

INSTITUTO DE DIREITO PÚBLICO DE BRASÍLIA (IDP)

Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas

JÉSSICA BERTULUCCI PIGATO

A criação de empresas *offshore* em Paraísos Fiscais como estratégia de Planejamento Tributário: limites e requisitos para uma prática lícita.

Brasília/DF

2017

JÉSSICA BERTULUCCI PIGATO

A criação de empresas *offshore* em Paraísos Fiscais como estratégia de Planejamento Tributário: limites e requisitos para uma prática lícita.

Monografia apresentada como parte das exigências para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público-IDP.

Brasília/DF 2017

JÉSSICA BERTULUCCI PIGATO

A criação de empresas *offshore* em Paraísos Fiscais como estratégia de Planejamento Tributário: limites e requisitos para uma prática lícita.

Monografia apresentada como parte das exigências para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público-IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho aos meus pais, minha fonte diária de inspiração, o alicerce de tudo que sou hoje.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por sempre estar comigo me dando forças diariamente na construção do presente trabalho.

Agradeço aos meus pais por todo o apoio, por nunca medirem esforços para que eu consiga alcançar meus objetivos profissionais, com incentivos em todos os aspectos, além de reforçar a minha confiança e capacidade para atingir sucesso na vida, sempre com valorização do caráter e da humildade.

Ao meu namorado por sempre estar ao meu lado em todos os desafios, me incentivando e ajudando.

À minha tia Maria Luísa Bertulucci que enviou material de Portugal para que eu pudesse concluir com qualidade o presente estudo, com formação mais ampla de pesquisa e acervo doutrinário, bem como ao estimado amigo André Ismael que contribuiu com o empréstimo de livro para completude do presente trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tem como finalidade analisar o processo de criação de empresas *offshore* em Paraísos Fiscais como estratégia de Planejamento tributário. Almeja transpassar ao leitor a licitude da referida técnica, que quando devidamente utilizada, dentro dos limites da lei, proporciona imensa economia de tributos e facilidades quanto a trocas de bens e valores entre empresas situadas em países diversos. À vista disso, serão apresentados argumentos, através de doutrinas e artigos, os quais explicarão sobre os conceitos essenciais de cada instituto: planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, empresas *offshore*, e esclarecerão a respeito de uma das técnicas mais visadas e utilizadas mundialmente no atual mundo globalizado, qual seja, a constituição de empresas *offshore* como estratégia de planejamento tributário. Acerca desta questão tão polêmica, que envolve dois lados: a licitude e a ilicitude, será demonstrado que o contribuinte possui o direito de livre iniciativa à constituição de empresas, à análise de locais que melhor lhe favoreçam economicamente, à planejar para poder usufruir de benefícios fiscais dos mais variados tipos, dentro de uma limitação imposta pela legislação dos diferentes organismos nacionais, internacionais, entes públicos e políticos. Referido conflito de entendimentos sobre ser uma prática lícita ou ilícita será demonstrado e apresentado ao longo do trabalho, de modo que defende-se ser prática lícita, desde que respeitadas as limitações. A pesquisa foi realizada a partir de estudo exploratório da doutrina pertinente ao tema.

PALAVRAS CHAVE: Direito Tributário. Planejamento Tributário. Paraíso Fiscal. Empresa Offshore. Elisão Fiscal. Evasão Fiscal.

ABSTRACT

This study aims to analyze the process of creating offshore companies in Tax Havens as a Tax Planning strategy. It aims to convey to the reader the legitimacy of this technique, which, when duly used, within the limits of the law, provides immense savings in taxes and facilities for the exchange of goods and values between companies located in different countries. In light of this, arguments will be presented through doctrines and articles, which will explain the essential concepts of each institute: tax planning, tax evasion and avoidance, offshore companies, and will clarify one of the most targeted and used techniques worldwide In the current globalized world, that is: the constitution of offshore companies as a tax planning strategy. On this controversial issue, which involves two sides: lawfulness and unlawfulness, it will be shown that the taxpayer has the right of free initiative to set up companies, to analyze places that best suit him economically, to plan to be able to enjoy benefits Taxation of the most varied types, within a limitation imposed by the legislation of the different national, international, public and political entities. Such a conflict of understandings as to be a lawful or unlawful practice will be demonstrated and presented throughout the work, so that it is defended to be lawful practice, provided that the limitations are respected. The research was carried out from an exploratory study of the doctrine pertinent to the theme.

KEY WORDS: Tax Law. Tax Planning. Tax Havens. Offshore Company. Tax Elision. Tax evasion.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 Planejamento Tributário.....	13
1.1 Conceitos e teorias envolvidos no estudo do planejamento tributário.....	13
1.1.2 Abuso de forma, abuso de direito, simulação e fraude fiscal.....	15
1.2 Adequação entre Liberdade do contribuinte e a intervenção do Estado no Planejamento Tributário.....	16
2 Elisão e Evasão Fiscal.....	20
3 Empresas <i>Offshore</i>.....	23
3.1 Vantagens na constituição de empresas <i>offshore</i>	25
4 Paraíso Fiscal.....	27
4.1 Processo de Constituição de uma empresa <i>offshore</i> em paraíso fiscal.....	32
5 Licidade: distinções necessárias.....	35
5.1 Lavagem de capitais.....	36
5.2 Evasão de divisas.....	41
6 Instrumentos de Controle de Transparência e Fiscalização Fiscal no Âmbito Nacional e Internacional.....	44
6.1 Instrumentos de limitação no âmbito do direito internacional.....	44
6.2 Instrumentos de limitação no âmbito do direito nacional – Brasil.....	48
7 Estudo de Caso Concreto.....	55
CONCLUSÃO.....	58
REFERÊNCIAS.....	60

INTRODUÇÃO

Desde o advento da sociedade globalizada a relação comercial entre os países foi intensificada e se mostra crescente. Caracterizada por sua multidimensionalidade, que se refere, não só à trocas de bens e serviços, mas também, à mobilidade da produção de bens e serviços e à circulação dos capitais financeiros, tem gerado a internacionalização de empresas com a busca por investimentos que potencializem o lucro, em ambientes que favoreçam no âmbito fiscal, através de incentivos e vantagens.

Dentro desta ótica, o planejamento tributário corporativo internacional desempenha um papel de suma importância, um suporte para a estruturação do investimento fora do país de origem, com o emprego de amplos instrumentos, dentre os quais se destaca a criação de empresa *offshore* como estratégia de elisão fiscal (economia de tributos), pois, instalada em jurisdições com baixa tributação, conhecidas como “paraísos fiscais”.

Entender as nuances para criação de uma *offshore* faz-se mister, eis que comumente divulgado que trata-se de uma prática ilegal, de evasão fiscal. Especialmente com a ampla massificação da informação de escândalos na mídia, com grandes grupos empresariais.

Ocorre que, ao contrário do divulgado, a constituição de empresas *offshore* é uma técnica lícita de estratégia tributária, desde que haja declaração das receitas e despesas, e atenção a outros requisitos, conforme será demonstrado no presente trabalho.

A partir deste enfoque, o governo brasileiro vem criando mecanismos para regulamentar o uso das *offshore*. Objetiva principalmente o controle da obtenção de benefícios tributários e a punição da evasão fiscal.

O presente trabalho foi dividido em sete capítulos pois devido a complexidade do tema é necessário que cada instituto seja conceituado separadamente e seja dada a atenção devida as nuances que envolvem a prática de constituir uma

empresa *offshore* em paraíso fiscal. Para que possa haver a concatenação das ideias e efetiva compreensão da defesa da licitude de referida prática, imprescindível a apresentação de tópicos e subtópicos conexos porém, individualizados em capítulos.

Nesse sentido, no primeiro capítulo do presente trabalho haverá a exploração do tema “Planejamento Tributário”, de modo a demonstrar os conceitos e teorias envolvidas no instituto, desenvolver o tema explicando qual é o objetivo do contribuinte com a utilização de referido instrumento quando da constituição de empresas, e ainda, os abusos que não podem ser praticados, explicitando, porém, que há liberdade do contribuinte para fazer uso do instituto de modo que o Estado somente intervenha para controle.

O segundo capítulo explanará sobre elisão e evasão fiscal. Devido ao objetivo do presente trabalho foram separados em capítulo próprio para necessária completude e concretização do conhecimento apresentado. Os conceitos e distinções e qual destes institutos é permitido ou proibido pelo ordenamento jurídico pátrio são o enfoque do capítulo.

No terceiro capítulo será trabalhada a constituição de empresas *offshore*, trazendo o histórico da primeira empresa conhecida como tal, constituída no ano de 1.600, além de opinião e estudos dos mais renomados doutrinadores sobre a licitude desta prática, com enfoque na vantagem que o contribuinte terá no quesito economia de tributos ao planejar constituir uma empresa fora de seu país de origem.

Terceiro instituto central a ser conceituado para desenvoltura da temática aqui proposta é o “Paraíso Fiscal”. Será demonstrado no capítulo quarto o que é necessário para que um país seja considerado um paraíso fiscal, complementado por um estudo da legislação brasileira e estatísticas de arrecadação com essa prática, que vem crescendo e contribuindo para a movimentação da economia mundial. E ainda, a classificação do instituto e o funcionamento de todo o procedimento para constituição de uma empresa *offshore* em paraíso fiscal.

No capítulo cinco serão apresentados os limites a serem observados para que não incorra em ilicitude e adentre na prática de lavagem de dinheiro e evasão de divisas, amplamente combatidos no plano nacional e internacional. Para isso foram apresentados casos práticos das referidas incursões criminosas, de modo a favorecer na compreensão e trazer para o contribuinte e leitor a ideia de que, observados os pressupostos a prática de constituição de empresas *offshore* em paraíso fiscal como técnica de planejamento tributário é lícita, ou seja, a lei não considera crime, nem infração administrativa de *per si*.

No capítulo sexto há ampla demonstração de mecanismos que vem sendo utilizados para controle de transparência e fiscalização fiscal no âmbito nacional e internacional os instrumentos de limitação da constituição de empresas *offshore*.

Para concluir, no capítulo sete é apresentado um caso concreto de constituição de uma empresa *offshore* no Panamá, desde o início até a conclusão do processo de instalação, as facilidades e vantagens, para que o leitor faça uma junção de tudo o que foi apresentado, todos os conceitos, de modo a enxergar na prática como a teoria se desenvolve a partir de um especialista no assunto.

Tal questão apresenta relevância jurídica, social e acadêmica, uma vez que a criação de referidas empresas gera impacto de grande monta na arrecadação dos tributos do país de origem.

Há uma consequência direta na aplicação das normas de proteção contra a evasão fiscal, preocupação com a transparência nas transações financeiras e no controle do mercado interno, tanto como balizador comportamental do empreendedor, ao qual deve-se informar quais as normas em vigor, quanto ao aplicador do direito que necessita saber quais normas são aplicáveis e limites da legalidade.

O presente trabalho mostra-se de extrema relevância, e deve-se compreender que há um objetivo central que é entender que a constituição de empresas *offshore* em paraísos fiscais como técnica de planejamento tributário é uma realidade e deve

ser encarada como lícita, um direito fundamental do contribuinte à livre iniciativa, mas é claro, desde que observados os limites impostos pelo ordenamento jurídico.

A metodologia consistirá na análise da legislação brasileira, de tratados internacionais, doutrina de especialistas no assunto, além de artigos científicos, e estudo de caso envolvendo a situação real da constituição de empresa *offshore* em um paraíso fiscal, a partir da análise da legislação.

O enfoque será na informação primária, fonte diretamente acessada pela autora, conjugada com informações secundárias, e pesquisas com profunda investigação do tema, como ocorre na prática, e amplo desenvolvimento da teoria, sempre fazendo um *link* entre os dois para melhor compreensão.

1 Planejamento Tributário

No curso dos anos é cada vez maior a preocupação do contribuinte em utilizar-se de mecanismos para reduzir o impacto do tributo sobre o seu patrimônio. No plano empresarial a busca pela internacionalização do capital mostra-se como forte estratégia de planejamento tributário, mais precisamente com a instalação de empresas *offshore* em paraísos fiscais.

No Brasil, a complexidade do sistema tributário congregada na enorme gama de impostos, taxas, contribuições, empréstimos compulsórios, instituídos pelos diversos entes políticos, leva o contribuinte a procurar caminhos que gerem o menor custo possível para desenvolvimento de sua atividade econômica.

Dentro desse aspecto, há plena autodeterminação de seus anseios, desenvolvendo um planejamento tributário acobertado pelas garantias à livre-iniciativa econômica, acostado no princípio da legalidade tributária e na inadmissibilidade de tributação por analogia.

Necessário ainda acrescentar que, no direito tributário aquilo que não está proibido pela lei considera-se permitido. Logo, como somente a lei pode estabelecer o fato gerador do tributo, o que não esteja descrito na lei pode ser praticado.

1.1 Conceitos e teorias envolvidos no estudo do planejamento tributário

O planejamento tributário deve ser entendido como o conjunto de atos realizados pelo contribuinte, dentro do campo da licitude, com a finalidade de otimizar sua carga tributária. Também mais ligada à terminologia não técnica tem-se a genérica “economia de impostos”, melhor compreendida como redução da carga tributária. Normalmente o planejamento busca a redução do montante a ser pago a título de tributos, mas a otimização propiciada pelo planejamento pode ser também administrativa ou gerencial (MACHADO, 2016, p. 399).

Dentro do exercício da liberdade de autodeterminação do contribuinte em suas várias formas, seja como liberdade contratual, seja como liberdade econômica,

depreende-se haver prioritariamente um comportamento lícito, porquanto representa o exercício de um direito fundamental, recebendo as delimitações e limitações apropriadas a esses direitos.

A atividade do planejamento tributário gera grandioso impacto de forma direta nos atos e negócios jurídicos efetuados pelos contribuintes e tem consequências sobre o volume de recursos carreados aos cofres públicos.

