

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
MESTRADO EM DIREITO



RUI BARROS LEAL FARIAS

O EXAME DA CONSTITUCIONALIDADE DA UTILIZAÇÃO DOS PARAÍSO
FISCAIS COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Ac. 92108
336.2
F 224 e
R 13907864

FORTALEZA - CEARÁ

2007

RUI BARROS LEAL FARIAS

O EXAME DA CONSTITUCIONALIDADE DA UTILIZAÇÃO DOS PARAÍSO
FISCAIS COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada como exigência parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito, sob a orientação de conteúdo da Professora Doutora Denise Lucena Cavalcante.

Fortaleza – Ceará

2007



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE MESTRADO



"O EXAME DA CONSTITUCIONALIDADE DA UTILIZAÇÃO DOS PARAÍSO FISCAIS COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO"

RUI BARROS LEAL FARIAS

Dissertação aprovada em 14/09/2007, às 10h.,

com menção:

APROVADO

COMISSÃO EXAMINADORA :

Prof.ª. DRA Denise Lucena Cavalcante (Orientadora)

UFC

Prof. DR Carlos César Sousa Cintra
da Faculdade Christus

Prof. LD Raimundo Bezerra Falcão

UFC

DEDICATÓRIA

À minha amada noiva e futura esposa Milla, cujo apoio constante e carinho enorme deram força concluir esse trabalho.

Aos meus pais, Gil e Angela, e minha irmã e cunhado, pelos exemplos de dedicação e sabedoria.

Aos meus colegas de trabalho, Alexandre, Miguel, Rodrigo e Ivan, que souberam compreender as ausências e estimular a excelência nas pesquisas.

A todos os demais que direta ou indiretamente contribuíram para este feito de grande importância na minha vida.

"Que é melhor cem culpados escaparem do que um inocente venha a sofrer, essa é uma máxima que tem sido há muito aprovada por todos."

Benjamin Franklin, em carta a Benjamin Vaughan, 14 de Março de 1.785
(tradução livre)

RESUMO

O trabalho em questão busca estudar um assunto até então pouco tratado de forma específica por parte da doutrina do Direito Tributário brasileiro. Se tem como foco o exame da constitucionalidade da utilização dos paraísos fiscais como meio de planejamento tributário. No primeiro momento se analisa a própria prática elisiva, dentro do contexto da Constituição Federal de 1.988. Em segundo instante se passa a identificar no que consistem os paraísos fiscais, quer no direito nacional, quer em outros ordenamentos jurídicos, expondo que os critérios utilizados não possuem uniformidade. No que tange ao direito nacional se comentam os dispositivos legais que regulam a matéria, expondo que como inexitem impeditivos legais ou constitucionais, o contribuinte tem a liberdade de utilizar-se dos paraísos fiscais, respeitando as demais prescrições do ordenamento jurídico brasileiro. Por fim, se reportam pontualmente algumas das jurisdições identificadas como paraísos fiscais, expondo as particularidades que as fazem ser consideradas como tal.

Palavras-chave: Direito tributário. Paraísos fiscais. Planejamento tributário. Aspectos constitucionais e legais.

ABSTRACT

The current study proposes to examine a subject until this moment poorly focused by the Tax Law studies in Brazil. The aim is to examine the constitutionality of the use of tax heavens as a tax planning form. At the first moment, is discussed the practice of tax planning in face of the Federal Constitution of 1.988. In the second moment, it seeks the identification of all elements that characterize the tax heavens, in the Brazilian legal regime as well as in other legal regimes, exposing that the criteria used is not uniform. In regards to the national Law, all of the legal prevision regulating the subject in this matter are commented, explaining that since there are no legal or constitutional obstacles, the tax payer has the right to use the tax heavens, respecting the limitations imposed by the Brazilian legal system. At last, the jurisdictions reported as tax heavens are examined, exposing the particularities that make them to be considered as such.

Key words: Tax Law. Tax heavens. Tax Planning. Constitucional and legal aspects.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	13
2.1 Introdução.....	13
2.2 Realidade atual do crescimento da carga tributária no Brasil.....	16
2.3 Planejamento tributário como realidade das economias de âmbito nacional e global.....	19
2.4 Conceitos e definições vinculadas ao planejamento tributário.....	21
2.4.1 Planejamento Tributário e Elisão Fiscal.....	22
2.4.2 Evasão Fiscal.....	24
2.4.3 Elusão Fiscal.....	27
2.5 Conceitos e definições vinculadas ao planejamento tributário no direito comparado.....	28
2.6 O aspecto cronológico como critério para análise da licitude ou ilicitude da conduta elisiva.....	30
2.7 Análise sistemática da Constituição Federal de 1.988 para o exame da elisão fiscal.....	33
2.8 Princípio da legalidade.....	38
2.9 Princípio da tipicidade no direito tributário.....	42
2.9.1 Princípio da tipicidade e seus desdobramentos.....	44
2.9.2 Princípio da tipicidade no Direito Tributário e Direito Penal.....	46
2.9.3 Princípio da tipicidade e a separação dos poderes.....	47
2.9.4 Princípio da tipicidade e a segurança jurídica.....	50
2.10 Isonomia e capacidade contributiva.....	51
2.11 Interpretação econômica do Direito Tributário.....	56
2.12 Planejamento tributário na jurisprudência.....	59
2.13 Lei complementar nº 104, art. 116 do CTN.....	63
3 PARAÍSO FISCAL.....	70
3.1 Introdução.....	70
3.2 Panorama atual.....	72

3.3 Paraísos fiscais.....	71
3.3.1 Panorama internacional.....	73
3.3.2 No Direito brasileiro.....	75
3.4 Disciplina jurídica específica aplicada às relações que se tem com pessoas físicas ou jurídicas em paraísos fiscais.....	80
3.5 Possibilidade de utilização dos paraísos fiscais como meio lícito de elisão fiscal.....	85
3.6 Problemas relevantes vinculados aos paraísos fiscais.....	90
3.6.1 Sigilo fiscal.....	91
3.6.2 Evasão fiscal.....	92
3.6.3. Práticas criminosas.....	93
3.6.7 Guerra fiscal.....	94
3.7 Países com tributação favorecida.....	95
3.7.1 Introdução.....	95
3.7.2 Andorra.....	97
3.7.3 Anguilla.....	98
3.7.4 Antigua e Barbuda.....	99
3.7.5 Antilhas Holandesas.....	100
3.7.6 Aruba.....	101
3.7.7 Comunidade das Bahamas.....	102
3.7.8 Bahrein.....	103
3.7.9 Barbados.....	103
3.7.10 Belize.....	104
3.7.11 Ilhas Bermudas.....	105
3.7.12 Campione D'Italia.....	106
3.7.13 Ilhas Cayman.....	107

3.7.14 Singapura.....	108
3.7.15 Hong Kong.....	109
3.7.16 Libéria.....	110
3.7.17 Liechtenstein.....	111
3.7.18 Luxemburgo.....	111
3.7.19 Macau.....	112
3.7.20 Ilha da Madeira.....	113
3.7.21 Malta.....	114
3.7.22 Mônaco.....	115
3.7.23 Panamá.....	116
3.7.24 Ilhas Virgens Britânicas.....	117
3.7.25 Estados Unidos da América – Estado de Delaware.....	118
3.7.26 Holanda.....	120
3.7.27 Irlanda.....	121
3.7.28 Suíça.....	122
3.7.29 Uruguai.....	123
4 CONCLUSÃO.....	126
REFERÊNCIAS.....	128

1. INTRODUÇÃO

O inquestionável conflito de interesses entre o contribuinte e o fisco figura como ponto de partida para o trabalho que se apresenta. A disposição do fisco de obter a maior receita possível para exercer as suas atividades, confrontada com resistência do contribuinte em ter seu patrimônio reduzido em face da atividade estatal, causa um inevitável choque de interesses regulados pela ordem jurídica.

O Direito, como explicitação e consolidação de um quadro normativo a ser seguido e respeitado, exerce papel fundamental no trato natural da questão. Ambos os envolvidos na relação jurídica de natureza tributária buscam utilizar a interpretação e a aplicação das regras de forma a atender aos seus interesses. Dentro deste contexto, surgem situações que vem a respeitar as disposições legais e constitucionais, enquanto surgem outras que não o fazem, ficando a cargo do interprete avaliar os casos para realizar a correta subsunção do fato à regra.

Inserido no objetivo do contribuinte de redução do seu ônus fiscal, o papel do planejamento tributário cresce em relevância para a correta e legítima utilização das normas vigentes visando a redução da carga fiscal. O contribuinte, não sendo sujeito à escolha da via mais onerosa na ótica tributária, por meios legais, exerce a sua atividade com o objetivo de minimizar os seus dispêndios.

Naturalmente, o contribuinte não pode se furtar do seu papel de auxiliar na atuação e custeio das necessárias e vitais funções estatais. Contudo, esse compromisso assumido com a vida em sociedade não implica na submissão a uma carga fiscal mais elevada, conferindo ao sujeito passivo da relação tributária a possibilidade de optar pela via menos onerosa.

A doutrina e jurisprudência não são uniformes no acolhimento do planejamento fiscal como uma realidade legal e aceita na seara do Direito Tributário. Inúmeros argumentos são apresentados por parte dos defensores dos pontos opostos, os quais terão a sua devida análise para que se possa chegar a uma conclusão lógica sobre o assunto, com esteio na ordem constitucional.

Ultrapassada a primeira etapa relativa ao exame detido do planejamento tributário e sua possibilidade dentro da ordem jurídica constitucional, se ingressará na abordagem e exame do segundo tema proposto. O assunto em questão se refere aos denominados paraísos fiscais, também conhecidos países com tributação favorecida.

Os paraísos fiscais inseridos no contexto econômico e jurídico internacional atual devem ser considerados como nações fornecedoras de meios de economia fiscal detentores de grande relevância. Seja em face da possibilidade de diminuição substancial da carga fiscal, seja pela facilidade no movimento de valores entre diferentes nações em diferentes moedas, como meros exemplos, a importância dos países de tributação favorecida vem ganhando força como instrumento de planejamento tributário.

