente de envolverem questões de natureza fiscal. Os países deveriam considerar que, com o objectivo de dissuadir as instituições financeiras de comunicarem operações suspeitas, os branqueadores de capitais poderão tentar alegar que, *inter alia*, as suas operações se encontram relacionadas com questões fiscais.

Recomendação 14 (Alerta ao cliente)

Quando os advogados, notários, outros profissionais jurídicos liberais e contabilistas que trabalhem por conta própria tentarem dissuadir um cliente de prosseguir uma actividade ilícita, isso não constitui um alerta ao cliente (*tipping-off*).

Recomendação 15

O tipo e o alcance das medidas a adoptar relativamente a cada uma das obrigações previstas nesta Recomendação devem ser apropriados ao risco de branqueamento de capitais e de financiamento do terrorismo, bem como à dimensão da actividade comercial em questão.

No caso das instituições financeiras, os dispositivos de controlo do cumprimento deveriam incluir a designação de um responsável ao nível da Direcção.

Recomendação 16

1. Compete a cada país determinar as matérias sujeitas a segredo profissional ou cobertas por um privilégio profissional de natureza legal. Normalmente tais matérias abrangeriam as informações que os advogados, notários ou outras profissões jurídicas independentes recebem ou obtêm dos seus clientes: (a) quando apreciam a situação jurídica do seu cliente, ou (b) quando defendem ou representam o cliente, no âmbito de processos judiciais, administrativos, de arbitragem ou de mediação. Se os contabilistas estiverem sujeitos a deveres semelhantes de segredo profissional também não são obrigados a declarar operações suspeitas.

2. Os países podem autorizar que os advogados, notários, outras profissões jurídicas independentes e contabilistas transmitam as suas declarações de operações suspeitas às respectivas ordens profissionais, desde que tenham sido estabelecidas formas de cooperação apropriadas entre estes organismos e a UIF.

Recomendação 19

1. A fim de facilitar a detecção e a vigilância de operações em numerário, sem impedir por qualquer forma a liberdade de circulação de capitais, os países poderiam ponderar a exequibilidade de submeter todas as transferências transfronteiras acima de determinado limiar a requisitos de verificação, vigilância administrativa, declaração ou conservação de documentos.

2. Se um país detectar uma remessa internacional anormal de divisas, de moeda, de metais preciosos ou pedras preciosas, etc., deveria avisar as autoridades alfandegárias ou outras autoridades competentes dos países de onde a remessa é originária e/ou daqueles para onde ela se destina, e deveria cooperar no sentido de determinar a fonte, o destino e o propósito de tal remessa e de adoptar todas as acções apropriadas.

Recomendação 23

A Recomendação 23 não deveria ser interpretada no sentido de exigir a introdução de um sistema de revisão periódica das autorizações concedidas à tomada de controlo do capital em instituições financeiras simplesmente para fins de combate ao branqueamento de capitais, mas para sublinhar, na perspectiva do GAFI, o carácter desejável e conveniente de reexaminar se o controlo accionista nas instituições financeiras (bancárias e não bancárias, em especial) é adequado. Por conseguinte, quando existirem critérios de competência e integridade (*fit and proper*) dos accionistas, a atenção dos supervisores deverá dirigir-se para a sua relevância em termos de combate ao branqueamento de capitais.

Recomendação 25

Quando considerarem o retorno da informação que deve ser facultado às entidades que comunicam operações suspeitas (*feedback*), os países deveriam tomar em consideração o documento “Melhores Práticas do GAFI para o Retorno da Informação às Instituições Financeiras e outras Pessoas que Comunicam Operações Suspeitas” (*FATF Best Practices Guidelines on Providing Feedback to Reporting Financial Institutions and other Persons*).