A esse respeito, lecionam Alem e Cavalcanti “o processo de internacionalização das empresas envolve duas instâncias principais: i) o atendimento de mercados externos via exportações; e ii) o investimento direto no exterior, seja para a instalação de representações comerciais, seja para a implantação de unidades produtivas” (2005, p. 43-73).

Em complemento leciona Hugo de Brito Machado:

A expressão “planejamento tributário” designa a conduta de fazer um plano para as atividades econômicas de uma empresa capaz de fazer com que tais atividades sejam desenvolvidas com o menor ônus tributário possível sem a prática de nenhum ilícito.

Dentro do campo da licitude, é inegável que o contribuinte tem sempre o direito de optar pela forma de desenvolver sua atividade que implique menor ônus tributário. O limite a esse seu direito é exatamente o limite do campo da licitude. (2016, p. 28).

Referido limite ao planejamento tributário encontra-se no campo da legalidade, que, a partir da Constituição Federal, dita a verdadeira celeuma a ser enfrentada pelo legislador infraconstitucional, que não pode ser totalmente livre. Tem efetivo fundamento jurídico nas garantias concernentes à livre-iniciativa econômica, no princípio da legalidade em geral, no princípio da legalidade tributária e na inadmissibilidade de tributação por analogia.

A esse respeito ensina Giuseppe Lumia:

A norma é composta de dois elementos: um preceito e uma sanção. O preceito é constituído pelo modelo de comportamento prescrito, a sanção é constituída por um tratamento aflitivo (ou seja, pela privação de um bem: vida, liberdade, bens materiais etc.) que o ordenamento jurídico relaciona a um comportamento que constitui violação do preceito e que se qualifica como ilícito. (2004, p. 49).

Notável que deve existir um equilíbrio entre o preceito e a sanção de maneira que o Fisco não se sobreponha ao contribuinte de tal forma que gere um confisco ao seu patrimônio pela elevada carga tributária. Não há ampla liberdade para o planejamento tributário assim como não há para o legislador na criação das normas.

1.1.2 Abuso de forma, abuso de direito, simulação e fraude fiscal

Entre os temas da Teoria do Direito Tributário mais comentados e de maior importância para a compreensão do planejamento tributário, e dos quais se devem fazer a correta identificação e distinção, estão os artifícios empregados pelos contribuintes para que – de forma deliberada e utilizando artifícios – deixem de pagar tributos, tais como simulação, dissimulação, evasão fiscal, fraudes e abusos (MACHADO, 2016, p. 524).

O instituto da evasão fiscal será melhor detalhado abaixo em capítulo específico, dado o objetivo do presente trabalho.

Importante descrever e diferenciar referidos institutos para que se possa compreender o que torna ilícito o planejamento tributário e enxergar melhor que não adentrando nesta seara da ilicitude há permissão para esta técnica.

Hugo de Brito Machado assim descreve e diferencia os artifícios empregados como subterfúgios ao dever de pagar tributos:

- a) **Simulação e Dissimulação:** apesar de serem semelhantes no que se refere ao fato de que ambas representam o falseamento de uma realidade, são distintas quando exteriorizadas, porque a simulação é a criação de uma situação inexistente; já a dissimulação busca esconder a realidade. Na dissimulação a situação existe, porém procura-se ocultá-la por meio de subterfúgios. Para que o Fisco possa utilizar a simulação e a dissimulação como critérios para descon sideração de atos e negócios jurídicos realizados pelos contribuintes que sejam configurados como infração à lei fiscal e/ou crime tributário, é necessário que se prove o dolo existente;
- b) **Abuso de forma e abuso de direito:** de forma singela, o abuso de forma ocorre quando, com o objetivo de reduzir tributos, os institutos lícitos de direito privado são adaptados e empregados em desconformidade com as consequências ou efeitos econômicos pretendidos. No abuso de direito, além de a forma ser inadequada, visa a lesar alguém, e seriam extrapolados os contornos de alguma norma legal expressa;

- c) **Fraude fiscal:** não há um conceito unânime entre os doutrinadores, alguns equiparam a negócio jurídico indireto, quando um contribuinte utiliza determinado negócio, típico ou atípico, para a obtenção de uma finalidade diversa daquela que constitui sua própria causa. (Grifo nosso). (2016, p. 528-530).

O planejamento tributário lícito é aquele em que o sujeito passivo deixa de praticar o fato previsto no antecedente da norma, diferente de praticá-lo e, fazendo uso de meios lícitos formais, escondê-los. Verificando o abuso de forma, a Fiscalização deve rejeitar qualquer planejamento tributário que não observe a legislação, cabendo qualificar os fatos e negócios ocorridos com base neste planejamento irregular e aplicar as penalidades pertinentes (CARF, 2015).

O que não pode ocorrer são excessos por parte do contribuinte ou do Fisco, de maneira que ambos hajam dentro da razoabilidade e proporcionalidade, buscando um equilíbrio dentro da interpretação legal e constitucional.

1.2 Adequação entre Liberdade do contribuinte e a intervenção do Estado no Planejamento Tributário

O sistema jurídico nacional é pautado pela força normativa da Constituição Federal, que encontra-se no topo do ordenamento, dela devendo ser extraída a máxima efetividade de proteção aos direitos e liberdade fundamentais, apoiada em limites ao poder de tributar. Autorizou, para isso, direitos subjetivos com eficácia imediata.

A Constituição apresenta-se como norma de validade de todo o sistema, situação decorrente da unidade do ordenamento e da supremacia da Constituição (força normativa da Constituição – Konrad Hesse) (LENZA, 2015, p. 69).

Ao mesmo tempo que prevê plenos direitos e garantias fundamentais à população também impõe limites através da atuação do Estado. Nesse sentido pode-se dizer que dentro de sua unidade normativa há direitos positivos e negativos, liberdades e limitações. Há uma dupla tutela constitucional de ambos os valores.

Nesse diapasão, a liberdade pode ser conceituada como um instituto de natureza dúplice: liberdade negativa e liberdade positiva. A liberdade em sentido negativo consiste em ausência de limitação (ou obstáculo) a uma certa atividade. Nesse aspecto, o sujeito tem a possibilidade de agir sem ser impedido ou de não agir sem ser obrigado. Consiste então em uma omissão apenas relativa do Estado, pois este pode intervir limitando a liberdade individual sempre que esta for nociva à liberdade de outros membros da coletividade ou aos seus próprios interesses (PINHEIRO, 2008, p.76).

Em sentido oposto, a liberdade positiva é a possibilidade concreta de realizar aqueles fins que constituem o objetivo, a finalidade da atividade livre, não só pela supressão de obstáculos que a impeçam (sentido negativo), mas mediante a prestação positiva das condições e meios indispensáveis à sua realização (TEIXEIRA, 1991, p, 665). Trata-se de liberdade no sentido social, que consiste em prestações que criam condições e meios indispensáveis ao pleno desenvolvimento da personalidade.

À luz destes institutos, verifica-se a liberdade do contribuinte em planejar autonomamente a economia de tributos, em que observará, dentro da legalidade, aquilo que melhor lhe aprouver em técnicas de interpretação favorável do fato gerador e hipótese de incidência tributária em evidente liberdade negativa.

Porém, o Estado pode criar mecanismos em atenção aos abusos eventualmente praticados pelo contribuinte. A partir deste contexto foi criada a Lei Complementar nº 104/2001, que introduziu nova redação ao parágrafo único do art. 116 do CTN, considerada uma norma geral de antielisão, com a seguinte redação:

Art. 116.

[...]

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

Vislumbra-se que na elaboração do planejamento tributário internacional as empresas devem ponderar alguns pontos, em especial a respeito da gestão

empresarial, no tocante à sua extensão, juntamente com o conhecimento a respeito da ilegalidade ou ilicitude de se utilizar de empresas *offshore* como estratégia de planejamento tributário e, qual seria o limite da licitude, de modo a conhecer claramente o momento que se ultrapassaria chegando a uma evasão fiscal.

O legislador somente pode editar regras estabelecendo a nulidade, ou dispondo sobre a anulação, de negócios e atos pertinentes ou decorrentes de planejamento tributário que desfigurem modelos jurídicos previstos legalmente, mediante a utilização de artifícios (fraude, simulações etc.). A Administração poderá evitar o planejamento ilícito mediante a expedição de entendimentos constantes de soluções de consulta veiculadas amplamente e que traduzam orientações coibindo práticas ilícitas (MACHADO, 2016, p. 373).

Desta feita, o planejamento tributário internacional é o meio adequado para a verificação da admissibilidade da constituição de domicílio fiscal ou concretização de operação em países com tributação favorecida, e pode visar à obtenção tanto de vantagens lícitas, como ilícitas. O interessado, antes da decisão, certamente fará a análise de onde e por que fazer negócio ou instalar uma empresa num paraíso fiscal, pois qualquer operação só terá êxito se for realizado previamente um balanço da situação em função do interesse (PINTO, 2007, p. 155).

Para haver planejamento precisa existir o estudo concatenado das leis do local onde se pretende instalar a empresa e do local de domicílio do contribuinte, país de origem ao qual serão feitas as declarações de tributos e país de destinação do negócio jurídico. Além disso, necessário efetuar um estudo de mercado com prospectiva para o ano-calendário de exercício do negócio, se há ambiente de crise econômica, inflação, escassez ou sobra de recursos para investimento.

O especialista que domina a lei e sabe o que é permitido e proibido encontra inúmeros caminhos dentro da licitude para “economia” de tributos e consequente otimização dos lucros.

Como o interesse em instalar este tipo de empresa pode ser ilícito e, há uma linha tênue entre elisão e evasão fiscal, deve haver máxima transparência entre as

jurisdições e as declarações tributárias das empresas. Importante colacionar o ensinamento de Edson Pinto a respeito:

As autoridades que combatem a lavagem de capitais têm buscado, cada vez mais, ampliar a assistência judiciária internacional recíproca. Assim como a existência de acordos, a presteza e o alcance da cooperação jurídica entre Estados soberanos, também a decisão por um sistema legal fundado na *common law* ou no Direito Civil pode ser fator determinante de interesse e desinteresse por parte do futuro “aplicador”. (2007, p. 160).

Acrescenta ainda que, no caso do Brasil:

O sistema de normas cambiais brasileiro, dentre outras medidas, estabeleceu: (i) um regime específico para ingresso de capitais estrangeiros e seu retorno aos países de origem, baseado em registros eletrônicos, seja em operações de empréstimos ou investimentos; (ii) um regime específico para investimento brasileiro no exterior; e, (iii) tornou obrigatória a declaração de bens detidos por brasileiros no exterior”. (2007, p. 210).

A partir dos conceitos e fundamentos elencados, admite-se como hipótese, o que se pretende comprovar no decorrer do presente estudo, que a constituição de empresas *offshore* em paraísos fiscais é uma técnica lícita de planejamento tributário, desde que observados os requisitos para tanto.

2 Elisão e Evasão Fiscal

Doutrinariamente existem várias correntes distintas quando se fala em conceituação de elisão e evasão fiscal dentre as quais destacam-se: a que, apoiada nos ensinamentos de Sampaio Dória, defende, a partir de uma interpretação lógico-sistemática, haver o binômio elisão – *tax avoidance* - (lícita) e evasão - *tax evasion*- (ilícita); e, a corrente, apoiada nos ensinamentos de Amílcar de Araújo Falcão, adepto da consideração econômica do fato gerador e da autonomia do direito tributário, de que não existe diferenciação, sendo a elisão também ilícita, pois constitui abuso de forma qualquer descoincidência entre a roupagem exterior do negócio e o conteúdo econômico.

No Brasil é preponderante desde a elaboração do Código Tributário Nacional a posição que nega a elisão abusiva, ilícita, e adota a distinção entre os institutos elisão e evasão. É a partir desta ideia que será desenvolvido o presente trabalho.

Há uma linha tênue que separa evasão de elisão fiscal. Por isso é essencial conhecer bem os conceitos inerentes a cada um destes institutos e saber diferenciá-los para melhor compreendê-los.

Para Hermes Macedo Huck:

Uma primeira distinção reside nos meios utilizados no procedimento de cada um. A elisão, de um lado, tem sua preocupação no uso dos meios legais, ao menos formalmente lícitos, ao passo que na evasão atuam os meios ilícitos e fraudulentos. Na fraude fiscal, opera-se a distorção no momento da incidência tributária, ou após, enquanto na elisão, o indivíduo atua sobre a mesma realidade, mas, de alguma forma, impede que ela se realize, transformando o fato imponible ou gerador do tributo. (1997, p.27).

Nesse sentido, alerta Hugo de Brito Machado (2015, p.134) que “a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber se em determinado caso ocorreu, ou não o fato gerador da obrigação tributária e qual a sua efetiva dimensão econômica”.

Este ponto de partida para verificação de atividade lícita ou ilícita é determinado como critério cronológico. Através dele se o contribuinte interpreta as leis e encontra lacunas, permissões, não incidência, imprecisão na escrita, antes da

ocorrência da obrigação tributária, está planejando uma economia de tributos antes mesmo de praticar o núcleo da hipótese de incidência tributária, ou seja, as “manobras do agente” ocorrem dentro da lei, da licitude, sem qualquer ocultação de bens ou valores, com um planejamento tributário efetivo, incorrendo então na figura da elisão fiscal.

Porém, se já ocorreu o fato gerador, ou seja o contribuinte já tem uma obrigação para com o Fisco, deve declarar, pagar, mas oculta bens, simula operações, cria contas “laranjas”, ou seja pratica sonegação fiscal, fraudas operações, comete abuso de direito e está claramente praticando evasão fiscal, a economia de tributos ocorrerá, porém em contrariedade ao ordenamento jurídico e à legalidade.

Exemplificando, trazendo especificamente para o caso de empresas *offshore*, pratica evasão o contribuinte que altera o valor da operação de vendas, importação, exportação, subfatura produtos para transformar as operações ilícitas em licitas.