Os paraísos fiscais exercem papéis legítimos e aceitos. Contudo, sua utilização para atividades ilícitas ou escusas pesa em desfavor de sua imagem. São numerosos os casos de condenações penais onde se constata a utilização de empresas em países com tributação favorecida para ocultar os proveitos do ilícito.

Todavia, ainda que exista uma imagem desfavorável, tomando por base uma análise científica do ordenamento jurídico que regula a matéria, se verificará a

possibilidade de vínculo entre pessoa jurídica com sede no Brasil ou pessoa física residente no país, com negócios ou empresas sediadas em paraísos fiscais.

Existem inúmeras regras que tratam do assunto, com particularidades que exigem um estudo mais aprofundado, buscando exaurir os desdobramentos aos quais a questão pode ser levada.

Portanto, pode-se constatar que as etapas do trabalho a ser iniciado são logicamente abordadas para que se tenha uma visualização precisa e abalizada do tema proposto.

A idéia de abordagem do assunto surgiu a partir dos debates e estudos realizados na disciplina de Direito Financeiro, durante as aulas do Mestrado em Direito na UFC. A impossibilidade de abordagem do tema com a devida atenção, àquele momento, resultou no interesse de se examinarem as questões propostas de uma forma detalhada e pormenorizada, conferindo a devida atenção a essa matéria.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1 Introdução

É natural que a imposição fiscal possua aspecto social relevante. Não só na sociedade moderna, como em períodos históricos diversos, o tributo figura como instrumento necessário para tornar viável a organização e evolução da vida em sociedade.

Independentemente da forma pela qual o regime estatal encontra-se estabelecido, para que se possa executar ou sequer planejar a realização dos objetivos sociais, na busca do bem comum, a figura do tributo detém enorme papel.

Dentro deste do contexto de organização social, o Estado, visando angariar fontes para o custeio de suas atividades, sempre elege os indivíduos ou instituições que serão objeto da imposição fiscal. Seja pela posição social, atividade econômica exercida ou qualquer outro critério, faz-se necessária a delimitação do universo de contribuintes que serão obrigados a destinar parte dos seus rendimentos ao ente administrativo superior.

Os critérios para definição dos contribuintes são ajustados dependendo da ordem social constituída e das condições do local onde se insere a relação tributária. Qualquer que seja esta forma de organização, se faz mister indicar os sujeitos que irão suportar as despesas inerentes à máquina estatal.

Da mesma forma como o sujeito passivo deve ser delimitado, há de se fundamentar a cobrança do tributo em uma razão que imponha ao pagador a obrigação de contribuir com a atividade estatal. Caso fosse deixado a critério do sujeito objeto da transferência de seu patrimônio ao ente coletivo, a opção de dispor

ou não de parte de seus ganhos ou pertences, seria inquestionável a dificuldade e incerteza geradas no montante da arrecadação fiscal.

Inúmeras foram as fontes sobre as quais a obrigação fiscal buscou o seu esteio, impondo ao contribuinte o devido cumprimento. A religião foi usada como uma das formas de justificar e demandar da coletividade o auxílio ao ente coletivo. O poder opressor do governante também teve o seu papel destacado em diversas sociedades, sendo o medo e a coação as principais forças para a cobrança dos tributos. Modernamente, a ordem jurídica imposta exerce a função de consolidar as regras pelas quais se exerce a imposição fiscal, tendo como base um sistema normativo positivado ou regido pelos costumes, dotado de direitos e deveres para ambos os envolvidos na relação jurídica de natureza tributária.

É justamente nesse contexto, onde se encontra a estipulação de deveres e obrigações de ambas as partes - seja sujeito passivo ou ativo do trato da matéria tributária - que surge a possibilidade de se conceituar a relação como uma relação jurídica, ou seja, uma relação dotada de caráter impositivo e imperativo, detentora de garantias e deveres a serem observados pelos que dela participam.

A relação jurídico-tributária, assim como as demais formas de expressão das relações dos demais âmbitos do direito, possui significativa relevância no contexto social. Cada uma das específicas formas de expressão das relações jurídicas demonstra e se insere em determinado contexto, regulando o convívio social.

Sem desconsiderar a importância dessas diversas formas de expressão do direito, em cotejo com as realidades em que se inserem, destaca-se a relação jurídico-tributária como uma das mais conflituosas. A constante necessidade estatal

de obter arrecadação suficiente para exercer as suas obrigações, contrastada pelo ímpeto natural de crescimento de lucros, rendimentos, patrimônio e outras expressões naturais da sociedade capitalista, vem gerar o inevitável choque entre os envolvidos.

Em interessante passagem, James Marins¹, enfrentando a tributação e a segurança jurídica, com arrimo no texto constitucional, discorre da seguinte forma:

Submeter-se à tributação é a um só tempo expressão máxima do exercício da cidadania e a maior limitação ao livre gozo da liberdade e propriedade imposta ao cidadão. É o paradoxo insuperável do Estado de Direito: a máxima proteção da liberdade e à propriedade se dá precisamente através das limitações que lhes são impostas.

A constatação obtida na análise das limitações constitucionais que tratam da relação tributária mostra-se de enorme relevo. Exatamente por existirem limitações à imposição fiscal surgem para o contribuinte garantias, que acabam por lhe conceder a liberdade na prática de suas ações, sendo certo que, fora do âmbito de atuação das espécies tributárias, tal fato não poderia ser alcançado pela imposição fiscal.

O interesse em submeter-se à menor carga tributária possível, ou mesmo em não contribuir com a maior parte de seus ganhos, resta como uma realidade inegável, em especial quando se vislumbra uma dificuldade extrema em atingir isonomia entre os sujeitos da carga fiscal.

Em passagem da clássica obra de Alfredo Augusto Becker², se extraem considerações atinentes ao tema em foco, como se pode ver:

*É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior **economia**, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integram a despesa).*

¹ MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13.

² BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Lejus, 2ª, Ed, 2002, p. 136.

O mesmo autor arremata, na passagem que segue abaixo:

Ora, todo indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado.

Do outro lado encontra-se o Estado objetivando fornecer de forma adequada os serviços que devem ser prestados, garantindo e conferindo ao seu império, tende a exigir maiores arrecadações para alcançar os meios de atingir as suas pretensões.

Sabe-se que o contexto retratado não expõe fielmente a realidade, cheia de desvios causados pela conduta dos integrantes de ambos os pólos da relação jurídica. De qualquer forma, o quadro sob o qual a relação tributária resta inserida resulta do raciocínio brevemente relatado, o qual será utilizado como base para a linha de desenvolvimento da análise do planejamento tributário.

Desta forma, a busca pela forma lícita de redução do ônus fiscal passa a ter grande relevo. O contribuinte não tem interesse de sofrer ônus superior ao que lhe é legalmente imposto, tendo, portanto, liberdade para a escolha das opções menos dispendiosas.

2.2 Realidade atual do crescimento da carga tributária no Brasil

Em seguimento às colocações anteriormente expressadas, enfoca-se o caso particular do Brasil e a análise da evolução da sua carga tributária ao longo dos últimos anos.

A trajetória da carga tributária nacional vem apresentando um sentido crescente. Com o cotejo das avaliações realizadas pela Receita Federal do Brasil³, ou seja, por parte do órgão que exerce a atividade de cobrança e fiscalização dos tributos, torna-se claro o movimento ascendente da carga fiscal em relação ao Produto Interno Bruto – PIB.

Com ligeiras reduções, contudo, com a tendência sempre crescente, constata-se que do ano de 1.975 ao ano de 2.005 a carga tributária que era de aproximadamente 23 %, passou para 37,37 %. Ou seja, no curso de 30 anos houve um crescimento superior a 60 % da imposição fiscal em face dos contribuintes brasileiros.

Inquestionável a busca do Estado em angariar recursos para suas atividades, em descompasso com o mesmo empenho na prestação dos serviços públicos. A linha ascendente da curva de crescimento da carga tributária bem o demonstra, e com clareza.

Isto significa que o Estado brasileiro, com o passar dos anos, vem impondo um ônus crescente aos contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas. Por meio da criação de novas espécies tributárias, ou do alargamento das bases imponíveis destas figuras tributárias, a arrecadação vem aumentando a passos largos sufocando os produtores de riquezas para o Brasil.

O quadro é bem claro no sentido de demonstrar o interesse do Estado em galgar maiores recursos às custas do contribuinte. Nada mais justo no instante em

³ Órgão criado pela Lei Federal nº 11.457 de 16 de março de 2.007, a partir da qual a Secretaria da Receita Federal passou a ser denominada Secretaria da Receita Federal do Brasil, ficando responsável pela cobrança, arrecadação e demais atividades relacionadas com as contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do art. 11, da Lei Federal nº 8.212/91, e das contribuições instituídas a título de substituição.

que se constata a efetiva utilização do produto da arrecadação fiscal em benefício da coletividade. Isso, infelizmente, não é constatado em nossa realidade com igual eficiência. Entretanto, deixaremos a discussão dessa matéria de aplicação dos recursos públicos para outra ocasião.

Dentro do quadro exibido, vislumbra-se portanto que o contribuinte constantemente se depara com o crescimento da carga impositiva à qual deve se sujeitar, em algumas ocasiões derivada de tributos criados sem amparo constitucional ou com violação a seus dispositivos.

No mesmo diapasão, resta fundamental esclarecer que a possibilidade da realização do planejamento tributário não surge em decorrência da carga fiscal elevada, da aplicação dos recursos públicos ou da exigência de tributos inconstitucionais. Tais considerações são apenas subsídios para se evidenciar a ação do Estado no intuito de arrecadar maiores receitas, o que acaba por levar a cabo, na maioria das vezes, de forma provida de bases constitucionais e legais exercendo o seu devido papel.