Recomendação 26

Se um país tiver criado uma UIF, deveria considerar a sua candidatura ao Grupo Egmont. Os países deveriam aderir à “Declaração de Propósitos do Grupo Egmont” (*Egmont Group Statement of Purpose*) e aos seus “Princípios para a Troca de Informações entre Unidades de Informação Financeira, em Matéria de Branqueamento de Capitais” (*Principles for Information Exchange Between Financial Intelligence Units for Money Laundering Cases*). Estes documentos estabelecem orientações importantes sobre as atribuições e competências das UIF e sobre os mecanismos a observar na troca de informações entre estas Unidades.

Recomendação 27

Os países deveriam considerar a adopção de medidas a nível nacional, incluindo legislativas, que permitam às suas autoridades competentes que investigam casos de branqueamento de capitais, diferir a detenção de suspeitos e/ou a apreensão de bens, ou não proceder a tais detenções ou apreensões, com o propósito de identificar as pessoas envolvidas nessas actividades ou de recolher prova. Sem essas medidas, torna-se inviável a adopção de certos procedimentos como as entregas controladas e as operações encobertas.

Recomendação 38

Os países deveriam considerar:

- a) Criar um fundo com os activos declarados perdidos no seu país, onde fossem depositados a totalidade ou parte dos bens declarados perdidos, e usá-lo para fins de dotação das autoridades de aplicação da lei, de saúde, de educação ou para outros fins apropriados;
- b) Adoptar as medidas necessárias para permitir a repartição, com ou entre outros países, dos bens declarados perdidos, em particular sempre que a perda tenha resultado, directa ou indirectamente, de acções coordenadas das autoridades de aplicação da lei.

Recomendação 40

1. Para os efeitos desta Recomendação:

- “Homólogas” refere-se às autoridades com atribuições e funções equivalentes;
- “Autoridade competente” refere-se a todas as autoridades administrativas e autoridades de aplicação da lei com responsabilidades no combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo, incluindo as UIF e as autoridades de supervisão.

2. Diferentes canais podem ser adequados para a troca de informação, consoante o tipo de autoridade competente envolvida e a natureza e fins da cooperação. Entre os mecanismos ou canais utilizados para a troca de informação, podem citar-se, a título de exemplo: acordos e convenções bilaterais ou multilaterais, memorandos de entendimento, trocas de informação com base na reciprocidade ou através das organizações internacionais ou regionais apropriadas. No entanto, esta Recomendação não abrange a cooperação relativa ao auxílio judiciário mútuo nem à extradição.

3. A referência à troca indirecta de informações com autoridades estrangeiras, que não as homólogas, abrange a situação em que a informação solicitada é transmitida pela autoridade estrangeira, por intermédio de uma ou mais autoridades nacionais ou estrangeiras, antes de ser recebida pela autoridade que a solicitou. A autoridade

competente que solicita a informação deverá sempre indicar claramente a finalidade do pedido, bem como em nome de quem essa informação é solicitada.

4. As UIF deveriam ter competência para apresentar pedidos de informação em nome das suas homólogas estrangeiras sempre que tal possa ser relevante para uma análise de certas operações financeiras. No mínimo, os pedidos de informação deveriam incluir:

- Pesquisas na sua própria base de dados, que deveriam incluir informações relativas a declarações de operações suspeitas;
- Pesquisas noutras bases de dados, às quais tenham acesso directo ou indirecto, incluindo bases de dados das autoridades de aplicação da lei, bases de dados públicas ou administrativas e bases de dados sujeitas a exploração comercial, que estejam disponíveis.

Sempre que lhes seja permitido, as UIF deveriam também contactar outras autoridades competentes e instituições financeiras para obter informações relevantes.

* As Recomendações seguidas de asterisco deverão ser lidas em conjunto com a respectiva Nota Interpretativa.

** Nota de Tradução: “CDD” é a abreviatura da expressão inglesa “*Customer Due Diligence*”, que se optou por manter, por fazer parte do acervo linguístico dos utilizadores e aplicadores das Recomendações do GAFI.

*** Documentos, dados e informações de origem credível e independente serão, doravante, designados por “*dados de identificação*”.