Pode haver ainda a conjugação do critério cronológico com outros dois critérios: legalidade e inexistência de simulação. Nesta seara, imperioso destacar ensinamento do ilustre jurista Ricardo Lobo Torres que traça uma distinção básica entre os vícios que maculam o negócio jurídico, englobando os três critérios explicitando-os:

Eles se relacionam à ocorrência, de fato, de atos ou negócios jurídicos declarados – vícios de existência – ou ao preenchimento dos seus requisitos legais – vícios de validade. Nestes encontraremos a fraude à lei, o abuso de forma e o abuso de direito. Naqueles simulação absoluta e a relativa. Na simulação a intenção verdadeira do agente não é efetuar o negócio jurídico simulado, constituindo-se em uma das figuras ilícitas empregadas como meio de se obter redução da carga tributária. (MACHADO, p.644-645).

E complementa:

Nesse sentido chega-se à conclusão de que para que o Fisco possa proceder à desconsideração de negócios jurídicos com base na dissimulação é condição *sine qua non* a existência de divergência entre aquilo que declarou o agente, não a vontade interna do indivíduo, e as formas jurídicas que revestiram a operação realizada.
A evasão fiscal é caracterizada pelas seguintes práticas:

- Sonegação: ocultação (de rendimentos na declaração de imposto de renda, *verbi gratia*) que leva ao pagamento de tributo a menor.
- Fraude: do latim *fraudis* (má-fé, engano), corresponde a atos tais como adulteração ou falsificação de documentos, através dos quais o contribuinte furta-se ao pagamento de tributo devido por lei.
- Simulação: pode ser absoluta (finge-se o que não existe) ou relativa (dissimulação: sob o ato ou negócio praticado jaz outro negócio, oculto, que corresponde à real vontade das partes).

A Professora MISABEL DERZI bem clarifica os institutos em tela: “A simulação absoluta exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício, ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração de vontade falsa. É o caso de um contribuinte que abate despesas inexistentes, relativas a dívidas fictícias. Ela se diz relativa, se atrás do negócio simulado existe outro dissimulado. (...) Para a doutrina tradicional, ocorrem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes; e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros. (MACHADO, p.644-645).

Notável que o ponto chave, neste quesito, para saber se o planejamento foi lícito ou ilícito, é verificar o que o contribuinte praticou e não o que pretendeu praticar, pois sempre se pretende economia de tributos, porém a forma como é feita é que determina a elisão ou evasão, se o contribuinte agiu com abuso de forma, de direito ou manteve-se dentro da liberdade negocial permitida pela lei e pela Constituição Federal.

3 Empresas *Offshore*

Grande parte das pessoas têm uma ideia errônea acerca de sociedades *offshore* e paraísos fiscais. Com dissipação da informação midiática em massa, seja escrita ou televisionada, acerca de escândalos políticos e empresariais, o que tomou maior proporção nos últimos anos, em especial no Brasil, generaliza-se que a constituição de *offshore* é ilícita e meio de fraude ao sistema.

Na verdade as *offshore* são empresas legalmente constituídas, apenas fora do limite territorial das suas sedes ou do domicílio dos respectivos interessados, registradas de forma juridicamente correta, em zonas ou países que conferem privilégios, situados em vários locais do globo (BRAZ, 2013, p. 7).

Acerca do conceito de empresa, nos ditames de Plácido e Silva (1991, p. 158), a palavra empresa significa “toda organização econômica, civil ou comercial, instituída para a exploração de um determinado ramo de negócio”, ressalta-se a necessidade de ter fins lucrativos”. Já *offshore* é o termo derivado da língua inglesa que significa fora dos limites territoriais, longe da fronteira.

A partir da junção dos conceitos supra, empresa *offshore* pode ser definida como “empresas situadas no exterior com regime legal diferenciado, com relação aos países de domicílios de seus associados, são sociedades constituídas em paraísos fiscais, onde os impostos são reduzidos ou até inexistentes, à segurança e sigilo das informações de seus negócios.” (POLAK, 2007).

A nível histórico, a primeira empresa que poderíamos considerar *offshore* foi a Companhia as Índias Orientais, constituída em 1600 por carta da rainha Isabel. A essa companhia se reservou o monopólio do comércio asiático, ou seja, deveria operar fora do território de sua constituição e lhe foram conferidos poderes legislativos e de julgamento sobre seus funcionários, objetivando um comércio pacífico, estando inclusive autorizada para enfrentar eventuais guerras (PENTEADO, 2007, p. 33).

Em reforço à licitude da constituição de empresas *offshore* insta colacionar brilhante exposição do jurista Claudio Camargo Penteado, que reforça que referida prática é inerente ao livre arbítrio do indivíduo, há uma ampla liberdade de atuação, que mesmo não sendo absoluta, deve ser respeitada:

A utilização de empresas Offshore, especialmente em paraísos fiscais, já é antiga e a legalidade de suas operações é indiscutível.

Para a prática de atos ilícitos não precisa a empresa ser uma Offshore ou estar localizada em um paraíso fiscal, basta que pratique atos contra a lei.

Qualquer pessoa tem o direito, desde que agindo dentro dos limites da lei, de conduzir suas atividades de modo que os tributos incidentes sejam os mais baixos possíveis.

Ninguém está obrigado a agir de forma a propiciar maior arrecadação ao tesouro se possui outras alternativas legais para reduzir a carga tributária. (2007, p.11-12).

Nesse sentido, o processo de internacionalização das empresas tem como um dos objetivos assegurar a competitividade por meio de investimento direto no exterior, que se apresenta como representações comerciais ou unidades produtivas instaladas fora do país de origem. Essa maneira de operar exige esforços do país, porém o retorno pelo meio de avanços tecnológicos, modernização de empresa, aperfeiçoamento de produtos e queda de preços é indiscutível. Todos esses fatores promovem a interação do país no mercado globalizado e favorece os indivíduos dessa nação. (TRISCIUZZI E MORAES, 2014, p.3).

Desta forma, as empresas *offshore* são ocorrências que surgem pela prática comercial, incitadas por sistemas jurídicos de diferentes países, que motivam a busca de investimentos sigilosos, através da constituição formal de sociedades em sua nação, sob os benefícios de anonimato, redução ou isenção de tributos, desembaraço documental, entre outros. Com isso, torna-se indispensável à observação da legislação específica de cada País, relativamente a procedimentos tributários, societários e comerciais. Cabe salientar que os contadores, com eventual ajuda de advogados, possuem capacidade mais que suficiente para análise das legislações vigentes e seus tratamentos contábeis e fiscais. (TRISCIUZZI E MORAES, 2014, p. 14).

3.1 Vantagens na constituição de empresas offshore

As principais vantagens de se constituir uma empresa *offshore* em paraíso fiscal, nos dizeres de Claudio Camargo Penteado é que o instituidor “pode aplicar seus investimentos, sem risco político ou econômico, nas maiores praças financeiras do mundo, com muita velocidade e sem qualquer burocracia”.

A esse respeito exemplifica o advogado Manuel Poirier Braz:

Uma empresa *offshore* que realize operações de importação e exportação pode proporcionar importantes oportunidades de economizar impostos. Se um grupo de empresários situados em determinado território controla uma sociedade situada noutro espaço econômico e fiscal (*offshore*) poderá exportar mercadorias para a sua controlada no exterior, a preços de atacado, que poderá reexportar as mesmas mercadorias para outros países auferindo lucros isentos de impostos, resultantes da diferença entre o preço de compra e o preço de revenda [...] também pode ser utilizada para importar matérias-primas, ou produtos por atacado, a preços mais favoráveis obtidos junto a grandes fornecedores.(2013, p. 10).

E ainda, por vezes pessoas singulares e sociedades utilizam as companhias *offshore* para administração de investimentos e aplicação em fundos financeiros, com vantagens de taxas de juros, financiamentos e garantias.

Outrossim, há inúmeras vantagens que são obtidas através de estipulação em Tratados e Convenções Internacionais. A propósito, na América Latina, tem-se no Mercado Comum do Sul – MERCOSUL inúmeras vantagens a respeito de comércio entre os países partes, que se beneficiam de isenção de impostos e taxas para troca de mercadorias, importação-exportação.

Imperioso destacar a criação de zonas francas, que têm por princípio “a eliminação de inúmeros entraves burocráticos e ônus tributários que cercam o comércio de importação e exportação, permitindo uma agilidade administrativa e uma liberdade econômica, circunstâncias essas, atrativas para a implantação de novos investimentos” inclusive por meio de *offshores* (PENTEADO, 2007, p.80).

No Brasil a primeira Zona Franca de maior expressão foi criada pela Lei nº 3.173 de 06 de Junho de 1957, sendo denominada “Zona Franca de Manaus”, constituída de uma área de dez mil quilômetros quadrados, abrangendo a cidade de

Manaus e seus arredores. Na área assim delimitada, foi permitido o livre comércio de importação e exportação bem como foram concedidos incentivos fiscais tendo a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial comercial e agropecuário (PENTEADO, 2007, p. 79).

4 Paraíso Fiscal

Os paraísos fiscais, ou *Tax Haven*, existem desde tempos remotos. No século II, a.C., na Ilha de Delos (Grécia), o comércio não pagava impostos. Talvez este seja o primeiro paraíso fiscal conhecido (BRAZ, 2013, p.199).

Podem ser considerados paraísos fiscais aqueles ordenamentos que isentam operações normalmente tributadas de acordo com os princípios federais comumente aceitos ou os tributam a taxas anormalmente baixas. Sem argumentos precisos para distingui-los, os demais países decidiram identifica-los de duas maneiras: (i) por critérios objetivos e subjetivos de natureza tributária; e (ii) por outros tantos critérios de natureza não tributária, seja para efeito de aplicação de alguma norma geral antielisiva, seja para o caso de criação das chamadas black lists, que permitem a um dado ordenamento qualificar uma jurisdição como dotada de regime tributário favorecido (PINTO, 2007, p. 144).

Os negócios envolvendo paraísos fiscais desenvolvem-se, primordialmente: (i) no controle ou participação em sociedade; (ii) no comércio internacional; (iii) na prestação de serviços; (iv) na administração e proteção patrimonial; e (v) no setor financeiro (PINTO, 2007, p. 163).

Nesse sentido, convém ressaltar que paraíso fiscal não é algo ilegal e imoral, em que tudo é liberado, na questão de operações e transações financeiras, mas sim um lugar em que há redução da carga tributária ou até mesmo retirada completa da mesma.

A partir dessa premissa, Claudio Camargo Penteado divide paraísos fiscais em dois tipos: o paraíso fiscal puro e o relativo:

No paraíso fiscal puro, a carga tributária é inexistente, não havendo a cobrança de nenhum tipo de imposto, exceção feita às taxas e emolumentos correspondentes aos registros e licenças das respectivas empresas quando de sua constituição, de seu encerramento ou por força de sua manutenção (taxa anual).

Nesse tipo de paraíso fiscal, podemos citar os seguintes países: Ilhas Cayman, Ilhas Virgens Britânicas, Panamá, Liechtenstein, Ilhas do Canal da Mancha, República da Irlanda e Nauru.

Já nos paraísos fiscais relativos, embora a carga tributária seja extremamente reduzida, há a incidência de impostos como em: Uruguai, Antilhas Holandesas e Ilha da Madeira. (2007, p. 35-36).

O mesmo autor destaca o que é necessário para que um país possa ser considerado um paraíso fiscal. Vejamos:

a) Estabilidade política/legislativa

Nos paraísos fiscais, a regra é a estabilidade dos governos, não sujeitos a mudanças ou alterações repentinas que possam tirar a credibilidade do país e colocar em risco as empresas nele constituídas;

b) Sigilo Bancário e comercial

Nos paraísos fiscais, as leis atinentes à matéria são sempre muito rigorosas e de cumprimento profundamente obedecido no que diz respeito ao acesso de terceiros de informações relativas aos investimentos feitos pelas empresas ou por seus sócios;

c) Infraestrutura altamente desenvolvida

Como os negócios desenvolvidos nos paraísos fiscais têm a característica de serem mundiais, as redes de comunicação e de transporte têm de ser altamente desenvolvidas;

d) Serviços financeiros e profissionais de nível internacional

Grande parte das operações desenvolvidas nos paraísos fiscais diz respeito a aplicações financeiras, sendo imprescindível a existência de bancos de “primeira linha” com profissionais (advogados, contadores e auditores) capacitados para atender aos investidores;

e) Possuir padrões internacionais de regulamentação e supervisão bancária e financeira;

f) Ausência de controles cambiais

A livre conversibilidade das moedas é muito importante, pois inclusive nos bancos sediados em paraísos fiscais é possível a manutenção de diversas contas bancárias com diferentes tipos de moedas. (Grifo nosso). (2007, p. 35-36).

Longe de ser um rol taxativo, mostra-se apenas exemplificativo o emprego das características acima em paraísos fiscais, de maneira que são requisitos gerais podendo ser suprimidos em alguns países e/ou adaptados, além de acrescidos de outros.

A propósito, a lei tributária do Brasil considera um país ou dependência com tributação favorecida aquele que não tribute a renda ou que a tribute a uma alíquota máxima inferior a 20%, assim como aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes. Esses também são os critérios legais que definem regime fiscal

privilegiado. Vejamos o teor dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Países com Tributação Favorecida

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

§ 1º Para efeito do disposto na parte final deste artigo, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação.

§ 2º No caso de pessoa física residente no Brasil:

I - o valor apurado segundo os métodos de que trata o art. 18 será considerado como custo de aquisição para efeito de apuração de ganho de capital na alienação do bem ou direito;

II - o preço relativo ao bem ou direito alienado, para efeito de apuração de ganho de capital, será o apurado de conformidade com o disposto no art. 19;

III - será considerado como rendimento tributável o preço dos serviços prestados apurado de conformidade com o disposto no art. 19;

IV - serão considerados como rendimento tributável os juros determinados de conformidade com o art. 22.

§ 3º Para os fins do disposto neste artigo, considerar-se-á separadamente a tributação do trabalho e do capital, bem como as dependências do país de residência ou domicílio. (Redação dada pela Lei nº 10.451, de 2002)

§ 4º Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento); (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas

realizadas. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). (Receita Federal do Brasil, 2016)

A Instrução Normativa da Receita Federal- INRFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010, estabeleceu em seu art. 1º as jurisdições consideradas como paraísos fiscais (ao todo são mais de sessenta países - lista que foi atualizada em 2016 para incluir: Curaçao, São Martinho e Irlanda (INRFB nº 1658/2010)).