Necessitando buscar a arrecadação nas fontes produtivas, o Estado deve tomar como linha mestra à sua conduta os limites constitucionais e as garantias do contribuinte como condutores do exercício de sua atividade, de forma a legitimar a sua atuação.

Com base nisto, pode-se vislumbrar também um dos fundamentos para o planejamento tributário. Da mesma forma que para sujeito ativo da imposição fiscal, o contribuinte deve seguir e observar os ditames constitucionais e legais que se inserem na sua esfera jurídica. Contudo, tal imperativo não pode ser interpretado de

maneira a obrigá-lo a contribuir com a máxima imposição fiscal exigível. O contribuinte deve pautar as suas condutas dentro da legalidade em sentido amplo, respeitando e levando em consideração todas as demais previsões normativas constitucionais, legais ou infra-legais, não ficando em hipótese alguma condicionado ao pagamento da mais elevada carga tributária. Ou seja, havendo duas formas que respeitem os dispositivos normativos, abre-se a possibilidade de escolha entre o caminho mais adequado, o qual poderá ser o menos oneroso ao contribuinte.

2.3 Planejamento tributário como realidade das economias de âmbito nacional e global

Ao contrário do que se possa pensar, o planejamento tributário não se apresenta como um ideal novo, do qual se tenha passado a tratar com maior profundidade nos últimos anos. Talvez em decorrência das discussões ocorridas no Congresso Nacional e na sociedade brasileira, após a aprovação da denominada norma anti-elisão, através de dispositivo da Lei Complementar nº 104.2001, o assunto passou a ter um maior destaque.

As grandes empresas que exercem forte participação no produto interno bruto nacional adotam, em quase sua totalidade, inúmeros instrumentos de planejamento tributário.

Ainda que parcela destas empresas tenha benefícios fiscais legalmente concedidos, através de políticas extra-fiscais das unidades federativas, buscam na prática conduzir os negócios da forma mais eficiente no aspecto tributário, visando o maior retorno aos investidores.

Ressalte-se que a tributação extra-fiscal pode ser entendida por si só como uma via de utilização de prática elisiva, tendo em vista que inúmeros negócios baseiam-se, com grande ênfase, no estímulo conferido pelo Estado para a redução da carga tributária. Dependendo do contexto do contribuinte, o ajuste da atividade para se enquadrar na moldura delineada para o benefício fiscal, como por exemplo, as subvenções, créditos presumidos, isenções, subsídios no objetivo de ter o ganho de redução dos tributos a serem pagos.

Se forem examinados os indicadores financeiros e econômicos destas corporações, poderá se constatar que algumas não chegam sequer a realizar qualquer recolhimento a título de algumas espécies tributárias, isto em face de condutas legalmente possíveis que possibilitam a redução no ônus fiscal ao qual se submetem.

Em relação a outras empresas que exercem atividades similares, aqueles que realizam o planejamento tendem por se sujeitar a tributação inferior, garantindo assim uma maior chance de êxito.

Critica-se a possibilidade de o planejamento tributário causar distorções referentes à isonomia e capacidade contributiva⁴ entre os sujeitos da imposição fiscal. Contudo, será demonstrado adiante que tal pensamento não pode prosperar ante a enormidade de contra-argumentos que rebatem por completo a tese em discussão.

Registre-se, oportunamente, que a busca da menor carga fiscal, observando a licitude das práticas, não se apresenta como uma realidade exclusiva dos

⁴ GRECO, Marco Aurélio, Planejamento tributário. São Paulo: Dialética, 2004. p.50

contribuintes brasileiros. Nações desenvolvidas econômica e juridicamente, como Alemanha, França, Grã-Bretanha, Espanha, Itália, Estados Unidos da América, dentre outras, reiteradamente discutem os limites do planejamento tributário e a forma de enfrentá-lo para evitar a perda de receita tributária, seja por meio de regras gerais antielisivas ou através de interpretações dadas às realidades tributárias.

Com base na evolução da matéria em outros ordenamentos jurídicos, é possível extrair importantes lições resultantes de experiências práticas dos métodos e argumentos utilizados pelas autoridades fiscais e contribuintes para sustentar os seus interesses.

2.4 Conceitos e definições vinculadas ao planejamento tributário

Na seara do Direito, a importância das palavras e dos seus conceitos detém relevada importância para a correta compreensão e interpretação da idéia que se pretende expressar. Em interessante passagem, o jurista argentino Héctor Belisario Villegas⁵ discorre acerca da necessidade de esclarecimentos prévios da terminologia antes da abordagem de determinado assunto, expondo nos seguintes termos:

El lenguaje no es otra cosa que una herramienta convencional con la cual forzosamente debemos trabajar, dando a los conceptos el significado que creemos más apropiado, pero sin dejar de tener en cuenta el contenido que a esos conceptos les asigna la gramática, la legislación, la jurisprudencia y la doctrina.

Critica-se o extremismo no debate de conceitos ou denominações dadas a determinados institutos. Quando se deixa de lado o real imperativo de bem se extrair

⁵ VILLEGAS, Héctor Belisario. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires: Astrea, 9ª ed, atualizada e ampliada, 2005, p. 536.

a delimitação de um instituto ou conceito para se enfrentar uma mera disputa de interessados em batizar o objeto da análise, o debate resta vazio e improdutivo.

Contudo, no trato do planejamento tributário há de se ter uma correta exposição com esclarecimentos adequados para que se dê o uso devido aos vocábulos. Na temática que se examina no presente momento, os principais conceitos a serem abordados, e que tem a utilização freqüente no trato do assunto, são em especial os seguintes: planejamento tributário, elisão fiscal, evasão fiscal e elusão fiscal.

2.4.1 Planejamento Tributário e Elisão Fiscal

Planejamento tributário e elisão fiscal são conceitos sinônimos, representados como a organização do sujeito passivo da obrigação tributária, para não incorrer na incidência da norma tributária, utilizando-se de meios legais postos à sua disposição⁶. Ambos os termos representam a forma de opção pelo regime fiscal menos oneroso respeitando todos os limites constitucional e legalmente impostos, assim como a forma pela qual os atos devem ser realizados, em respeito aos dispositivos normativos.

⁶ Conclusão do Plenário do XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário coordenado por Ives Gandra da Silva Martins:

*1ª Pergunta: Qual a diferença entre elisão e evasão fiscal e quais os limites legais que separam as duas figuras?

Plenário: Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento de tributo, por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador. Evadir é evitar o pagamento de tributo devido, reduzir-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador. Aprovado por maioria. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão é incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro in Planejamento tributário e a Lei Complementar 104, São Paulo: Dialética, 2002, p. 127.

Em passagem de monografia do professor Marco Aurélio Greco enfocando especificamente o tema do planejamento tributário, extrai-se de maneira clara e didática a diferença de amplitude entre planejamento tributário e elisão fiscal, ainda que os mesmos sejam conceitos umbilicalmente ligados, como se pode ver:

Nunca é demais repetir que planejamento e elisão são conceitos que se reportam à mesma realidade, diferindo apenas quanto ao referencial adotado e à tônica que atribuem a determinados elementos.

Quando se menciona 'planejamento', o foco de preocupação é a conduta de alguém (em geral o contribuinte); que por isso, a análise desta figura dá maior relevo para as qualidades de que se reveste tal conduta bem como para os elementos: liberdade contratual, licitude da conduta, momento em que ela ocorre, outras qualidades que se revista etc.

Quando se menciona 'elisão', o foco da análise é o efeito da conduta em relação à incidência e cobrança de tributo; por isso, sua análise envolve debate sobre os temas da capacidade contributiva, da isonomia etc.⁷

Desta forma, claramente se denota que o planejamento tributário como conceito legal não se refere a uma conduta ilícita. Muito pelo contrário, haja vista a necessidade indissociável de exercer um ato não vedado pelo ordenamento jurídico, nem tampouco contrário às regras às quais se deve submeter.

O planejamento tributário pode se expressar de várias formas, e em maior ou menor amplitude. Seja a redução total ou parcial do tributo normalmente exigido, desde que não haja violação normativa ou vício no ato jurídico que venha a ser constatado, a prática será considerada legítima, imune a punições de qualquer espécie por parte da autoridade fiscal.

⁷ GRECO, Marco Aurélio, Planejamento tributário. São Paulo: Dialética, 2004. p.74 e 75.

2.4.2 Evasão Fiscal

Enfrentando agora o conceito de evasão fiscal, contrariamente à elisão tem-se uma prática ilegal, vedada portanto pelo ordenamento jurídico. Quando o contribuinte realiza um ato de evasão foge aos limites da legalidade devidamente tipificados e positivados.

Infelizmente, a prática evasiva figura bastante comum na realidade brasileira, sendo objeto de inúmeras sanções, inclusive de natureza penal para o contribuinte que, no objetivo de reduzir a sua imposição fiscal, deixa de atentar-se aos limites ou ainda que, com conhecimento dos mesmos, pratique a sua ação ou omissão.

São inúmeras as formas de prática da evasão fiscal. A não contabilização de recebimentos (conduta denominada informalmente de "caixa 2"), a simulação de atos jurídicos, alteração de dados contábeis, falsificação de documentos, dentre outros, são exemplos de práticas evasivas, passíveis de punição de acordo com a sua consequência, também levando em consideração os meios utilizados para o seu desempenho.

A linha divisória entre a elisão fiscal e a evasão fiscal por vezes pode ser bastante tênue. Dependendo da interpretação que se confere a determinada conduta, ou à amplitude da base impositiva de determinada espécie tributária, pode-se deparar com uma conduta lícita ou ilícita. Nestes casos há de se ter cautelas redobradas para que se evite a incorreta compreensão da extensão da exigência fiscal, podendo gerar uma interpretação equivocada da prática do contribuinte, fazendo com que este tenha que se submeter às sanções penais ou administrativas cabíveis.