A vantagem de constituição de empresas em paraísos fiscais mostra-se patente, indiscutíveis, e desta forma os investidores, os prestadores de serviço, os operadores de transações internacionais, devem considerar o instituto como essencial às suas atividades, de maneira a incorporar em seu negócio um planejamento internacional adequado e assim escolher o melhor e mais vantajoso paraíso fiscal para sua empresa.

Nesse ínterim, dados coletados pelo Banco Central do Brasil – BACEN (ano-base 2015), a partir da Declaração de Capitais Brasileiros no Exterior (CBE), apuram em relação à distribuição geográfica do investimento, o estoque de IBD – participação no capital concentra-se nos seguintes países: Ilhas Cayman (US\$58,6 bilhões, 1.248 investidores), Áustria (US\$38,8 bilhões, 46 investidores), Países Baixos (US\$35,5 bilhões, 3205 investidores) e Ilhas Virgens Britânicas (US\$26,6 bilhões, 5.890 investidores) que, juntos, somam 61,5% do estoque. Nas Ilhas Cayman e Ilhas Virgens Britânicas, o estoque de IBD – participação no capital concentra-se em atividades financeiras (US\$55,1 bilhões e US\$16,8 bilhões, respectivamente). Já na Áustria e nos Países Baixos, o principal setor investido é a indústria extrativa (US\$22,3 bilhões e US\$22,8 bilhões, respectivamente). Já o setor atividades financeiras ocupa o terceiro lugar em estoque de IBD na Áustria e o segundo lugar nos Países Baixos (US\$5,2 bilhões e US\$6,5 bilhões, respectivamente). Espanha e Estados Unidos também são países relevantes para os investimentos brasileiros no exterior, 5,2% e 3,7% do estoque total, respectivamente (BACEN, 2015, p.3).

Em 2015, a participação de residentes no capital de empresas no exterior, considerando participações iguais ou superiores a 10%, somou US\$259,3 bilhões,

queda de 3,9% na comparação com 2014. Esta modalidade, participação no capital, representou 91,6% do estoque de IBD no ano. Já a modalidade de IBD – empréstimo intercompanhia, que compreende créditos entre empresas do mesmo conglomerado ou grupo econômico, representou 8,4% do estoque (BACEN. 2015, p.2).

Alguém já afirmou que paraísos fiscais são como certas mulheres: ao mesmo tempo próximas e aparentemente inacessíveis. Talvez por esta razão, muitos homens de negócios sentem um certo enleio em os abordar. Todavia, utilização dos paraísos fiscais tem aumentado exponencialmente, não obstante o conjunto de medidas legislativas que os diversos Estados - EUA na vanguarda – têm posto em vigor contra eles (BRAZ, 2013, p. 15).

Quanto à classificação dos paraísos fiscais, estes podem ser:

- a) Paraísos fiscais para as pessoas singulares: São os que podem interessar ao investidor, em função da sua residência ou nacionalidade;
- b) Paraísos fiscais para as sociedades: Interessam às sociedades em função do seu local de constituição, do local onde exercem a sua atividade comercial ou do local de onde são dirigidas, bem como do endereço de sua sede social;
- c) Paraísos fiscais mistos: São os que tanto podem interessar às pessoas singulares como às pessoas coletivas;
- d) Paraísos fiscais especializados: São os que correspondem a necessidades muito específicas, como é o caso do Mónaco, como base de gestão internacional; dos Países Baixos, para lucros e dividendos e da Dinamarca, para royalties. (BRAZ, 2013, p. 18).

Destacam-se como paraísos fiscais para sociedades empresárias: Bahrein, Chipre, Ilha de Jersey, Guernesey, Hong Kong, Libéria, Liechtenstein, Ilha de Man, Nauru, Panamá, Estado de Delaware.

4.1 Processo de Constituição de uma empresa *offshore* em paraíso fiscal

Em direito fiscal, como em direito pena, prevalece o princípio da tipicidade, como já relatado anteriormente. Do mesmo modo que as condutas que não se encontram descritas e qualificadas como criminosas devem ser consideradas lícitas, as leis fiscais revestem um caráter de ordem pública e devem ser interpretadas restritivamente. Assim, em matéria fiscal não é permitido considerar casos não previstos em lei e decidir por analogia pois, tanto em reação às leis fiscais como às leis penais, o que não se encontra previsto ou proibido é permitido e não pode ser exigido ou interdito.

Partindo deste princípio, o individuo pode decidir, a partir de sua conveniência e liberdade, dentro dos limites inerentes à constituição de *offshores*, em qual paraíso fiscal irá instalar-se.

Manuel Poirier Braz ensina que existem três espécies de fatores de seleção dos paraísos fiscais:

- a) **Fatores gerais:** Relativos indiferentemente às pessoas singulares e às sociedades e que se referem mais ao próprio paraíso fiscal, considerado em si mesmo, que aos problemas de sua utilização;
- b) **Fatores particulares:** Respeitantes mais à personalidade do utilizador, que ao próprio paraíso fiscal;
- c) **Fatores específicos:** Referem-se à escolha pela especialização jurídica (banca, seguros, etc) ou ao método de identificação dos riscos. (grifo nosso). (BRAZ, 2013, p.17).

Independentemente dos fatores de seleção, a escolha de um paraíso fiscal pode basear-se nos seguintes critérios:

- a) Um mínimo de existência física;
- b) Um mínimo de consenso político e de estabilidade econômica;
- c) Possibilidade de transporte de comunicações;
- d) Moeda e controle de câmbios;
- e) Bancos e sigilo bancário;
- f) Existência de uma certa estrutura social;
- g) Efeitos sobre a pessoa e sobre o patrimônio do investidor;
- h) Procura de uma eventual estrutura jurídica de acolhimento correspondente a uma necessidade específica. (BRAZ, 2013, p.18).

A escolha do país mais adequado deverá ser analisada a partir da interpretação de leis, Instruções normativas, recomendações internacionais, Tratados Internacionais. Devendo-se focar nos pontos que abrangem:

- a) Valor do capital mínimo autorizado e realizado;
- b) Numero de administradores exigido e possibilidade de haver diretores residentes fora do território;
- c) Viabilidade de emissão de ações ao portador ou seja, transmissíveis por simples entrega, sem exigência de identificação do proprietário, nem de transferência formal através de documento escrito;
- d) Limites da responsabilidade dos sócios ou acionistas. (BRAZ, 2013, p. 11).

Todos os critérios anteriores têm sua importância, mas destaca Edson Pinto, que:

É a partir da especialização que, normalmente será feita a escolha decisiva, ou seja, procura-se sempre a jurisdição especializada neste ou naquele tipo de sociedade ou negócio que trará mais benefício, como as sociedades-base, as sociedades holdings, trustes etc., uma vez que todos os paraísos fiscais possuem regimes jurídicos, sistemas fiscais e orientações políticas muito diferentes. (2007, p. 160-161).

Acrescenta ainda que:

Com essa postura instituem uma “fiscalidade de geometria variável” ou seja, criam determinadas zonas dentro de seus territórios sujeitas a regimes fiscais privilegiados, como, por exemplo: na Bélgica, os “centros de coordenação”; na Irlanda, em Dublin, o *International Financial Services Centre*; na Itália, em Trieste, o “Centro Financeiro Internacional”; na Espanha, a “Zona Especial Canária” [...]. (2007, p. 160-161).

Alerta que:

toda operação realizada em paraíso fiscal envolve um risco, maior ou menor, e isso será levado em conta no momento da opção por uma ou outra localidade e, por isso, não pode ser feita aleatoriamente, pois o que convém ao patrimônio nem sempre é o melhor para o seu proprietário. (PINTO, 2007, p.161).

A título de curiosidade, pois foge do objetivo do presente trabalho conceituar todas as espécies de empresas *offshore*, insta constar que existem inúmeras formas societárias, a saber:

- a) Sociedade condutora;

- b) *International Holding Company*;
- c) Sociedade-base: sociedade de seguros; instituição bancária;
trading company;
- d) Sociedade prestadora de serviços.

A forma societária mais comum escolhida pelos instituidores é a *Trading Company* pois trabalha com operações de importação e exportação, em especial no mercado atacadista, com custos mais baixos em suas transações, pois não possui linha de produção, nem estrutura para representação comercial.

5 Licitude: Distinções Necessárias

A partir de suas características, comumente há divulgação midiática de que os paraísos fiscais são por vezes usados com finalidades criminosas dentre as quais destacam-se: a lavagem de dinheiro e evasão de divisas, através de práticas como criação de instituições fantasmas, fraudes financeiras ou fiscais.

Isso porque, há uma liberdade dos países em relação à regulamentação tributária em seu território, pois, de acordo com a soberania e não-intervenção (princípios de Direito Internacional que regem os Estados em um mundo globalizado), cada país tem direito a estipular regras e leis internas sem interferência externa, e acabam criando um meio facilitador de instituição de empresas e criação de contas em seus Bancos.

Para Edson Pinto, a constituição de empresas *offshore* em paraísos fiscais é mecanismo de pré-lavagem, das quais se utilizam da referida facilitação para ocultar bens e/ou valores obtidos de forma ilícita:

Com os holofotes das autoridades voltados para o sistema bancário, esses agentes tiveram que procurar outro ambiente com regulamentação mais branda ou menos vigiada, identificando então um meio facilitador, cada vez mais reconhecido como tal, para suas atividades criminosas, ou seja, a criação de sociedades e negócios internacionais [...] voltando sua atenção para o mundo globalizado dos negócios.

O tipo societário, a natureza da atividade comercial e o nível de rendimento das transações serão orientados pelos mesmos critérios analisados alhures, sendo apreciadas, agora, as principais formas de operações e estruturas societárias que podem ser concebidas em paraísos fiscais, já que funcionam como uma espécie de pré-lavagem. Isto porque, para que o recurso integre o sistema bancário, em razão do controle verificado, há necessidade de interpor entre o “investidor” e a instituição financeira alguma figura jurídica que imponha uma garantia a mais de anonimato, aspecto que demonstra, claramente, o caráter altamente migratório dessa atividade criminosa, fazendo escoar o dinheiro sujo, sempre pelos canais em que a resistência for menor. (2007, p. 163).

Porém, ao mesmo tempo frisa que a finalidade primária da criação de empresas *offshore* é lícita, é elisão fiscal, ocorre que através dos mecanismos utilizados para tal pode ser transformada em ilícita com manobras fiscais para criar subterfúgios simuladores e fraudulentos com a criação de falsos créditos e débitos:

Frisa-se, novamente, a irresponsabilidade que representa qualquer tentativa de generalização no que diz respeito à ilicitude dessas operações, uma vez que a finalidade primária das empresas *offshore* é a economia de impostos, mas, igualmente, não cabe a insensatez de descaracterizar o óbvio, ou seja, a exequibilidade de condutas criminosas independentemente do ramo de atividade ou estrutura societária, em que manobras de crédito e débito podem manifestar-se de forma simulada ou artificial, ensejando, até mesmo, transações substanciais e legítimas, realizadas por meio de empresas formalmente constituídas, irrepreensíveis do ponto de vista legal e comercial, todavia, controladas por organizações criminosas. (PINTO, 2007, p. 163).

A propósito destaca Manuel Poirier Braz (2013, p. 12) em obra especializada que “estes aspectos negativos apenas representam um mau uso das sociedades *offshore* e dos paraísos fiscais e, como tal, não são suficientes para negar as vantagens e oportunidades proporcionadas pelos negócios *offshore*”.

Notável que a partir da constituição de uma empresa *offshore* em paraíso fiscal podem haver consequências danosas, como aumento da criminalidade transnacional, crescimento e fortalecimento de organizações criminosas, mas também contribuição positiva, quando feita de forma lícita, respeitados os limites estipulados pela legislação além de declaração correta do capital e das movimentações, ou seja, com total transparência, há aumento de transações comerciais transnacionais que movimentam a economia mundial, encurtam as fronteiras entre os países e estimulam a relação entre eles.

Por isso, necessário se faz explicar com clareza os institutos jurídicos ilícitos geralmente relacionados ao instituto das *offshore*, o que será feito a seguir.

5.1 Lavagem de capitais

A utilização de paraísos fiscais para constituição de empresas *offshore*, quando analisado sob a ótica da evasão fiscal, está diretamente ligada à um processo de “maquiagem” feito pelo agente para facilitar a ocultação de ilícitos e proteger-se contra qualquer represália.

Uma pessoa que cometer um crime inicialmente tentará impedir que suas ações sejam notadas pelo departamento de impostos, polícia e/ou autoridades policiais. Se a pessoa pode ser detida ou tributada sobre o produto do crime, tentará

evitar que o criminoso seja rastreado até à sua origem e evitar a sua confiscação. Quando criminosos querem gastar o produto do seu crime, eles enfrentam um dilema: como gastar ou investir grandes somas de dinheiro sem provas de uma fonte legítima de renda o que poderia chamar a atenção dos fiscais ou auditores. Em alternativa, a capacidade dos criminosos para gastar dinheiro na compra e uso de bens ou investimentos de alto valor pode trazê-los à atenção das autoridades responsáveis pela aplicação da lei. O departamento fiscal pode iniciar uma auditoria fiscal e emitir uma reavaliação fiscal, enquanto as autoridades policiais podem iniciar um processo de investigação sobre a origem do dinheiro (OECD, 2009, p.8, tradução nossa).

De certa forma o criminoso “precisa” lavar dinheiro, pois, para poder gastar dinheiro abertamente, os criminosos procurarão garantir que não haja nenhuma ligação direta entre o produto do seu crime e as atividades ilegais praticadas. Eles terão também que procurar construir uma explicação plausível para uma aparente origem ilegal do dinheiro que possuem. Desta forma, os criminosos procuram "lavar" os seus produtos do crime antes de investir na economia legal (OECD, 2009, p.8, tradução nossa).

A legislação brasileira, Lei nº 9.613/98, tipifica o crime de lavagem de capitais como sendo:

Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.

Pena: reclusão, de 3 (três) a 10 (dez) anos, e multa.

§ 1º Incorre na mesma pena quem, para ocultar ou dissimular a utilização de bens, direitos ou valores provenientes de infração penal

I - os converte em ativos lícitos;

II - os adquire, recebe, troca, negocia, dá ou recebe em garantia, guarda, tem em depósito, movimenta ou transfere;

III - importa ou exporta bens com valores não correspondentes aos verdadeiros.

§ 2º Incorre, ainda, na mesma pena quem:

I - utiliza, na atividade econômica ou financeira, bens, direitos ou valores provenientes de infração penal;

II - participa de grupo, associação ou escritório tendo conhecimento de que sua atividade principal ou secundária é dirigida à prática de crimes previstos nesta Lei.

§ 3º A tentativa é punida nos termos do parágrafo único do art. 14 do Código Penal.

§ 4º A pena será aumentada de um a dois terços, se os crimes definidos nesta Lei forem cometidos de forma reiterada ou por intermédio de organização criminosa.

§ 5º A pena poderá ser reduzida de um a dois terços e ser cumprida em regime aberto ou semiaberto, facultando-se ao juiz deixar de aplicá-la ou substituí-la, a qualquer tempo, por pena restritiva de direitos, se o autor, coautor ou partícipe colaborar espontaneamente com as autoridades, prestando esclarecimentos que conduzam à apuração das infrações penais, à identificação dos autores, coautores e partícipes, ou à localização dos bens, direitos ou valores objeto do crime.

Renato Brasileiro Lima explica tratar-se a lavagem de capitais de “uma lavagem elaborada, com operações que visam possibilitar o reinvestimento do dinheiro criminoso em atividades legais. Aqui, os números a reciclar são, por regra, mais elevados, assim como é frequente que as técnicas apresentem um caráter regular, o que impõe a elaboração de circuitos estáveis de lavagem. Ocorre essencialmente nos Estados onde a pressão legal é mais intensa ou quando a utilização prevista dos fundos carece de uma especial credibilidade.” (2016, p. 293).

A título de exemplo de práticas de branqueamento elaborado, podemos citar a especulação imobiliária simulada, que consiste na compra e venda de um imóvel por uma sociedade a outra, situadas em países diferentes, mas controladas, por intermédio de testas-de-ferro, pelas mesmas pessoas: a mais-valia que se realizar permitirá limpar fundos, exigindo esta técnica a criação de sociedades de fachada nos paraísos fiscais.

A lavagem de dinheiro representa, portanto, o marco entre o antes e o depois, o momento em que se pretende interromper a condição de ilegal para passar a integrar a economia lícita, constituindo, assim, uma quebra de simetria. Não se compõe apenas de um ato simples, mas sim de uma série conjugada de ações e objetiva atingir determinada finalidade através de três diferentes fases elencadas por Edson Pinto, como sendo momentos ou etapas conhecidas como: (i) conversão; (ii) dissimulação; e (iii) integração. Detalhadamente explica:

- a) **Conversão:** primeira etapa do processo, também é chamada de ocultação, colocação ou intencionalmente, *placement*. Busca escamotear a origem ilícita dos fundos obtidos com o crime primário, através de aplicações no sistema financeiro ou na economia formal, como a compra de bens móveis e imóveis, obras de arte, pedras preciosas etc., justamente para disfarçar a natureza, fonte, propriedade ou controle de recursos. Normalmente com ânimo provisorio, é nesta

fase que se concretiza a entrada dos fundos no sistema financeiro, podendo ser feita de forma integral ou fracionada, pois o objetivo principal é fazer com que o dinheiro em espécie seja transformado em novas formas de “valor”. (conta bancária, ações ou outro ativo).

- b) **Dissimulação:** segunda etapa da técnica, também conhecida como estratificação, difusão, camuflagem, cobertura ou, internacionalmente, *empilage* ou *layering*. É realizada através de uma teia de negócios e operações complexas com um objetivo muito nítido, qual seja, o distanciamento dos fundos ilícitos, disfarçando em eventuais evidências da origem, do beneficiário e da localização dos recursos, para dificultar ou, mesmo, impedir o rastreamento contábil dos bens em caso de investigação. O objetivo é maquiar, mascarar ou encobrir o caminho percorrido pelo capital, procurando a cada nova aplicação ou transferência dar-lhe uma aparência de legalidade.
- c) **Integração (*integration*):** é a etapa que exaure o esquema, aspirando o agente, sem levantar suspeitas, promover a disponibilização do dinheiro através da inserção do produto do crime na economia legal, ou seja, nos setores produtivos, de serviço ou de capitais, realizando negócios, investimentos, aquisições etc., na maioria das vezes em operações absolutamente legais, que visem facilitar suas atividades futuras, mas com ânimo definitivo. (2007, P.106-107).

A tipificação do crime de lavagem de capitais está condicionada à demonstração de que os bens, direitos ou valores objeto de ocultação ou dissimulação são produto direto ou indireto de infração penal. Por isso, especial atenção deve ser dispensada às hipóteses de mescla de valores lícitos e ilícitos, extremamente comum quando se trata de lavagem de capitais.

Exemplificando, se a infração penal antecedente for um crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90), o objeto material da lavagem de capitais será a quantidade sonegada em virtude do crime fiscal, e não o total do valor que gera a obrigação tributária. Nesse caso, também é importante lembrar que, adotando-se como parâmetro para fins de aplicação do princípio da insignificância o montante de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) constante do art. 20 da Lei nº 10.522/02, a sonegação até esse valor será atípica, logo, a parcela sonegada não poderá ser objeto da lavagem de capitais (LIMA, 2016, p. 330).

É possível que o agente efetue a colocação dos recursos, com vistas à clandestinidade - introduzindo-o na conta de uma pessoa fictícia no sistema financeiro nacional; depois, venha a efetuar a transferência, *online*, desses valores para uma conta num paraíso fiscal - ocultação -; e posteriormente, mediante o expediente de repatriamento do lucro fictício de uma *offshore* ou da simulação de

um empréstimo contraído no exterior, venha a introduzir esses recursos, novamente, no Brasil – integração (LIMA, 2016, 291-292).

Empiricamente, a legitimidade da intervenção penal para punir a lavagem de capitais justifica-se não apenas por razões éticas e morais, mas, como analisado anteriormente, também em virtude dos diversos riscos de ordem econômica que acarreta, v.g., hiper-reação dos mercados financeiros e em consequência oscilação dos índices de câmbio e taxas de juros; contaminação da livre concorrência com a monopolização de alguns setores que podem afetar o desenho da política econômica dos países; ameaça à segurança e à estabilidade das transações bancárias e parabancárias realizadas pelo Mercado etc., ou seja, ultrapassa conveniências nacionais para atingir instâncias internacionais, influenciando negativamente no funcionamento ordenado da economia, cerceando a independência econômica das nações e afetando as macropolíticas econômicas (PINTO, 2007, p.110-111).

Notável que o fato de a empresa utilizar-se de uma *offshore* para intermediar os seus investimentos financeiros e possuir participação acionária em outras companhias (coligadas ou controladas) não é fato que, em si, constitua qualquer ato ilícito. Pelo contrário: caso uma empresa, para beneficiar-se de tratado internacional firmado por outra jurisdição, nela constitua uma empresa (*offshore*) e através dela, como intermediária, efetive seus negócios, não estará incorrendo em conduta proibida, mas, sim, praticando o que a doutrina chama de *treaty shopping* conduta que não é tida como fraude à lei, mas sim como legítimo exercício de planejamento tributário, baseado no direito de estruturar os negócios empresariais de modo a ficar sujeito à menor carga tributária possível, buscando – num regime de livre iniciativa e livre concorrência – criar uma vantagem competitiva em face dos demais (WALCHER, 2008, p. 50-51).

Nesse contexto é relevante destacar que em 2016, no âmbito legislativo brasileiro, foi criado o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de valores não declarados mantidos no exterior como meio de extinção da punibilidade do crime de lavagem de capitais, Lei nº 13.254/16. Consoante disposto

em seu art. 5º, §§1º e 2º, a adesão ao referido programa, associada ao pagamento integral dos impostos pertinentes e das multas devidas, desde que antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória, acarretará a extinção da punibilidade em relação aos seguintes delitos: a) crimes tributários previstos nos arts. 1º e 2º, I, II e V, ambos da Lei n. 8.137/90; b) crimes de sonegação fiscal previstos na Lei n. 4.729/65; c) sonegação de contribuição previdenciária (CP, art. Art. 337-A); (...) f) lavagem de capitais, mas apenas quando o objeto do crime for bem, direito ou valor, proveniente, direta ou indiretamente, dos crimes acima citados. A Lei n. 13.254/16 também prevê que a regularização de ativos mantidos em nome de interpоста pessoa estenderá a ela esta novel causa extintiva da punibilidade (art. 4º, §5º) (LIMA, 2016, p. 343-344).

5.2 Evasão de divisas

O delito de evasão de divisas está previsto no art. 22, parágrafo único, da Lei nº 7.492/86 que assim preceitua:

Art. 22. Efetuar operação de câmbio não autorizada, com o fim de promover evasão de divisas do País.
Pena - Reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.
Parágrafo único. Incorre na mesma pena quem, a qualquer título, promove, sem autorização legal, a saída de moeda ou divisa para o exterior, ou nele mantiver depósitos não declarados à repartição federal competente.

A partir da literalidade da norma não é possível extrair-se que enviar remessas de dinheiro para o exterior seja ato ilícito, pelo contrário, há exigência de finalidade específica e a não autorização da operação. A propósito:

Como se vê da literalidade da lei, a utilização de paraísos fiscais por empresas brasileiras rumo à otimização de suas finanças corporativas não é fato que, de *per se*, caracterize a realização do crime de evasão de divisas. Note-se, por relevante, que a evasão de divisas não se confunde com a remessa de lucros ao exterior, fato permitido e inclusive estimulado a fim de atrair investimentos ao país, principalmente quando, como nos últimos anos, viveu-se um cenário de alta liquidez internacional. O que ocorre, isto sim, é que não pode uma pessoa física ou jurídica (esta por seu diretor financeiro, p. ex.) promover um mercado de câmbio paralelo, ao arrepio dos controles efetivados pelas autoridades monetárias e cambiais; e, por esta razão, sempre que enviar dinheiro para o exterior, deverá a empresa fazê-lo pelas vias oficiais, comunicando principalmente o BACEN (o que, na prática, se dará através do SISBACEN), a Receita Federal do Brasil (em regra, via SISCOMEX); e, quando for o caso, a CVM (principalmente quando a remessa de valores tiver por objetivo a aquisição de participação acionária em outra companhia, quando se caracterizará o chamado “fato relevante”).

Todavia, caso desta forma decida não proceder o empresário, optando, pois, pelo caminho da ilegalidade, poderá incorrer no crime mediante condutas tais como: a) remeter, para contas bancárias titularizadas por empresa offshore cujas ações em verdade são integralmente suas, valores superiores ao limite mínimo a ser informado à Receita Federal do Brasil (“mantiver depósitos não declarados à repartição federal competente”); b) encaminhar ao exterior, em malas (ou, até mesmo, cuecas), dinheiro em espécie em quantitativo superior ao permitido para trânsito aeroportuário, ao arrepio da legislação cambial vigente. Note-se que, em tais hipóteses, a riqueza do país é evadida para o exterior ao arrepio dos controles *in casu* incidentes (fiscal, monetário e cambial), razão da incriminação da conduta (“evasão de divisas”). (WALCHER, 2008, 52-53).

Esta modalidade de crime guarda relação com o de lavagem de capital, porém com ele não se confunde. O ponto em comum é que o agente promove, a qualquer título, sem autorização legal, a saída de moeda ou divisa para o exterior, ou nela mantém depósitos não declarados à repartição federal competente. Isso porque o superfaturamento na importação constitui um dos métodos mais frequentes de saída indevida de moeda para o exterior. Já o diferencial é a origem dos valores, se proveniente de crime será lavagem (a lavagem de capitais depende de uma conduta delituosa anterior para que possa existir), se proveniente de licitude será evasão de divisas. Nesse sentido:

Em uma importação se a intenção do importador for a de evadir divisas, remetendo ao estrangeiro valor superior ao preço de mercado do produto adquirido, com o qual satisfaça sua obrigação com o exportador, locupletando-se do restante, deve ser responsabilizado pela Lei que define os crimes contra o Sistema Financeiro Nacional. A propósito, como se pronunciou o TRF da 4ª Região, para a caracterização do crime de lavagem de dinheiro (art. 1º da Lei 9.613/98), é necessária a prévia ocorrência de infração penal do qual o numerário seja proveniente. Outrossim, se demonstrado que a empresa promoveu exportação de mercadorias, tendo os acusados recebido os respectivos valores em conta corrente mantida no exterior, ingressando posteriormente com os dólares no país de forma clandestina, resta comprovada a prática do delito previsto no art. 22, parágrafo único, *in fine*, da Lei nº 7.492/86, eis que houve manutenção de depósitos no exterior sem declaração às autoridades competentes, prejudicando as divisas nacionais.

Se o crime do art. 22 da Lei nº 7.492/86 for cometido com a finalidade de ocultar a origem ilícita de bens, produtos ou valores, provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal, o agente deverá responder pelo delito de lavagem de capitais, que, por força do princípio da consunção, deverá absorver o crime-meio de evasão de divisas. Em outras palavras, se a finalidade da remessa do dinheiro para o exterior é torná-lo limpo, legitimar a origem de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal, e não promover a evasão de divisas do país, temos um só crime: o de lavagem. (LIMA, 2016, p. 331-332)

Aquele que tenta levar divisas para o exterior, pessoalmente, ou por

interposta pessoa ou meio, responde, tão-somente, pelo delito de evasão de divisas, desde que fruto de atividade lícita. Contudo, se os valores forem objetos de ilicitude prevista como antecedente do delito de lavagem, é claro que o crime não mais será de evasão. Logo, o fato de remeter ao exterior valores de origem ilegal revela-se um meio para a prática da lavagem de dinheiro.