A questão da compreensão dos limites entre a conduta lícita e ilícita apresenta-se como um dos maiores desafios, tendo em vista que, a despeito de ser a relação jurídica tributária pautada no manto da legalidade, sempre existem margens para se compreender de forma divergente a postura dos sujeitos passivo e ativo.

De toda forma, as definições em análise se configuram como as mais aceitas por parte da doutrina nacional. Apesar de existirem posições divergentes⁸, a compreensão dos vocábulos em exame figura consolidada no Direito Brasileiro. A definição de De Plácido e Silva⁹, expõe de forma precisa a extensão dos termos:

"A expressão elisão fiscal designa conduta lícita do contribuinte voltada à redução da carga tributária que eventualmente incida sobre a sua atividade econômica. Destaque-se que a elisão fiscal constitui atividade lícita, deferida pela ordem jurídica ao contribuinte e voltada à proteção de seus interesses; diferenciando-se de eventual conduta que viole a ordem jurídica com o mesmo propósito, o que constitui sonegação fiscal."

Todavia, o tema não se circunscreve às breves palavras acima enunciadas. Existe uma série de outros conceitos e assuntos aos quais se deve dedicar uma atenção específica e detida, permitindo que se tenha total compreensão da matéria e se chegue a uma conclusão quanto à possibilidade de ser utilizada por qualquer contribuinte das práticas de planejamento tributário.

Registre-se, contudo, a existência de abalizada doutrina posicionando-se em sentido contrário à maior parte dos estudiosos, no que tange às definições de evasão e elisão fiscal.

⁸ Vide Hugo de Brito Machado e Alfredo Augusto Becker nas linhas a seguir.

⁹ SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico, Rio de Janeiro: Ed. Revista dos Tribunais, 26ª Ed, 2005, p. 511.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado¹⁰, em sua análise no âmago da concepção dos vocábulos, *evasão* serviria melhor para retratar a fuga lícita à imposição fiscal, ou seja, uma prática antecedente à ocorrência do fato gerador. Na mesma linha a *elisão*, no sentido de eliminar, suprimir, teria como pressuposto a ocorrência de um fato prévio a uma realidade tributária já existente.

Assim também, Alfredo Augusto Becker¹¹ compreende a elusão fiscal ou *evasão* lícita como o oposto da fraude fiscal. Em diversas passagens de sua obra, refere-se aos termos destacados dentro da compreensão de que o planejamento tributário consistiria em uma prática que não viola as regras disciplinadoras do fenômeno da tributação, sendo, desta forma, uma *evasão* fiscal lícita, também denominada elusão fiscal.

Inobstante as palavras divergentes acima relatadas, que não deixam de ter a sua coerência com a definição dada aos termos *elisão* e *evasão*, se adotará aqui a posição dominante dos estudiosos do Direito Tributário, tendo em vista a consolidação e disseminação da compreensão dos termos, que, data vênua a posição destacada, também demonstram coerência com a idéia que se pretende disseminar.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento tributário e a Lei Complementar nº 104. São Paulo: 2002, p. 107-108.

¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário, São Paulo: Lejus, 2ª, Ed, 2.002.

2.4.3 Elusão Fiscal

Na esteira das conceituações anteriormente expressadas, considerações acerca da elusão tributária devem ser tratadas para que se distinga esta figura das demais já delineadas.

A elusão fiscal estaria em um meio termo entre elisão e evasão fiscal. A conduta elusiva não possui características de ato ilícito. Contudo, a licitude contrasta com a utilização de formas indiretas para evitar o ônus fiscal, as quais são desprovidas de motivação real sendo conduzidas com o objetivo exclusivo de evitar a tributação ou reduzir o seu montante.

Em consonância com a distinção acima realizada, Heleno Taveira Torres¹² deixa clara a distinção entre as figuras. Para ele, ao se focar as diferenças entre evasão e elisão fiscal, a elusão ocuparia uma posição limítrofe entre a conduta lícita e a ilícita, em vista do meio utilizado para se evitar ou reduzir o ônus tributário. Haveria na elusão uma conduta lícita. Entretanto, a proximidade à ilicitude resta deveras tênue, haja vista o abuso de direito ou da forma levada a cabo por parte do sujeito passivo da obrigação fiscal.

¹² "Assim, cogitamos de 'elusão tributária' como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de 'causa' (simulação ou fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar de negócios atípicos ou indiretos desprovidos de 'causa' ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica." (TORRES, Heleno Taveira. Direito público e direito privado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, 2ª ed., p. 189)

2.5 Conceitos e definições vinculadas ao planejamento tributário no Direito Comparado

Dentro do âmbito do trabalho que se elabora, resta fundamental o enfoque da forma pela qual o planejamento tributário é conceituado em outras ordens jurídicas. Poder-se-á analisar a existência ou não de uma uniformidade na concepção e conceituação dos termos e denominações.

A doutrina espanhola se manifesta com bastante semelhança às concepções que se expressam no âmbito do Direito Brasileiro. Em estudo especificamente voltado à análise de regra criada para evitar o planejamento tributário, César Garcia Nova¹³, compara as definições internacionalmente:

*Tampoco en la doctrina y la legislación en lengua portuguesa el equivalente al castellano 'fraude' tiene el mismo significado que en España se le da a este término. Así, en la doctrina y legislación portuguesa, el fraude se suele identificar con 'evasao', que consistiría en que el contribuyente sustrae al Fisco parte o la totalidad de su materia imponible, pero porque el mismo no declara, o declara con falsedad. En contraposición, es frecuente el uso del término **elisão**, entendido como la búsqueda, a través de instrumentos lícitos, de fórmulas negócias menos onerosas desde el punto de vista fiscal, a través, normalmente, de la elección de alternativas negócias.*

A terminologia evasão fiscal, como expressão de fuga ilícita da obrigação tributária, seja por meio de fraude à lei ou declarações falsas, em muito se assemelha à definição já defendida.

Da mesma forma, elisão fiscal, como a busca de evitar a realização de fatos geradores de tributos, com formas negociais que sejam menos onerosas, se afigura como termo estreitamente ligado à idéia sustentada pela doutrina brasileira. De forma coloquial os espanhóis denominam *ahorro fiscal* a economia de tributos gerada por meios lícitos.

¹³ NOVOA, César, García. La Cláusula Antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria. Barcelona: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas Y Sociales. S.A., 2004, p. 31/32.

Deve-se destacar, contudo, que no Direito espanhol o conceito de elusão fiscal possui grande difusão tendo em vista a sua vinculação com atos de fraude à lei, ante a difusão do termo, gerado pela regra constante no art. 24 da *Ley General Tributária*.

No Direito argentino pode-se verificar a existência das figuras evasão fiscal e elusão fiscal. Considera-se que há elusão tributária em oposição à evasão quando as ações ou omissões tendentes a reduzir o ônus fiscal são realizadas por meios lícitos, sem infringir o texto da lei.

A compreensão que se tem em muito coincide com a posição que se adota no direito brasileiro, devendo ser ressaltada a existência de entendimentos divergentes, nos sentido de enquadrar a elusão também como uma forma ilícita de se evitar o tributo.¹⁴ Para esta posição, a prática de um ato por métodos diversos dos normalmente utilizados acaba por gerar uma situação anômala, tendo o fisco como prejudicado dessa ação que tem por fim deliberado a redução do tributo.

O Direito anglo-saxão também contempla as figuras relacionadas com o planejamento tributário. Designando a elisão fiscal e evasão fiscal, respectivamente, a *tax avoidance*¹⁵ e *tax evasion*¹⁶, enquadram-se na concepção correspondente no Direito brasileiro.

¹⁴ "En la esfera del derecho privado, el uso de determinada forma puede, en algún caso, carecer de significación jurídica sancionatoria, pero tal circunstancia no convierte el acto en lícito, puesto que la utilización anormal de una forma jurídica, con el ánimo de perjudicar al fisco, coloca al acto em situación de contraste con el derecho.

La elusión fiscal es siempre fraudulenta y es una conducta antijurídica, concibiendo la anti juridicidad como algo único que tiene como característica común la circunstancia de estar desaprobada por ele derecho sin distinción de ramas." (VILLEGAS, Hector Belisario. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires: Astrea, 9ª ed, atualizada e apliada, 2005, p. 546)

¹⁵ For tax purposes, avoidance is a term used to describe taxpayer behavior aimed at reducing tax liability which falls short of tax evasion. (International Bureau of Fiscal Documentation, International Glossary, Amsterdam: IBFD, 4ª ed, 2001, p. 27)

Da mesma forma, ainda que as origens sejam vinculadas ao *common law*, os contribuintes anglo-saxões, tem em mente a busca da alternativa menos onerosa do ponto de vista fiscal.

A doutrina norte-americana disserta sobre o assunto em pauta, vislumbrando o tema do planejamento tributário como peça central, senão veja-se: "*tax avoidance is not a cure but prevention. It is the prevention of that situation from arising which is the basis of the tax*"¹⁷.

Neste sentido, verifica-se que a postura de elidir a ocorrência do fato gerador é aceita e aplicada no sistema de *common law*, visando a obtenção dos mesmos interesses almejados pela prática no sistema do *civil law*.

2.6 O aspecto cronológico como critério para análise da licitude ou ilicitude da conduta elisiva

Dentro da delimitação da licitude ou não de uma conduta que objetiva a redução da carga tributária, um dos aspectos enfrentados pela doutrina refere-se ao momento em que o contribuinte executa a ação ou omissão tendente a tal objetivo.

Entende-se que a elisão fiscal exige, por parte do contribuinte, uma fuga ao fato gerador antes que este venha a ocorrer. O contribuinte deve utilizar-se de meios lícitos, em momento anterior à realização da postura configurada na hipótese de

¹⁶ *Tax evasion, in contrast to tax avoidance, may be characterized as intentional illegal behavior, or a behavior involving a direct violation of tax law, in order to escape payment of tax. (International Bureau of Fiscal Documentation, International Glossary. Amsterdam: IBFD, 4ª ed. 2001, p. 134)*

¹⁷ *ALTMAN, George. Recent development in Income tax avoidance. Chicago: Illinois law review, vol. 39, 1934, p. 154.*

incidência da espécie tributária, para que evite a configuração do fenômeno da subsunção.