A forma mais comum de prática do presente delito, no contexto do tema tratado no presente trabalho, é o agente que promove, na condição de "doleiro", a evasão de divisas para os seus clientes ocultarem milionária quantia evadida nas contas bancárias mantidas no exterior em nome de *offshore* constituída em paraíso fiscal.

6 Instrumentos de Controle de Transparência e Fiscalização Fiscal no Âmbito Nacional e Internacional

Longe de esgotar os tipos de instrumentos de controle de transparência e fiscalização fiscal no âmbito internacional e nacional, o presente tópico exporá as principais medidas que podem ser aplicadas e as principais iniciativas de direito internacional e interno, para prevenir, reprimir e sancionar o emprego de meios ilícitos para constituição de empresas *offshore* em paraísos fiscais, bem como regularizar as já constituídas desta forma, quando for possível, demonstrando onde termina o que é lícito e começa o que é ilegítimo.

A crescente constituição de empresas *offshore* em paraísos fiscais tornou necessário o aumento de mecanismos de controle para evitar a prática de crimes e limitar a liberdade total de planejamento tributário internacional.

As autoridades que combatem a lavagem de capitais têm buscado, cada vez mais, ampliar a assistência judiciária internacional recíproca, de forma a evitar as correntes recusas por “vício de forma processual”, evitando a prescrição, assim como incrementando a cooperação internacional entre policiais (PINTO, 2007, p.160).

Vejamos em apertada síntese cada um dos principais mecanismos de limitação do planejamento tributário internacional nesta seara e qual o trabalho desenvolvido pelas instituições envolvidas para tal.

6.1 Instrumentos de limitação no âmbito do direito internacional

No âmbito do direito internacional foram criados acordos de cooperação administrativa e judiciária internacional; resoluções e recomendações emitidas por Organizações Multilaterais: a) Organização das Nações Unidas-ONU (no combate ao crime organizado, plano de ação global contra lavagem de dinheiro (GPML), por meio de colaboração com governos e alertando sobre problemas e perigos de instabilidade econômico-social); b) Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico-OCDE; c) Fundo Monetário Internacional-FMI,

principalmente fiscalização com afastamento do sigilo bancário; d) Organização dos Estados Americanos-OEA; e) Grupo de Egmont.

No âmbito da OCDE existem três mecanismos principais:

- a) *Base Erosion and Profit Shifting*-BEPS: O Grupo de Trabalho nº. 11 foi constituído em 2013 com a responsabilidade no âmbito do projeto BEPS para o desenvolvimento de recomendações para Acordos Híbridos (Ação 2), Empresas Estrangeiras Controladas (Ação 3), Dedutibilidade de Interesses (Ação 4) e Divulgação Obrigatória (Ação 12). Referem-se a estratégias de evasão fiscal que exploram lacunas e desajustes nas regras fiscais para transferir artificialmente os lucros para localizações baixas ou sem impostos. No quadro inclusivo, mais de 100 países e jurisdições estão a colaborar para implementar as medidas BEPS e abordar BEPS;
- b) A OCDE fornece um fórum para os países trocarem informações sobre esquemas de planeamento tributário, métodos de detecção e estratégias de resposta. O Grupo de Peritos da ATP é um subgrupo do Grupo de Trabalho nº.11 que tem a responsabilidade de manter um repertório seguro de mais de 400 esquemas de planeamento fiscal agressivo apresentados pelos países membros;
- c) O Grupo de Trabalho Internacional Conjunto sobre Inteligência Compartilhada e Colaboração reúne 36 das administrações fiscais nacionais do mundo que se comprometeram a formas mais eficazes e eficientes de lidar com a evasão fiscal. O JITSIC oferece uma plataforma para capacitar seus membros a colaborar ativamente dentro do marco legal de convenções bilaterais e multilaterais efetivas e acordos de troca de informações tributárias - compartilhando sua experiência, recursos e conhecimentos para abordar as questões que eles enfrentam em comum.

Entre as advertências mais importantes emitidas pela OCDE destacam-se as seguintes: (i) não realizar mais convenções internacionais em matérias tributária

com países de tributação favorecida e denunciar as existentes; (ii) elaborar uma lista de países com tributação favorecida, tomando por base os critérios de identificação contidos no Relatório; (iii) modificar leis, regulamentos e práticas sobre a questão do sigilo bancário, retirando os entraves para obtenção de informações por autoridades fiscais; (iv) estabelecer intercâmbio de informações sobre operações, notadamente aquelas verificadas em paraísos fiscais; (v) tornar compatíveis as normas internas ao modelo OCDE de convenção para evitar a bitributação internacional; (vi) excluir dos benefícios das convenções determinadas entidades específicas ou tipos de renda, segundo uma lista de providências elaborada pela Organização que deverá ser utilizada para futuros acordos; e, (vii) estabelecer ações coordenadas, com fiscalizações conjuntas, programas de treinamento etc. (PINTO, 2007, p. 192).

A OCDE fornece ainda publicação estatística anual que apresenta um conjunto único de dados de receitas fiscais detalhados e comparáveis a nível internacional num formato comum para todos os países da OCDE desde o ano de 1965.

Dentro da OCDE foi criado ainda um grupo de trabalho especial denominado “Grupo de Ação Financeira Sobre Lavagem de Dinheiro (GAFI/FATF)”, com o objetivo de prevenir que os produtos de atividades criminosas sejam dissipados na economia prejudicando a livre concorrência e afetando aqueles que atuam dentro da licitude. Criado em 1989, na reunião da cúpula G-7 em Paris, o grupo está ativo até hoje e apresenta propostas preventivas para combate à lavagem de dinheiro, controle das organizações financeiras e transações cambiais para este fim ilícito.

Através de um corpo multidisciplinar nas áreas de finanças, justiça, relações internacionais, administração fazendária, legislação e fiscalização, entre outras, monitora os progressos dos países na implementação de medidas “antilavagem”, revê e difunde novas tendências, técnicas e contramedidas, e promove a adoção e implementação dos padrões GAFI/FATF “antilavagem” para todos os países.

Para os países não cooperantes com o requerimento de informações sobre empresas em paraísos fiscais, contas, fiscalização, existe a inclusão em listas específicas, a saber:

Existem 3 categorias de listas de classificação de Estados nacionais, no condizente à sua estrutura e/ou contribuição como categorias de PTFS (paraísos fiscais em sentido amplo), quais sejam: Lista Negra, Lista Cinza e Lista de Centros Financeiros não-cooperativos (ROHATGI, 2007, p. 13).

A Lista Negra (Black List) consiste no rol de Estados que ignoram as autoridades fiscais estrangeiras, não cooperando internacionalmente para trocas de informações fiscais.

A Lista Cinza (Grey List) representa os países e territórios dependentes que, supostamente, não adotam o princípio da transferência fiscal como padrão, mas com tendências à adoção de tal medida, cumprindo com as recomendações da OCDE.

A terceira categoria, Lista de Centros Financeiros não-cooperativos (Non co-operative financial centres) é formada por Estados que não compõem as duas listas anteriores, ou seja, não estão na Lista Negra e nem na Lista Cinza. (BOTELHO, 2013, p. 85-88).

A condição de não cooperante autoriza, ainda, sanções e retaliações, exclusivamente, por parte dos países membros da OCDE, a saber: (i) cancelar qualquer dedução, isenção, crédito ou benefícios nas operações realizadas; (ii) reter na fonte determinados pagamentos realizados em favor de residentes; (iii) estabelecer taxas e encargos nas operações; (iv) aplicar medidas de intercâmbio de informações sobre cada operação, além de normas sobre cooperação, aplicando medidas repressivas em caso de omissão; (v) não deduzir custos para a constituição ou aquisição de sociedades no paraíso fiscal; e (vi) proibição de estabelecer tratados contra a bitributação (PINTO, 2007, p. 195).

Notável que a OCDE apresenta um controle rígido de constituição de empresas em paraísos fiscais e que através das supracitadas listas elenca países suspeitos de não colaborar com a transparência tributária, colocando em xeque inclusive de acordos internacionais bilaterais para troca de informações como forma de coibir a existência de paraísos fiscais.

O GAFI/FATF também conta com cooperação do Fundo Monetário Internacional –FMI, que tem grande experiência de conduzir avaliações financeiras, inclusive com o fornecimento de auxílio técnico com ampla inspeção em transações

cambiais, e principalmente, monitora desenvolvimentos econômicos em uma sociedade globalizada.

Outra importante figura na troca de informações através de cooperação entre países é o Grupo Egmont, que, criado em 1995, possui unidades de inteligência financeira que detecta operações financeiras suspeitas e repassa informações à órgãos internos, de cada país, encarregados da investigação. Responsável por receber (e requerer), analisar e distribuir denúncias para impedir a lavagem de dinheiro, criou importante mecanismo de comunicação de segurança máxima a “Rede de Segurança de Egmont” (Egmont Secure Web), que é um sistema de comunicação entre as unidades (PINTO, 2007, p. 201).

6.2 Instrumentos de limitação no âmbito do direito nacional - Brasil

No âmbito do direito nacional existem mecanismos criados para a internacionalização do capital nacional, medidas de alcance fiscal tributário, financeiro e econômico além de administrativas e judiciárias.

O controle dos paraísos fiscais no Brasil teve início de forma mais efetiva somente com o advento da Lei nº 9.430/96 (Bens, Serviços e Direitos Adquiridos no Exterior), e suas posteriores alterações que: (i) implantou a universalidade, alinhando-se à grande maioria dos sistemas tributários do mundo; (ii) estabeleceu uma regra de transparência fiscal internacional, através da qual uma empresa localizada em paraíso fiscal, que seja controlada por outra que seja situada em país com tributação ordinária é considerada como extensão de sua controladora; (iii) contemplou, especificamente, a regulação da prática de preços artificiais, sujeitando, pelo art. 24, ao controle de preços de transferência, as operações de importação, exportação e empréstimo internacional, sempre que a parte contratante no exterior fosse residente em paraíso fiscal; e (iv) pela primeira vez, consagrou a expressão “país com tributação favorecida” (PINTO, 2007, p. 204).

Os principal responsável pelo controle de movimentação de operações financeiras, internacionalização de capital, abertura de contas em paraísos fiscais, declaração dos recursos angariados é o Banco Central do Brasil.

A Receita Federal do Brasil também exerce papel essencial, com a expedição de Instruções Normativas e importantes Recomendações, além de ser responsável pela repressão à sonegação fiscal.

Se a pessoa física ou jurídica domiciliada no Brasil possuir recursos, bens ou valores em outro país, ela ficará obrigada a informar essa situação ao Banco Central. Isso está previsto no Decreto-Lei nº 1.060/69:

Art. 1º Sem prejuízo das obrigações previstas na legislação do imposto de renda, as pessoas físicas ou jurídicas ficam obrigadas, na forma, limites e condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, a declarar ao Banco Central do Brasil, os bens e valores que possuem no exterior, podendo ser exigida a justificação dos recursos empregados na sua aquisição.

Parágrafo único. A declaração deverá ser atualizada sempre que houver aumento ou diminuição dos bens, dinheiros ou valores, com a justificação do acréscimo ou da redução.

Mas como funciona a declaração:

- a) Se a pessoa possui no exterior menos que 100 mil dólares no dia 31 de dezembro de cada ano: não precisa declarar ao Banco Central;
- b) se a pessoa possui entre 100 mil e 100 milhões de dólares no dia 31 de dezembro de cada ano: precisará preencher declaração, destinada ao Banco Central, uma vez por ano, chamada "CBE Anual";
- c) se a pessoa possui 100 milhões de dólares ou mais: precisará apresentar declaração trimestral ao Banco Central. É a chamada "CBE Trimestral". (DIZER O DIREITO, 2016).

A fiscalização do Banco Central do Brasil acontece por meio da recolhimento de Declaração de Capitais de Brasileiros no Exterior –CBE. Os prazos para entrega da declaração e outras informações estão previstas na Circular nº 3.624/2013 do Banco Central, atualizada em 2017 pela Circular nº 3.822/2017 e contém as seguintes disposições sobre capitais de brasileiros no exterior:

TÍTULO I
CAPITAIS BRASILEIROS NO EXTERIOR
CAPÍTULO I
DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 1º As instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, autorizadas a operar no mercado de câmbio, podem dar curso, por meio de banco autorizado a operar no mercado de câmbio, a transferências para o exterior em moeda nacional e em moeda estrangeira de interesse de pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no País, devendo, para aplicação nas modalidades tratadas neste título, observar as disposições específicas de cada capítulo.

Parágrafo único. Aplica-se às transferências referidas no caput, adicionalmente, o seguinte:

I - as transferências financeiras relativas às aplicações no exterior por instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil devem observar a regulamentação específica;

II - os fundos de investimento podem efetuar transferências do e para o exterior relacionadas às suas aplicações fora do País, obedecida a regulamentação editada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e as regras cambiais editadas pelo Banco Central do Brasil;

III - as transferências financeiras relativas a aplicações no exterior por entidades de previdência complementar devem observar a regulamentação específica.

Art. 2º Os pagamentos e recebimentos referentes às operações de que trata este título, quando em moeda nacional, devem ser efetuados mediante movimentação em conta corrente, no País, titulada por pessoa física ou jurídica, residente, domiciliada ou com sede no exterior, mantida e movimentada nos termos da legislação e regulamentação em vigor.

Art. 3º As pessoas físicas e jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no Brasil, que possuam valores de qualquer natureza, ativos em moeda, bens e direitos fora do território nacional, devem declará-los ao Banco Central do Brasil, na forma, periodicidade e condições por ele estabelecidas.

Art. 4º É facultada a reaplicação, inclusive em outros ativos, de recursos transferidos a título de aplicações, assim como os rendimentos auferidos no exterior, desde que observadas as finalidades permitidas na regulamentação pertinente.

Art. 5º Sem prejuízo da regulamentação em vigor sobre a matéria, os investidores residentes, domiciliados ou com sede no País devem manter os documentos que amparem as remessas efetuadas, devidamente revestidos das formalidades legais e com perfeita identificação de todos os signatários, à disposição do Banco Central do Brasil pelo prazo de cinco anos.

Art. 6º As operações de que trata este título devem ser realizadas com base em documentos que comprovem a legalidade e a fundamentação econômica da operação, bem como a observância dos aspectos tributários aplicáveis, cabendo à instituição interveniente verificar o fiel cumprimento dessas condições, mantendo a respectiva documentação em arquivo no dossiê da operação, na forma da regulamentação em vigor.

CAPÍTULO III

INVESTIMENTOS BRASILEIROS NO EXTERIOR

Seção I

Investimento Direto

Art. 11. Para os fins do disposto nesta seção, considera-se investimento brasileiro direto no exterior a participação, direta ou indireta, por parte de pessoa física ou jurídica, residente, domiciliada ou com sede no País, em empresa constituída fora do Brasil.

Art. 12. As instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, autorizadas a operar no mercado de câmbio, podem dar curso, por meio de banco autorizado a operar no mercado de câmbio, a transferências de recursos para fins de instalação de dependências fora do País e participação societária, direta ou indireta, no exterior, de interesse de instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil, observada a regulamentação específica sobre o assunto.

Art. 13. Quando da realização de investimentos por meio de conferência internacional de ações ou outros ativos, será exigida a realização de operações simultâneas de câmbio relativas ao ingresso de investimento externo no País e à saída de investimento brasileiro para o exterior,

realizadas sem emissão de ordens de pagamento com liquidação pronta e simultânea em um mesmo banco.

Art. 14. Além da documentação que comprove a legalidade e a fundamentação econômica da operação, as pessoas jurídicas que efetuem remessas com vistas a constituir investimento direto no exterior em instituição financeira devem apresentar à instituição interveniente declaração de que não exercem atividade financeira no País, não são controladas por instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil, e que não detêm o controle direto ou indireto de instituição integrante do Sistema Financeiro Nacional, cujos investimentos no exterior devem obedecer aos critérios previstos em regulamentação específica.

A Medida Provisória 2.224/2001 prevê o pagamento de uma multa para quem mantém dinheiro no exterior sem ter declarado ao Banco Central:

Art. 1º O não-fornecimento de informações regulamentares exigidas pelo Banco Central do Brasil relativas a capitais brasileiros no exterior, bem como a prestação de informações falsas, incompletas, incorretas ou fora dos prazos e das condições previstas na regulamentação em vigor constituem infrações sujeitas à multa de até R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais).

Parágrafo único. São considerados capitais brasileiros no exterior os valores de qualquer natureza, os ativos em moeda e os bens e direitos detidos fora do território nacional por pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no País, assim conceituadas na legislação tributária.

Em 2016 foi sancionada, em 13 de janeiro de 2016, a Lei nº 13.254, que propriamente institui o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) e pretendeu incentivar o envio dos valores, obtidos de forma lícita, de volta ao país. Ela se aplica aos residentes ou domiciliados no país em 31 de dezembro de 2014 que tenham sido ou ainda sejam proprietários ou titulares de ativos, bens ou direitos em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014.

A lei determina que os ativos no exterior serão regularizados após o pagamento de Imposto de Renda de 15% sobre o saldo, além de multa de igual percentual. Com isso, o custo nominal para a regularização corresponde a 30% do montante mantido de forma irregular no exterior. A partir daí, serão anistiados de crimes como evasão de divisas e sonegação fiscal (EBC, 2016).

A Receita Federal, a partir dos ditames da referida lei, expediu Instrução Normativa nº 1627 em 2016 para dispor sobre o regime especial de regularização Tributária (RERCT), em verdadeira abertura de oportunidade ao contribuinte que se

encontra com valores omissos e transações financeiras não declaradas. Inclui expressamente mecanismo no caso de empresas *offshore*:

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), que tem por objetivo a declaração voluntária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos ou mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País.

Art. 14. A pessoa física ou jurídica que aderir ao RERCT é obrigada a manter em boa guarda e ordem, em sua posse, à disposição da RFB, pelo prazo de 5 (cinco) anos, contado do prazo final para a entrega da Dercat, os documentos previstos no § 3º do art. 7º, bem como dos documentos que ampararam a declaração de adesão ao RERCT, entre os quais se incluirão:
II - no caso de "off shore companies"(International Business Company - IBC, Private Limited Company, Limited Liability Company – LLCs) e entidades assemelhadas:

- a) a identificação do nome, razão social e local de constituição, e o número de identificação fiscal (NIF) se houver;
 - b) os contratos sociais ou outros documentos de constituição, de identificação de todos os sócios e seus poderes e de identificação dos diretores e sua relação com os sócios;
 - c) a identificação da condição de holding, se for o caso;
 - d) se houver entre os sócios outras "off shore", a identificação de toda a cadeia de entidades interpostas até alcançar os beneficiários finais que identifiquem a origem do investimento; e
 - e) a documentação de demonstrações financeiras, de determinação de todos os investimentos diretos e indiretos realizados e de identificação da origem dos recursos nela investidos; e
- III - no caso de fundações privadas, a identificação do instituidor, de seus conselheiros, do controlador (protetor) e dos beneficiários.

Um rígido controle dos registros de capitais e de pessoas jurídicas estrangeiras, efetuados pelo BACEN e pela Secretaria da Receita Federal, é de extrema importância. Nas palavras de Edson Pinto:

Possibilitam: (i) o controle cambial, na medida em que propicia a autoridade monetária um maior conhecimento sobre o fluxo de entrada e saída de recursos; (ii) conhecer a dinâmica dos investimentos estrangeiros no país, bem como o funcionamento das empresas receptoras, contribuindo para a avaliação do seu impacto, possibilitando a implantação de políticas, legislações e regulamentos para fomentar ou reduzir os investimentos de forma segura; e (iii) empiricamente, reduziria a possibilidade de crimes econômicos, especialmente, a lavagem de capitais, pois um ambiente "regulatório" (controle e não-tarifação) eficaz afugenta apenas o criminoso, pois, enquanto o dinheiro sujo corre para onde o controle é menor ou inexistente, o investimento regular flui para onde o lucro e a segurança são maiores. (2007, p. 210).

Há ainda, o Conselho de Controle de Atividades Financeiras-COAF, vinculado ao Ministério da Fazenda, que, a partir de informações extraídas da página eletrônica do Órgão, tem atuação preponderante no combate à lavagem de capitais:

Atua eminentemente em prevenção e combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo. Criado pela Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, o COAF tem como competências: receber, examinar e identificar as ocorrências suspeitas de atividades ilícitas; comunicar às autoridades competentes para a instauração dos procedimentos cabíveis (quando concluir pela existência de crimes previstos na referida lei, de fundados indícios de sua prática, ou de qualquer outro ilícito); coordenar e propor mecanismos de cooperação e de troca de informações que viabilizem o combate à ocultação ou dissimulação de bens, direitos e valores; disciplinar e aplicar penas administrativas; e regular os setores econômicos para os quais não haja órgão regulador ou fiscalizador próprio. (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2015).

Merece destaque o mecanismo de Cooperação Jurídica Internacional que exerce papel fundamental quanto ao combate à lavagem de dinheiro e evasão de divisas, no tocante à recuperação de ativos financeiros e receitas, especialmente por agregar excelência de participação mais facilitada entre os países, de forma judicial ou extrajudicial, quando de suas investigações e seus processos, trocas de informações, obtenções de provas.

Sobre o instituto elucidativa explicação em obra disponível no sítio eletrônico do Ministério Público Federal:

Cooperação jurídica internacional, que é a terminologia consagrada, significa, em sentido amplo, o intercâmbio internacional para o cumprimento extraterritorial de medidas demandadas pelo Poder Judiciário de outro Estado. Isso porque o Poder Judiciário sofre uma limitação territorial de sua jurisdição – atributo por excelência da soberania do Estado, e precisa pedir ao Poder Judiciário de outro Estado que o auxilie nos casos em que suas necessidades transbordam de suas fronteiras para as daquele. [...] Hoje há novas possibilidades de uma atuação administrativa do Estado nesta matéria, em modalidades de contato direto entre os entes estatais. [...] A preocupação do Estado brasileiro com a cooperação jurídica internacional tem aumentado, porque **cada dia é maior o contingente de brasileiros que estão no exterior**. Há novos contornos da inserção internacional do país e é preciso combater o crime de caráter transnacional. No plano administrativo, destaca-se a criação do Departamento de Recuperação de Ativos e Cooperação Internacional, em 2004, e no plano legislativo, a internalização de uma série de tratados internacionais nos últimos anos, em decorrência direta da atuação desse órgão. (Grifo nosso). (2012, p. 33-35)

Exemplifica ainda, a forma de obtenção de cooperação para investigação do crime de lavagem de dinheiro:

Objeto da Cooperação:

[...]

b) Exemplo no caso de obtenção de documentos bancários: Localizar os recursos desviados para possibilitar a sua caracterização como de

origem criminosa, bem como o bloqueio desses recursos, e ainda verificar a ocorrência de outros beneficiários e a persistência do crime de lavagem de dinheiro. (MPF, 2012, p. 89-90).

Tamanho a importância do instituto que o Novo Código de Processo Civil, que entrou em vigor em 18 de março de 2016, previu expressamente e em capítulo próprio, em seu art. 26 e seguintes, a Cooperação Jurídica Internacional e o auxílio direto destacando-se:

Art. 27. A cooperação jurídica internacional terá por objeto:

[...]

II - colheita de provas e obtenção de informações;

[...]

V - assistência jurídica internacional;

VI - qualquer outra medida judicial ou extrajudicial não proibida pela lei brasileira

Art. 30. Além dos casos previstos em tratados de que o Brasil faz parte, o auxílio direto terá os seguintes objetos:

I - obtenção e prestação de informações sobre o ordenamento jurídico e sobre processos administrativos ou jurisdicionais findos ou em curso;

II - colheita de provas, salvo se a medida for adotada em processo, em curso no estrangeiro, de competência exclusiva de autoridade judiciária brasileira;

III - qualquer outra medida judicial ou extrajudicial não proibida pela lei brasileira.

Notável que a crescente constituição de empresas *offshore* em paraísos fiscais, o envio de recursos para o exterior, o aumento de movimentações cambiais e financeiras atrai a necessidade constante da atuação de instituições e órgãos internos através de sua legislação, regimentos, instrumentos normativos, para que haja um grande controle de modo a prevenir a criminalidade, prevenir que a prática lícita de constituir empresas no exterior se torne ilícita e torne má vista como está atualmente. Para isso, a cooperação se mostra essencial, de modo a desenvolver uma atuação conjunta entre órgãos e instituições internas e internacionais.

7 Estudo de Caso Concreto

Importante para a concatenação de ideias sobre o tema que seja apresentado um caso concreto de constituição de empresa *offshore* dentro do limite dos ditames legais e da licitude.

Para isso, utilizar-se-á um exemplo prático trazido por Manuel Poirier Braz, de constituição de sociedade anônima no Panamá, forma mais comum de empresa neste país:

Oportunidades de Investimento

A República do Panamá reconhece diferentes tipos de pessoas coletivas, mas a mais frequente é a sociedade anônima.

O Panamá é um paraíso fiscal territorial, que não tributa os rendimentos provenientes da atividade interna e não faz a distinção do controlo das sociedades por residentes ou por não residentes.

Do mesmo modo não distingue entre sociedades que se dirijam ou não à subscrição pública, desde que as acções emitidas não sejam subscritas no Panamá.

Também não faz distinção entre sociedades comerciais e sociedades de investimentos.

- Criação de uma sociedade anônima:

Deve haver pelo menos dois fundadores accionistas que frequentemente são mandatários, visto que os estatutos da sociedade devem ser assinado perante o notário do Panamá. Os accionistas poder ter qualquer nacionalidade ou residência.

A denominação da sociedade deve ser aprovada pelo Registro Comercial panamiano e pode ser regida em qualquer língua, desde que seja seguida das palavras, por extenso ou abreviadas: "Corporation", "Corp.", "Incorporated", "Inc." ou "S.A", mas a menção "Limited" ou a sua abreviatura "Ltd" não são admitidas.

A sociedade estabelece livremente o seu capital, para o qual não é exigido um mínimo ou um máximo e que não corresponde necessariamente ao capital realizado, uma vez que este não carece de transitar pelo Panamá ou ser depositado em um banco.

Esta facilidade não existe no caso dos bancos e das companhias de seguros.

As acções podem ser nominativas ou ao portador mas, neste último caso, devem ser realizadas, embora possam também ser emitidas ao portador e sem valor nominal e podem ser de várias categorias.

Não existe qualquer obrigação a revelar a identidade dos accionistas, que não têm necessidade de se reunir no Panamá.

Os Estatutos mencionam normalmente a sede social, mas uma sociedade não é obrigada a tê-la. Contudo, deve ter um agente residente no Panamá que, por imposição legal, deve ser um advogado ou escritório de advogados, cujo nome e morada deve constar nos estatutos.

A sociedade deve ter, pelo menos, três administradores, que não estão sujeitos a qualquer imposição de domicílio ou residência, que não têm obrigação de reunir em conselho de administração no Panamá e que não carecem de ser accionistas.

O nome e morada dos administradores figura no Registro Comercial, junto com os estatutos.

Os administradores nomeados pelos acionistas designam, de entre eles, um presidente, um secretário e um tesoureiro.

A lei não prevê a obrigação de realizar um número mínimo de reuniões da assembleia geral dos acionistas ou do conselho de administração.

Se a sociedade não tem atividade no interior da República do Panamá, não está sujeita a declarações fiscais, balanços ou relatórios financeiros.