O fato de antecipar a incidência do fato concreto na hipótese legal confirma que a tributação desta situação não pode vir a se desempenhar. Todavia, a antecipação em comento, inobstante a sua imprescindibilidade, por si só não garante a licitude da economia fiscal.

Ainda que o fato tributário seja evitado, o meio utilizado pode macular a licitude da ação ou omissão. A emissão de uma nota fiscal com subfaturamento, por exemplo, em princípio garante a antecedência da conduta, para a posterior declaração do montante do faturamento para fins de imposto de renda. Inquestionável, contudo, que tal fraude pode ser considerada como conduta elisiva, tendo em vista a cronologia dos acontecimentos.

Há de se considerar tanto o aspecto temporal como o aspecto material da postura do contribuinte, tendo em vista que somente ambas, em conjunto, podem evidenciar o real caráter da tentativa de economia de tributos, garantindo a sua licitude ou constatando a sua ilicitude.

Como arrimo para as considerações realizadas, não se pode deixar de registrar a posição sustentada por Rubens Gomes de Sousa¹⁸, que enfrenta o assunto de forma precisa:

É fácil compreender a razão: se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária específica ainda não tinha surgido e o direito do fisco ao tributo ainda se encontrava em sua fase abstrata, não concretizada nem individualizada com relação a um fato e a um contribuinte: por conseguinte o fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, por meios ilícitos, evitar a ocorrência do fato gerador, ou fazer

¹⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. Rio de Janeiro: Financeiras S.A., 2ª Ed, 1954, p. 99/100.

com que essa ocorrência se dê na forma, na medida ou no tempo que lhe sejam mais favoráveis. Ao contrário, se o contribuinte agiu depois da ocorrência do fato gerador, já tendo portanto surgido a obrigação tributária específica, qualquer atividade desenvolvida pelo contribuinte, ainda que por meios lícitos, só poderá visar a modificação ou a ocultação de uma situação jurídica já concretizada a favor do fisco, que poderá então legitimamente objetar contra essa violação do seu direito adquirido, mesmo que a obrigação ainda não esteja individualizada contra o contribuinte pelo lançamento, de vez que este é meramente declaratório.

O registro do excerto acima transcrito bem caracteriza a relevância do aspecto temporal na definição da licitude da conduta elisiva. Indiscutivelmente, o tempo em que a fuga da hipótese de incidência ocorre serve para avaliar concretamente a legitimidade da ação, não podendo ser relevado por parte do aplicador da norma tributária no exame de uma situação potencialmente evasiva.

A mesma posição é defendida por Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁹ em estudo relacionado ao exame da Lei Complementar nº 104/2001, como se pode ver na seguinte passagem:

Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário ou como avalia Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita em lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa.

A correspondência entre o aspecto temporal e a licitude da conduta elisiva resta assente de dúvidas. A elisão jamais pode se dar tendo o fato gerador já se consumado. Para que se garanta a licitude, o planejamento tem que proceder no sentido de evitar a realização da hipótese de incidência, sendo tal elemento um aspecto indissociável da elisão fiscal.

¹⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Evasão e elisão fiscal. O parágrafo único do art. 116. CTN, e o direito comparado. São Paulo: Forense, 2006, p. 42.

2.7 Análise sistemática da Constituição Federal de 1.988 para o exame da elisão fiscal

O planejamento tributário extrai os fundamentos de sua viabilidade de diversos princípios e normas jurídicas. Apontar um princípio ou a norma na qual a base da licitude da elisão se sustenta seria tarefa arriscada, e de certa forma incapaz de garantir segurança à argumentação em defesa de sua viabilidade.

A base sustentadora da conduta elisiva deriva de dispositivos constitucionais inseridos na regulação da ordem tributária. Todavia, no corpo do texto constitucional podem-se obter, em inúmeras disposições, subsídios para a atuação do contribuinte em busca de uma carga tributária menos opressora.

Antes mesmo de se partir para a análise de normas constitucionais concretas, de pronto o preâmbulo da Constituição Federal de 1.988, também denominada Constituição Cidadã, dentre outros valores, busca “...assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, liberdade, segurança, o bem-estar, desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna pluralista sem preconceitos...”.

Evidente o destaque conferido ao respeito que se deve conceder ao exercício dos direitos individuais, da liberdade e do desenvolvimento. O contribuinte inserido no sistema de regras que o preâmbulo introduz tem assegurada a intenção do Poder Constituinte Originário na previsão em seu favor do respeito à liberdade nas suas ações, desde que os demais valores também sejam protegidos.

Ainda que não tenha caráter normativo, consoante posição dominante da doutrina²⁰ o preâmbulo constitucional atua como: síntese da formação histórica da constituição, da organização política, arcabouço interpretativo do texto constitucional e introdução ao texto da Constituição. Destaca-se por sua função interpretativa, esta vinculada diretamente com os vetores axiológicos que serviram como norte para a elaboração do texto constitucional. O papel interpretativo do preâmbulo decorre em parte da falta de vinculação que este exerce sobre o cumprimento das normas jurídicas, tendo em vista a ausência de caráter normativo.

Evidente, portanto, a intenção em se conferir uma atenção especial aos valores nucleares à gênese do texto constitucional. As normas que vem a ser positivadas no corpo constitucional devem sempre levar em consideração o arcabouço axiológico que as geraram.

Debruçando-se sobre as os dispositivos positivados, de pronto, no inciso IV, do primeiro artigo²¹ do texto constitucional pode-se vislumbrar a intenção do legislador constituinte em preservar a liberdade dos cidadãos relacionada ao exercício de atividades econômicas. Reportando-se à livre iniciativa, em conjunto com o fundamento de valorização social do trabalho, vislumbra-se um dos aspectos

²⁰ "O preâmbulo não tem valor normativo, já que nele não se contém qualquer regra de direito positivo. Desta forma, os princípios que enuncia não são cogentes. Servem como diretrizes para a ação do poder público." No mesmo diapasão Celso Ribeiro Bastos sintetiza a sua posição: "os dizeres dele (preâmbulo) constantes não são dotados de força coercitiva." (MELLO FILHO, José Celso de. Constituição Federal anotada. Rio de Janeiro: 1986, p. 20.)

²¹ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

característicos da Constituição Federal de 1.988, por um lado defensora da doutrina socialistas e por outro preservando preceitos capitalistas.

Tal constatação, expressa além de uma permissão à liberdade de escolha ou criação de opções lícitas para a estruturação de atividades econômicas, é também uma garantia, já que como fundamento da República Federativa do Brasil, exerce papel de enorme influência nos seus dispositivos subseqüentes, que deverão guardar respeito à regra de valor na porta de entrada da Carta da República de 1.988.

Dentro dos direitos e garantias fundamentais, o princípio da legalidade se sobressai aos demais na relação tributária. Todavia, tendo em vista a expressão desta norma em conteúdo voltado diretamente à matéria fiscal, se ingressará com maior profundidade em momento seguinte.

Eduardo J. Couture já ressaltou que a liberdade jurídica é expressa no preceito de que toda pessoa tem a faculdade de optar entre a execução e a omissão do que, estando juridicamente admitido, não está juridicamente ordenado. O contribuinte tem direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos do seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e legítima, a Fazenda Pública deve respeitá-la. (...). Portanto, o fato da pessoa desejar evitar o imposto é um direito ligado à sua liberdade, havendo a fraude fiscal ou elisão fiscal, respectivamente, diante da conduta ilícita ou lícita do agente.²²

O direito fundamental de propriedade²³ pode também ser considerado um norte para uma postura elisiva. No momento em que o Estado tutela a propriedade, resta evidente o seu interesse em preservar o valor econômico que os bens possuem. Desta forma, o valor conferido à propriedade revela-se da maior

²² MORAIS, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1.987, p. 720.

²³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
(...)XXII - é garantido o direito de propriedade;

importância ao aplicador da norma, bem como ao legislador. Em todos os momentos, seja no período em que se discute a aprovação de um texto legal, à efetiva aplicação em um caso concreto, deve-se sempre observar e considerar o direito de propriedade como um direito e garantia fundamental.

Ainda na análise do artigo 5º da Constituição Federal e suas repercussões nessa seara que ora se debruça, o *caput* do dispositivo em questão merece atenção especial. Além de ressaltar os direitos de liberdade e propriedade, expressa a extensão dos beneficiários destes direitos: Não apenas os brasileiros natos ou naturalizados, mas também os estrangeiros, merecem a devida atenção e garantia constitucional. A estes se estendem os dispositivos do artigo 5º, ainda que haja a menção apenas aos estrangeiros residentes. Inobstante o conteúdo literal da Constituição, o Supremo Tribunal Federal²⁴ em diversas ocasiões alargou o âmbito de sua proteção aos estrangeiros não residentes que, guardadas as vedações expressas na Constituição Federal de 1.988, podem exigir guarida nos mesmos limites do cidadão brasileiro.

Tal postura demonstra o grau de universalidade da norma ápice do ordenamento jurídico brasileiro, sempre acolhedor de valores e expressões sustentadas pela sociedade brasileira.

Seguindo no exame da Constituição, no Capítulo I, título VII, se ingressa de forma específica na Ordem Econômica e Financeira do Estado. Disposições sobre a

²⁴ "Direito de estrangeiro não residente. O direito de propriedade é garantido em favor do estrangeiro não residente. "(STF - RE 33319/DF - Relator: Min. CANDIDO MOTTA - 1ª Turma - Julgamento: 12/09/1957)

"Ao estrangeiro, residente no exterior, também é assegurado o direito de impetrar mandado de segurança, como decorre da interpretação sistemática dos artigos 153, *caput*, da Emenda Constitucional de 1969 e do 5º, LIX da Constituição atual. Recurso extraordinário não conhecido. "(STF - RE 215267/SP - Relator: Min. ELLEN GRACIE - 1ª Turma - Julgamento: 24/04/2001)

temática como um todo se encontram positivadas no seu âmbito, reforçando a livre iniciativa e o direito de propriedade²⁵ enfrentados em tópicos anteriores.

Conferindo uma maior clareza e definição ao interesse buscado, com base nos princípios sobre os quais a ordem econômica se baseia, resta de grande relevo o exame do parágrafo único do dispositivo em comento.

A possibilidade de exercício livre da atividade econômica, com base na regra constitucional, sofre de um único limite para seu exercício, qual seja a limitação prevista por lei. Desta forma, o sujeito que vem a exercer uma atividade econômica deve guardar total respeito aos limites legais, sendo-lhe viável a atuação no espaço jurídico onde não haja determinação ou vedação legal. O campo de suas possibilidades situa-se na órbita do não regulado ou não vedado, sendo este território vastíssimo e lícito.

Sem maiores questionamentos, depreende-se do texto constitucional que a liberdade conferida ao contribuinte não pode ser exercida de uma forma plena. Nem tampouco deve ser concluído que existem valores ou dispositivos que condicionem a atividade econômica à maior tributação, ou maior arrecadação, do Estado.

Em nenhuma passagem da Constituição Federal de 1.988 se tende a concluir pela vedação à liberdade que tem o contribuinte de buscar a redução legítima da sua carga fiscal. Nenhum de seus artigos incita ou cogita de tal proibição, devendo

²⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...) II - propriedade privada;

(...) IV - livre concorrência;

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

ser destacado que os princípios da capacidade contributiva e da igualdade não têm o condão de levar a uma interpretação nesse sentido.

A doutrina que busca condenar a elisão fiscal tem como uma de suas argumentações a defesa de que haveria uma violação ao respeito à capacidade contributiva e à isonomia, no instante em que um contribuinte em igual situação submete-se a carga tributária inferior.

Tal raciocínio não pode prosperar em razão dos argumentos já destacados, bem como da interpretação conferida aos princípios no momento em que são submetidos aos instrumentos de ponderação do choque ocorrido. Tal assunto será focado com detalhes mais adiante, razão pela qual é abordado apenas superficialmente neste instante.

As considerações realizadas expõem o resultado da análise global da Constituição, com relação aos seus preceitos vinculados à matéria em questão. Livre de vedações no texto constitucional brasileiro, abre-se campo para o exame da relação jurídico-tributária que será capaz de explicitar a forma pela qual o contribuinte deve se conduzir perante a atividade do fisco. Nas disposições específicas será possível uma melhor visão da temática diretamente tratada por parte do legislador constitucional.

2.8 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade, como um dos pilares do Estado de Direito moderno, possui fundamental importância, influenciando em todo o trato de matérias relativas ao Direito Tributário. O seu relevo transcende as fronteiras do Direito Tributário e

ingressa em diversas outras áreas do Direito, sendo sua expressão ora enfrentada em apenas uma de suas inúmeras repercussões.

Dentro do âmbito da Constituição Federal de 1.988, o princípio da legalidade apresenta-se primeiramente, e de uma forma geral, no inciso II do Artigo 5º, ao garantir o respeito à liberdade do cidadão, salvo a previsão legal de determinada ação ou conduta.

Por si só, o princípio da legalidade, em seu sentido amplo, abrangeia também o trato das questões tributárias. Contudo, em virtude da natureza do nosso texto constitucional, zeloso em bem identificar as proteções individuais e coletivas, se elencou tal norma especificamente dentro da ordem constitucional tributária, com objetivo de deixar evidente a sua repercussão nesta seara, reconhecendo as especificidades que a matéria tributária possui.

Desde a primeira manifestação do princípio da legalidade em um regime jurídico, expressa na Inglaterra do século XII²⁶, com a edição da Carta Magna de João Sem Terra, evidencia-se o interesse da sociedade em estabelecer regras gerais, do conhecimento de todos, com o maior grau de legitimidade na sua formação, para que seja conferido o devido respeito ao seu cumprimento e cobrança.

A antiga imposição do monopólio do rei, senhor feudal, Deus, ou de qualquer outra manifestação de poder que tenha conferido arrimo à instituição e cobrança de tributos, não subsiste na ordem jurídica atual. O império da lei, sem considerar os

²⁶ Vide (UKMAR, Victor. Princípios comuns de direito constitucional tributário (traduzido por Marco Aurélio Greco). São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1976), onde se observa que mesmo antes da elaboração da Magna Charta, houveram exemplos típicos que demonstram a necessidade do consentimento do contribuinte para a cobrança de tributos.

princípios que guiam a sua interpretação e aplicação, garante aos contribuintes uma maior certeza no grau de sua participação do custeio da máquina administrativa estatal.

O princípio da legalidade como um dos pilares da ordem constitucional deve ser considerado como uma garantia fundamental, ainda que fora dos incisos do art. 5º. da Constituição Federal de 1.988. A localização deste princípio no texto constitucional não lhe exclui deste rol exemplificativo do artigo 5º, não se deixando de lado a previsão do parágrafo segundo²⁷ do mesmo artigo, que expressamente admite a existência de direitos e garantias fundamentais em outros dispositivos, incluindo não somente às referentes ao Direito interno, estendendo aos tratados internacionais dos quais o Brasil seja signatário.

No artigo 150, logo no seu inciso I²⁸, da Constituição Federal de 1.988, se obtêm uma expressão do legislador constituinte garantindo ao contribuinte uma limitação ao poder estatal de tributar. O tributo pode ser instituído, cobrado e majorado; contudo, somente com a devida chancela do Poder Legislativo através de lei regulamentada aprovada.

Deve-se destacar que o princípio da legalidade não se traduz na mera criação de lei para a instituição e majoração de uma espécie tributária. A Constituição Federal exige mais do que isso, obrigando ao legislador a instituição também dos elementos fundamentais para a sua criação: hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota e contribuinte.

²⁷ § 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

²⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

A atividade do Poder Executivo no âmbito do Direito Tributário detém natureza eminentemente vinculada. Desta forma, à lei cabe explicitar, da forma mais clara e completa possível, os limites da atuação do fisco para que não dê margens à utilização de interpretações que ensejam o desvirtuamento da previsão normativa. A lei serve como um condutor no exercício de cobrança por parte do sujeito ativo, conferindo limites e diretrizes para o desenvolvimento do seu mister.

A previsão do princípio da legalidade na ordem tributária gera, em especial, um efeito duplo, no seguinte teor: de um lado, estabelece regras claras, guardando respeito aos dispositivos constitucionais, para expressar as hipóteses de incidência das espécies tributárias e demais características essenciais a ensejar a tributação; de outro lado, confere liberdade ao contribuinte para realizar os atos que estejam fora das hipóteses de incidência dos tributos, sem que haja qualquer possibilidade de tributação, até que seja editada lei para regular a matéria, se houver a possibilidade constitucional e legal.

O contribuinte terá a certeza de que tão somente certas hipóteses, devidamente discriminadas em lei, no seu aspecto formal e material, poderão ensejar a tributação, ficando a salvo do ônus fiscal em todas as demais condutas fora do espectro da regra exigida pela Constituição Federal.

O princípio da legalidade sustenta-se em diversos fundamentos, dentre eles a segurança jurídica, já que fornece ao contribuinte um retrato fiel das situações que ensejarão o pagamento de tributo, caso ocorram. Qualquer exigência do fisco em desrespeito à legalidade deve ser imediatamente rechaçada com a intervenção do Poder Judiciário, se tal fizer necessário.

2.9 Princípio da tipicidade no direito tributário

Em decorrência de sua magnitude dentro do contexto da ordem jurídica constitucional vigente, o princípio da legalidade desdobra-se em subprincípios. Determinadas expressões do princípio da legalidade comportam um enquadramento dentro de seu conceito amplo, merecendo minuciosa observação para correta cognição e aplicação.

Um destes subprincípios, que detém enorme relevo na seara do Direito Tributário, consiste no princípio da tipicidade. Não sendo suficiente a legalidade pura e simples para a garantia da limitação ao poder de tributar, o princípio da tipicidade vem a qualificar essa sua manifestação.

Alberto Xavier²⁹, ao definir tal princípio, discorre nos seguintes termos:

*O princípio da tipicidade da tributação traduz-se, pois, na imposição de comandos ao legislador para que formule as leis tributárias: (i) de um modo casulístico ou seletivo, com a conseqüente proibição de cláusulas gerais (**lex stricta**); (ii) de modo completo e exclusivo, com a conseqüente proibição de normas de reenvio (**lex completa**); (iii) de modo claro e preciso, com a conseqüente proibição de conceitos indeterminados (**lex certa**); (iv) de modo expresso, com a conseqüente proibição da analogia (**lex stricta**).*

Como já destacado, a certeza no trato das questões tributárias requer uma atenção integral do legislador, aplicador e intérprete da norma jurídica. Ao contrário do que é permitido realizar em outros ramos do Direito, como o Direito Civil, Processual e Trabalhista, por exemplo, veda-se a utilização da analogia para se verificar a ocorrência de fato gerador de tributo. Da mesma forma, a discricionariedade para a aplicação da norma tributária sofre de freios que limitam a

²⁹ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo: Dialética, 2002, p. 29.

autoridade fiscal à vinculação de suas condutas ao texto legal, tolhendo liberdades existentes para o trato de matérias diversas à de natureza fiscal.

A relação jurídica tributária reveste-se de limites, que visam propiciar aos que figuram em ambos os seus pólos a certeza das hipóteses de incidência, para fins de garantir ao contribuinte o conhecimento dos fatos que podem vir a ocasionar o pagamento de tributo.

Nas inúmeras garantias outorgadas na instituição e cobrança de tributos, pode-se constatar que o objetivo fundamental, ou seja, a linha mestra que norteou a atividade do Poder Constituinte, teve como finalidade proteger o contribuinte contra a incerteza passível de ocorrência, no momento em que se deixa ao arbítrio da autoridade fiscal a exigência de tributo.