-Regime fiscal das "S.A" panamianas:

As sociedades que exercem uma actividade efectiva no território panamiano têm pouco interesse para o investidor fiscal, salvo no caso das sociedades que, na zona do canal, operam no porto franco de Cólón.

As maiores sociedades americanas, japonesas e europeias figuram entre as cerca de 1 000 sociedades estabelecidas na zona franca de 38 hectares situada na cidade de Cólón, na extremidade atlântica do canal.

Estas sociedades, embora exerçam a sua atividade e obtenham lucros no Panamá estão isentas de qualquer imposto, à exceção do imposto sobre rendimento, a uma taxa reduzida. (2013, p.132-134)

Notável que é importante que o especialista conheça as exigências do local em que será instalada a empresa *offshore*, e assim prepare um planejamento tributário efetivo de acordo com tais exigências. E também, aquele que conhece a lei, os tratados e regulamentos do país de origem e do país destinatário, dificilmente cairá na ilicitude, na "malha fina" do Fisco nacional ou internacional.

Observe que a República do Panamá concede ampla liberdade de escolha para o tipo de sociedade que será constituída em seu território, de modo que o contribuinte poderá adaptar à sua realidade financeira de aporte as condições que mais lhe façam economizar.

Exige-se formalidade para a constituição das empresas, de maneira que tudo será devidamente documentado para que se evite até mesmo a falsidade ideológica e, se constate com mais eficácia qualquer fraude perpetrada na ação de criação da empresa. Porém, em que pese exigir a existência de dois fundadores, permite que sejam mandatários e ainda, de qualquer nacionalidade ou país, mostrando flexibilidade maior a favor do contribuinte.

Oferece liberdade para o montante de capital a ser investido que pode ser em qualquer moeda, nacional ou estrangeira, além de conferir sigilo à identidade dos acionistas, permitindo que inexista até mesmo a necessidade de deslocamento ao

Panamá para qualquer tipo de negociação ou essencialidade para a formalização de atos.

Essencial perceber que, apesar de toda a facilidade e toda a vantagem trazida para a criação da empresa, há requisitos a serem observados e algumas exigências legais a serem cumpridas. Por exemplo, os Estatutos, apesar de mencionarem a sede social, a sociedade não é obrigada a tê-la, porém há a exigência legal de um especialista, advogado, em todas as fases da constituição e que se mantenha para a representação da empresa no território do Panamá.

O caso prático é da cidade do Panamá, mas representa bem a constituição de empresas *offshore* em paraísos fiscais como um todo, demonstrando menor dificuldade e complexidade para tanto. A diferença é nas exigências legais, que são particularidades de cada país, e, por isso, exige do especialista o estudo do caso apresentado, o tipo de empresa a ser constituída e, da legislação do paraíso fiscal de interesse.

Não é porque a empresa está sendo constituída em um paraíso fiscal que não exige declaração de 100% dos impostos, oferece facilidades e economia, que a pessoa está com a intenção de evadir divisas ou lavar dinheiro, pelo contrário, está em busca de um planejamento efetivo que otimize os lucros e diminua as perdas, em um mundo em que a taxaço e o controle das receitas e despesas do contribuinte muitas vezes acaba tendo efeito de confisco (eliminado o patrimônio a zero para pagar tributos).

Não é atoa que no exemplo supra, o país do Panamá apesar de ser mais liberal e facilitado para constituição de empresas exige a obrigatória intermediação de escritórios especializados, e registro notarial da empresa, justamente para evitar fraudes e ampliar o máximo aceso à informação

CONCLUSÃO

A partir das informações apresentadas e dos institutos amplamente explanados no presente trabalho é perceptível que a constituição de empresas *offshore* em paraísos fiscais como estratégia de planejamento tributário é uma técnica lícita, desde que observadas as limitações trazidas pela legislação e pelos instrumentos normativos de Organizações Internacionais, pelos próprios países bem como entes públicos e políticos.

Na sociedade atual há extrema mobilidade econômica e financeira movida pela globalização, acentuada pela necessidade de troca de mercadorias e câmbios entre os países, fatos que levam à elevação da carga tributária. A partir daí, o contribuinte precisa buscar mecanismos lícitos e estratégicos para a não incidência ou recolhimento da menor carga tributária possível.

Eis que surge o planejamento tributário internacional como ferramenta contundente para economia de tributos, com a participação efetiva de especialistas idôneos que se utilizarão da técnica da hermenêutica legal e constitucional para abrir portas em países com tributação favorecida: os paraísos fiscais. Além de instruir o contribuinte sobre a melhor forma de constituição de empresa ou abertura de conta, os requisitos para tanto e, conseqüentemente, os gastos e as vantagens.

É a partir do estudo concatenado dos mais variados sistemas tributários que o especialista saberá os caminhos viáveis para a técnica do planejamento tributário e evitará de esvair-se em ilicitude, eis que o domínio da lei mostra-se essencial na presente tarefa.

Há exigência de um equilíbrio entre os anseios do contribuinte e do Estado/Fisco, de maneira que a atividade de fiscalização não seja exacerbada a ponto de limitar ao extremo o direito fundamental à livre iniciativa, garantido constitucionalmente (CRFB/88), nem insuficiente de modo a gerar uma liberdade extremada que acabará influenciando a transformação da elisão em evasão fiscal, eis que despido de investigação séria e eficaz, o contribuinte ficará com as portas

abertas para adentrar na seara da ilicitude, pois sabe-se que, infelizmente, a repressão é que intimida referida conduta.

O poder público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do *quantum* pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir com excessos, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais, além da proporcionalidade, que demanda proteção suficiente e controle de abusos.

A constituição de empresas *offshore* em paraísos fiscais é prática que contribui para o crescimento da economia mundial, para a movimentação econômico-financeira entre países, e que através de inúmeras transações entre as empresas e também pessoas físicas conflui em patente evolução e crescimento do mercado financeiro internacional.

É um direito pertencente ao indivíduo que não pode ser suprimido em função de alguns escândalos de ilicitude. Há que ser fortalecida a prática, incentivada. O que não significa que haverá livre arbítrio absoluto.

Juntamente com este incentivo há necessidade de amplo fortalecimento dos mecanismos de investigação, além do contato entre os países, como a Cooperação Jurídica Internacional, hoje com mais notoriedade, e desenvolvimento de novas técnicas. A evolução de mercado, da globalização, tecnologias, tem que ser acompanhada pela evolução da legislação.

Deve-se modificar o pensamento genérico de que toda e qualquer constituição de empresas offshore em paraísos fiscais é conduta criminosa com o objetivo de fraude, simulação, utilização como subterfugio para se esvair do controle fiscal. Deve sim, a partir da ampla divulgação de informações sobre leis, forma de constituição de empresas, consulta de especialistas, expandir que é uma prática lícita e é um direito do indivíduo.

REFERÊNCIAS

ALEM, A. C.; CAVALCANTI, C. E.. **O BNDES e o apoio à internacionalização das empresas brasileiras: algumas reflexões**. Revista do BNDES, Rio de Janeiro: v.12, n. 24, dez. 2005.

ANDRÉ, Marcio. **Dinheiro mantido no exterior integrando trust revogável cujo instituidor e beneficiário é a mesma pessoa deverá ser declarado ao Banco Central**. 27 de julho de 2016. Disponível em: <<http://www.dizerodireito.com.br/2016/07/dinheiro-mantido-no-externo-integrando.html>>. Acesso em: 30 de janeiro de 2017

BACEN. **Capitais Brasileiros no Exterior (CBE) – Ano-base 2015**. Disponível em: <<http://www4.bcb.gov.br/rex/CBE/Port/ResultadoCBE2015p.pdf>>. Acesso em: 23 de janeiro de 2017.

BOTELHO, Martinho Martins. **Países com Tributação Favorecida e as Listas da OCDE: Caso do Uruguai**. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba PR - Brasil. Ano IV, nº 9, jan/jun 2013. ISSN 2175-7119. Disponível em: <<http://www.anima-opet.com.br/pdf/anima9/anima9-6-PAISES-COM-TRIBUTACAO-FAVORECIDA-E-AS-LISTAS-DA-OCDE-O-CASO-DO-URUGUAI-Martinho-Martins-Botelho.pdf>>. Acesso em 30 de janeiro de 2017

BRASIL. BACEN. **Circular nº 3.624, de 06 de fevereiro de 2013**. Estabelece períodos de entrega da declaração de Capitais Brasileiros no Exterior (CBE), referentes às datas-base de 31 de dezembro, 31 de março, 30 de junho e 30 de setembro de cada ano. Diário Oficial, Brasília, 06 de fevereiro de 2013. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/2013/pdf/circ_3624_v1_O.pdf>. Acesso em: 30 de janeiro de 2017.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão nº. 2302-003.623**. Contribuinte: AGROMEN Sementes agrícolas Ltda. Relator: Leonardo Henrique Pires Lopes. Publicado em: 18/03/2015. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 02 de fevereiro de 2017.

_____. **Decreto-Lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969**. Dispõe sobre a declaração de bens, dinheiros ou valores, existentes no estrangeiro, a prisão administrativa e o sequestro de bens por infrações fiscais e dá outras providências. Diário da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-Lei/1965-1988/Del1060.htm>. Acesso em: 30 de janeiro de 2017.

_____. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Diário da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, janeiro de 2001.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp104.htm>. Acesso em: 10 de janeiro de 2017.

_____. **Lei Ordinária nº 5.172, 25 Out. 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, p. 12452, col. 1, A27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 15 de janeiro de 2017.

_____. **Lei Ordinária nº 7.492, de 16 de junho de 1986.** Define os crimes contra o sistema financeiro nacional, e dá outras providências. Diário da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, junho de 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7492.htm>. Acesso em 25 de janeiro de 2017.

_____. **Lei Ordinária nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 30 de janeiro de 2017.

_____. **Lei Ordinária nº 9.613, de 3 de março de 1998.** Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. Diário da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, abril de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9613.htm>. Acesso em: 25 de janeiro de 2017.

_____. **Lei Ordinária nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Diário da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20152018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 25 de janeiro de 2017.

_____. **Lei Ordinária nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016.** Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. Diário da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, janeiro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20152018/2016/Lei/l13254.htm>. Acesso em: 30 de janeiro de 2017.

_____. **Medida Provisória nº 2.224, de 4 de Setembro de 2001.** Estabelece multa relativa a informações sobre capitais brasileiros no exterior e dá outras providências. Diário da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, setembro de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2224.htm>. Acesso em: 30 de janeiro de 2017.

_____. Receita Federal do Brasil – RFB. **Instrução Normativa nº 1627 de 15 de março de 2016**. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=72224>>. Acesso em: 31 de janeiro de 2017.

_____. **Instrução Normativa atualiza lista do Brasil de países com Tributação Favorecida e de Regimes Fiscais Privilegiados**. Publicado em 19 de junho de 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/setembro/instrucao-normativa-atualiza-lista-do-brasil-de-paises-com-tributacao-favorecida-e-de-regimes-fiscais-privilegiados>>. Acesso em: 23 de janeiro de 2017.

EBC. **Entenda o que é a Lei de Repatriação**. Portal EBC, 30 de outubro de 2016. Disponível em: <<http://www.ebc.com.br/noticias/economia/2016/10/entenda-o-que-e-lei-de-repatriacao>>. Acesso em 30 de janeiro de 2017.

HUCK, Marcelo Hermes. **EVASÃO E ELISÃO Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 19ª Ed. 2015.

LIMA, Renato Brasileiro. **Legislação CRIMINAL ESPECIAL COMENTADA: volume único**. Salvador: JusPODIVM, 4ª Ed. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. São Paulo: Malheiros, 36ª ED, 2015.

_____. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016.

MEIRELLES TEIXEIRA, J.H. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Forense Universitária, 1991

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF**. Publicado em 04 de dezembro de 2015. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/carta-de-servicos/lista-de-servicos/conselho-de-controle-de-atividades-financeiras-2013-coaf>>. Acesso em: 31 de janeiro de 2017.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. **MANUAL DE COOPERAÇÃO JURÍDICA INTERNACIONAL E RECUPERAÇÃO DE ATIVOS**. Publicado em 2012. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/sci/pedido-de-cooperacao-1/manuais-de-atuacao-1/manual-de-atuacao-drci-materia-penal>>. Acesso em: 11 de fevereiro de 2017.

MOREIRA, André Mendes. **ELISÃO E EVASÃO FISCAL –LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Vol. 21, Belo Horizonte, mar.-abr. 2003. Disponível em: <<http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/10/O->

Planejamento-Tributario-sob-a-otica-do-Codigo-Tributario-Nacional.pdf>. Acesso em 23 de janeiro de 2017.

OECD. **Aggressive tax planning**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/aggressive/>>. Acesso em 30 de janeiro de 2017.

_____. Money Laundering Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors. 2009. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/43841099.pdf>>. Acesso em 30 de janeiro de 2017

PENTEADO, Claudio Camargo. **Empresas Offshore Doutrina, Prática e Legislação Uruguaí, Cayman, Ilhas Virgens Britânicas**. São Paulo: Pillares, 2007.

PINHEIRO, Flavia de Campos. O conteúdo constitucional da liberdade de associação. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo- PUC-SP. São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp062856.pdf>>. Acesso em: 22 de janeiro de 2017.

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

POLAK, S. **Constituição de companhias Off-Shore**. Revista Contábil & Empresarial.

Fiscolegis. Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=/detalhesDestaques.jsp&cod=11668>>. Acesso em: 09 jan. 2017.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

TRISCIUZZI, Carlos Renato Fontes; MORAES, Melissa Christina Correa de. **BENEFÍCIOS EMPRESARIAIS DE IMPLANTAÇÕES OFFSHORE: CASO BRASIL-URUGUAI**. Disponível em:<http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/315.pdf>. Acesso em 31 de janeiro de 2017

WALCHER, Guilherme Gehlen. **PARAÍSOS FISCAIS: a utilização de empresas offshore em Finanças Internacionais e os limites da licitude**. UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL – UFRGS, Porto Alegre, 02 de outubro de 2008. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/18152/000686620.pdf>>. Acesso em 28 de janeiro de 2017.