O princípio da tipicidade vem expor que, para a devida regulação da matéria tributária, o texto constitucional não exige uma simples lei, sem nenhum requisito adicional. Faz-se necessária a existência de uma lei, que possua caráter qualificado, representando o critério e fundamento da decisão do aplicador.

Gera-se por meio da tipicidade um limite do aplicador à subsunção do fato à norma jurídica criada para determinar a matéria, sendo vedada a tentativa de aplicação extensiva ou analógica para alargar as balizas dentro das quais se deve restringir a aplicação da norma.

2.9.1 Princípio da tipicidade e seus desdobramentos

Na análise do princípio da tipicidade, seguindo as considerações traçadas por Alberto Xavier³⁰, ao examinar e ingressar verticalmente na esfera desta norma, têm-se como corolários os seguintes desdobramentos: seleção, *numerus clausus*, exclusivismo e tipicidade fechada.

Ao tratar da seleção, é vedada a descrição da hipótese de incidência do tributo com conceitos gerais ou cláusula geral. Os tributos devem ser descritos de forma que expressem os tipos ou modelos dos fatos sujeitos à tributação. Deve-se deixar de forma definida, precisa e delimitada, o âmbito de aplicação da norma, de maneira que essa não se estenda de maneira desenfreada ao livre arbítrio do aplicador.

No que tange à enumeração das situações que vem a caracterizar o dever de pagar tributo, adota-se a tipologia da taxatividade elaborando um leque fechado, ou seja, *numerus clausus*. Os fatos que subsumem integralmente a qualquer um dos tipos previstos em norma legal sujeitam-se ao ônus fiscal, ao passo que aqueles que, por algum elemento, não se adéqüem, ao tipo serão livres da tributação.

Com base no exclusivismo, tem-se que a ocorrência da situação descrita em lei é, por si só, necessária e suficiente para fazer ocorrer o fenômeno da subsunção, não se exigindo quaisquer outros fatos ou eventos ausentes da previsão normativa.

³⁰ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo: Dialética: 2002, p. 18-19.

Consoante o dispositivo do art. 114³¹ do Código Tributário Nacional, resta evidente a expressão do exclusivismo.

Por fim, no que diz respeito à tipicidade fechada visa-se excluir qualquer subjetividade na aplicação da norma, exigindo a maior determinação e precisão na sua expressão. A utilização de conceitos dotados de determinação de maneira que se consiga garantir a maior segurança jurídica ao destinatário da norma jurídica tributária.

Desta forma, a tipicidade não se resume à simples delimitação de tipos, apesar de ser esta uma das suas facetas relevantes. A sua fragmentação, em partes que se complementam para identificar a sua extensão, é necessário para melhor compreender o âmbito de sua aplicação, que serve ao exame das questões de Direito Tributário.

No texto constitucional têm-se, em diversas passagens, a expressão da tipicidade, delegando à lei complementar e à lei ordinária o papel de veículos de expressão de limites ao poder de tributar do Estado. Como exemplos podemos citar os artigos 146, 148 e 154 da Constituição Federal de 1.988, que se referem à competência constitucional para criação ou instituição de tributos, delegando à lei o dever de expressar o seu conteúdo, tornando sua aplicação adequada às imposições decorrentes do princípio da tipicidade.

Dentre os dispositivos elencados no parágrafo anterior, faz-se imperioso o exame detido de um dos incisos do art. 146 da Carta da República de 1.988. O

³¹ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

inciso III³² do citado artigo deixa bastante evidente o caráter de tipicidade que se deve conferir às espécies tributárias, independentemente de qualquer particularidade que venham a possuir.

No instante em que se determina à lei complementar a definição dos aspectos indispensáveis à correta extensão e compreensão dos tipos tributários, delineando também todos os aspectos indispensáveis para sua instituição e cobrança, resta evidente a imposição constitucional do princípio da tipicidade.

2.9.2 Princípio da tipicidade no direito tributário e penal

Possível evidenciar, ao se buscarem expressões similares ao princípio da tipicidade no direito tributário, uma larga semelhança entre a sua expressão já enfrentada com larga exposição por parte dos estudiosos do Direito Penal.

Tendo em vista o caráter sistêmico da Ciência do Direito, devem-se utilizar as compreensões já sedimentadas em torno do princípio da tipicidade penal a fim de se obter uma compreensão mais ampla do seu conteúdo.

A tipicidade da seara do Direito Criminal exerce um papel de enorme relevo ao atuar no sentido de definir os fatos ou atos típicos, que poderão vir a gerar punições caso venham a ser cometidos ou omitidos, garantindo liberdade e licitude para a prática de todas as demais ações ou omissões.

³² Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (...)

Evidente a maior facilidade que se tem para compreender a tipicidade e seus desdobramentos no âmbito penal. De forma sintética, pode-se dizer que todas as condutas são lícitas, exceto as previstas como tipos penais, devidamente identificados em todas as suas características. Talvez em razão da sua mais ampla repercussão no convívio social, e de sua relevância por tratar da liberdade do indivíduo, venha a ser de uma assimilação e compreensão mais fáceis.

Entretanto, ao se realizar o cotejo da tipicidade no âmbito penal em relação à sua manifestação do âmbito tributário, constata-se que restam idênticas as suas aplicações, garantias e compreensões. No lugar de, como dito acima, tipificar as condutas previstas como tipo penal, garantindo a liberdade às demais ações ou omissões, no Direito Tributário o tipo refere-se à hipótese de incidência do tributo que incidirá sobre um número limitado de fatos geradores. Desta forma, tudo aquilo que não se insere no tipo tributário (hipótese de incidência), não poderá ser objeto de tributação.

A identidade evidenciada entre as manifestações do princípio da tipicidade no Direito Penal e Tributário serve para reforçar a sua extensão e garantir a sua correta compreensão e respeito.

2.9.3 Princípio da tipicidade e a separação dos poderes

Não se pode deixar de referir-se à tipicidade como garantia da independência dos poderes no que tange à tributação. O princípio da separação dos poderes, desde sua manifestação moderna no período da Revolução Francesa, vem guiando a construção da estrutura do Estado de Direito. A análise de tal princípio à ótica da

teoria constitucional resta fundamental para se identificar o relevo desta linha mestra que repercute no seio da Constituição de forma marcante. Em passagem breve e deveras conclusiva, extraem-se das lições de Paulo Bonavides³³ excelentes elementos para bem conhecer o princípio da separação dos poderes:

Em suma, é o velho artigo da doutrina liberal clássica que ainda perdura em nossos dias, naturalmente escoimado dos vícios e das incompreensões derivadas da extrema rigidez de sua aplicação nos ordenamentos constitucionais do liberalismo. Sua acolhida, por uma das Constituições contemporâneas do Estado social, revela, portanto, irretorquivelmente, a legitimidade dessa conclusão: Onde houver Estado de Direito (e Estado de Direito é sempre Estado onde impera a limitação de poderes), haverá, de necessidade, como um dos eixos da ordem constitucional, aquele princípio, a que tanto se ligaram os nomes de Locke e Montesquieu.

A separação dos poderes visa delimitar a extensão dos poderes estatais, fixando a cada um destes uma função precípua à qual se deverá guardar respeito e observância. Cada um dos poderes, seja o executivo, judiciário ou legislativo, possui limites e controles que podem exercer um sobre o outro, possibilitando a identificação de fuga dos limites constitucionalmente impostos, tendo a condição de impor penalidades ou corrigir incorreções, caso se constate a ocorrência de uma violação.

A importância da separação dos poderes é inquestionável. Mesmo não sendo vislumbrada de forma direta na seara do Direito Tributário, vem a ser manifestada de inúmeras formas, contudo, em especial com a imposição da normatização, por parte dos legisladores, de todos os aspectos que definem os pontos principais do tipo tributário (sujeitos, hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota).

Veda-se à administração pública, representante direta do poder executivo, a desconsideração ou omissão aos limites legalmente impostos para a aplicação da

³³ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Malheiros, 12ª Ed., 2002, p. 511

norma tributária. Seja em decorrência de previsões constitucionais ou legais, no momento em que se extrapolam os limites legais ou constitucionais (legitimamente impostos pelo poder legislativo), a conduta da administração pública resta maculada de vício que protege o contribuinte desta violação à ordem jurídica.³⁴

O estabelecimento de espécies normativas por parte de um dos poderes estatais (legislativo), deixando a cargo da administração pública a sua cobrança e arrecadação (executivo), fornece ao contribuinte uma maior segurança jurídica na compreensão dos limites legais aos quais se encontra sujeito.

Ainda que isto seja uma realidade estabelecida em nossa ordem jurídica, sabe-se da presença de exceções constitucionais à vinculação da administração tributária, bem como de normas cujo conteúdo acaba por gerar interpretações distintas que, dependendo do caso, estendem ou limitam o objeto passível de imposição fiscal.

Desta forma, pode-se constatar que a tipicidade gera um espaço dentro do amplo espectro dos fatos jurídicos, tendo por conteúdo um ato negativo, resultante do dever de abstenção do Estado em tributar situação não tipificada.

A mão do fisco não poderá ultrapassar a sua amplitude aos limites da tipicidade, deixando os espaços vazios livres para a utilização por parte do

³⁴ "A atribuição aos órgãos legislativos da competência para ditar normas em matéria tributária deveria significar – seguindo rigidamente o princípio da separação dos poderes – a exclusão de toda e qualquer postestade normativa por parte do Executivo. Porém, a experiência demonstra que os Parlamentos não têm a possibilidade – seja pelo insuficiente conhecimento dos problemas práticos e dos pormenores – de exercer por inteiro a função legislativa que, portanto, vai sendo confiada, sempre com maior freqüência e amplitude, ao Executivo.

"No que concerne a matéria tributária – sendo, como foi visto, normalmente reservada, por disposição constitucional, aos órgãos legislativos – o poder executivo, via de regra, pode emanar disposições com eficácia legislativa, só na medida em que explicitamente autorizado por uma norma primária." (UKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário* (traduzido por Marco Aurélio Greco), São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1976, p. 30.)

contribuinte, o qual não poderá ser sujeito passivo de obrigação tributária até que venha a realizar fato que possa ser objeto do fenômeno da subsunção à hipótese de incidência estabelecida pelo poder legislativo.

2.9.4 Princípio da tipicidade e a segurança jurídica

Traz-se à colação, na esteira das considerações que se realiza, no sentido de reforçar a importância da tipicidade, extrato da doutrina de Leandro Paulsen³⁵ enfocando a segurança jurídica tributária, dentro do contexto do princípio da tipicidade:

Em outras palavras, considerando que a legalidade tributária vem assegurar a certeza do direito em matéria tributária, que constitui um dos conteúdos da segurança jurídica, a análise do atendimento ou não, por uma lei, à reserva absoluta faz-se pela verificação da determinabilidade mediante o critério da suficiência. A lei deve, necessariamente, conter referências suficientes, inclusive em densidade, para que se possa saber o que, onde, quando, quem e quanto, ainda que não necessariamente de modo fechado e exaustivo, mas de qualquer modo não deixando ao Executivo o papel de interar a norma tributária impositiva. Impende que, a partir da lei, seja possível proceder a subsunção ou à tipificação do caso concreto relativamente à previsão normativa, não se admitindo, contudo, a outorga de discricionariedade ao Executivo, de modo que compete a norma, e não simplesmente regule a sua aplicação.

Novamente se refere à vedação da discricionariedade do aplicador da norma como uma limitação ao poder de tributar, defendida de forma maestral pelo princípio da tipicidade.

Não se pode deixar de reforçar, ainda que a argumentação seja repetitiva, que o maior mérito do princípio da tipicidade se reporta à garantia da delimitação

³⁵ PAULSEN, Leandro, Segurança Jurídica, certeza do direito e tributação. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 97/98.

dos modelos de hipóteses que, no momento de sua ocorrência no mundo dos fatos gerarão a obrigação legal de pagar tributo.

Para se sujeitar à imposição fiscal exigem-se formalidades constitucional e legalmente estabelecidas, tendo em vista a imprescindibilidade de conferir certeza ao contribuinte das situações nas quais terá de contribuir para o custeio das despesas coletivas.³⁶ Fora deste quadro de hipóteses de incidência, o contribuinte poderá transitar sem receio de que o exercício de suas condutas correrá incólume à obrigação de contribuir com o pagamento de imposição tributária.

Desta forma, no momento em que o contribuinte deixa licitamente de realizar a ação ou omissão geradora da imposição fiscal, não se tem como interpretar ou estender a situação em exame de forma que venha a ser exigido o tributo, lhe fornecendo a ele a necessária tranqüilidade de que o seu patrimônio não virá a ser tolhido.

2.10 Isonomia e capacidade contributiva

Diversas são as argumentações que visam de forma velada relativizar a garantia que a legalidade – e, mais especificamente, a tipicidade - fornece ao contribuinte. Das mais variadas formas se tenta justificar a descon sideração da tipicidade, condenando qualquer conduta relacionada a planejamento tributário. Uma

³⁶ "Portando, não querendo insistir no óbvio, temos que, para que nasça o tributo, deve um fato corresponder fielmente à figura delineada na lei (Tatbestand), o que implica tipicidade (Typizität). Por isso, todos os elementos essenciais do tributo (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo), como tivemos a oportunidade de verificar, devem ser previstos abstratamente na lei. Ademais, cada ato concreto da Fazenda Pública que reconheça a existência de um tributo (lançamento) ou que leve à sua efetiva arrecadação (cobrança tributária) deve encontrar respaldo numa lei." (CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 19ª ed, 2003, p. 387/388)

das linhas de raciocínio em que se busca traçar tal objetivo utiliza-se de fundamentos em princípios constitucionais, sendo mais freqüente a alusão aos princípios da isonomia e capacidade contributiva.

Ambos os princípios referidos são expressões incontestáveis dos direitos e garantias fundamentais preservados pela ordem constitucional brasileira. Ainda que não estivessem previstos textualmente no corpo da carta fundamental, seriam naturais ao sistema constitucional, diante de uma interpretação lógico-sistemática.

Desde o preâmbulo do texto constitucional pode-se identificar o elenco destas expressões máximas da aplicação e interpretação do texto constitucional. O viés interpretativo que exercem é de notável importância, no sentido de conduzir e decidir, da melhor e mais justa forma, as situações postas a exame do legislador, bem como do aplicador da norma jurídica.

A expressão da isonomia não se concentra em um ramo específico do direito, sendo manifestada nas mais diversas searas. Já a capacidade contributiva tem a sua aplicação voltada especificamente ao Direito Tributário, haja vista a sua implicação indissociável à imposição fiscal em face do sujeito ao qual deverá ser sujeitar-se.

Os princípios em comento revestem-se de uma grande importância no exame do papel axiológico da interpretação das normas. O pós-positivismo prega justamente uma maior consideração dos princípios na análise do Direito, sempre se tendo em vista os valores albergados nestas normas.

Inobstante o relevo dos princípios em análise, ao serem inseridos no âmbito do direito tributário, deve-se ter cautela para evitar que os valores que norteiam os

princípios não sejam utilizados de maneira a causar incerteza ao sujeito da relação tributária.

Como já se destacou, a positivação das regras tributárias é fundamental para garantir aos contribuintes segurança jurídica e conhecimento das situações concretas que, ao ocorrer, gerarão a obrigação tributária.

No momento em que se tenta interpretar, ou até mesmo aplicar, a regra tributária com esteio nos princípios da capacidade contributiva ou isonomia, criando a possibilidade de ampliar ou estender hipóteses de incidência, se deixa de guardar o devido respeito à norma tipificada, não havendo para tanto qualquer permissão constitucional ou legal. O contribuinte poderia ficar submisso aos interesses do fisco, sem a possibilidade de contestar a posição da autoridade fiscal, já que é embasada nos princípios constitucionais ora em exame, dotados de elevada abstração.

Deve-se compreender os princípios da legalidade e tipicidade, na forma como proclama a carta constitucional, como um fio condutor para a atividade legislativa no ato da elaboração de atos normativos.

Ao legislador, como visto na exposição voltada ao princípio da tipicidade, cabe a escolha das hipóteses de incidência, e determinação dos demais elementos essenciais à instituição e cobrança das espécies tributárias. Neste ato, deverão ser verificadas todas as repercussões da norma, de modo que não se estabeleçam distinções entre contribuintes em situação igual, guardado o devido respeito à

capacidade contributiva de cada um destes. Em breve passagem, Roque Antônio Carraza³⁷ enfrenta a temática de forma deveras clara:

“Em síntese, fere-se o princípio da igualdade, no campo tributário, quando não se encontra pra um tratamento diverso, dispensado pelo legislador a várias pessoas, um motivo razoável (resultante da natureza da coisa) ou, pelo menos, convincente. Observamos que a distinção dos contribuintes em função de suas condições econômicas é essencial em nosso ordenamento jurídico, máxime em matéria de impostos.”

Destarte, resta indiscutível que a isonomia e capacidade contributiva devem ser tratadas pelo poder legislativo, no curso da criação da norma legal, cabendo unicamente ao poder judiciário interferir no conteúdo de tal norma, caso haja violações ao texto constitucional ou norma de hierarquia inferior.

Logo, em hipótese alguma o ente arrecadador poderá, sob o pretexto de proteger a isonomia ou capacidade contributiva, tributar determinada situação concreta. O aplicador da norma tributária deverá ater-se à interpretação restrita, ou seja, não estendendo as hipóteses de incidência previstas.

Todavia, ainda não satisfeitas com a evidência da impossibilidade de utilização destes princípios como óbice ao planejamento tributário, perduram as vozes de irresignação com pensamento comum de que todos devem ser tributados igualmente, cada um contribuindo dentro de sua capacidade contributiva. Como poderiam dois empresários da mesma área sofrer tributações diferentes no exercício de suas atividades? Essa indagação retrata com fidelidade a posição dos que não aceitam a elisão fiscal como uma prática lícita e aceitável.

³⁷ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 19ª ed, 2003, p. 387/388.

A sensibilização que tais questionamentos provocam é evidente. Qualquer sujeito passivo de obrigação tributária, ainda que não versado em Direito, prontamente manifestaria a sua indignação com um quadro igual ao que foi retratado, sem adentrar no âmago da matéria examinada.

Em consideração às idéias sustentadas pelos opositores da licitude do planejamento tributário, se reafirma, com base em teses sólidas e conceitos consolidados na doutrina, que a licitude das condutas elisivas guarda esteio em disposições constitucionais. Seja por decorrência dos princípios da legalidade, tipicidade, proteção à propriedade privada ou livre iniciativa, não se pode aceitar a aplicação da norma tributária à luz dos princípios constitucionais da isonomia e capacidade contributiva, sob pena de ferir valores constitucionais diretamente ligados à aplicação da norma tributária.

Poder-se-ia dizer que haveria um choque entre os princípios que balizam as posições defendidas por setores diversos da doutrina³⁸. Ocorre que os princípios à baila não se chocam, em nenhum instante, quando se analisa a conduta elisiva, nos moldes da definição enunciada quando da análise do termo³⁹.

³⁸ Exemplo de posição contra o planejamento tributário, vide: GRECO, Marco Aurélio, Planejamento tributário. São Paulo: Dialética, 2004. No sentido oposto, vide: XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo: Dialética: 2002

³⁹ "Ocorre que o exame desse argumento deve ser feito em face dos moldes atribuídos a tais princípios pelo ordenamento jurídico brasileiro, e nos parece que em face deste os princípios da capacidade contributiva e da isonomia não se prestam como suporte para a ampliação, pelo intérprete, das normas de incidência tributária. Primeiro e especialmente porque, no plano da Constituição, tais princípios devem ser entendidos em harmonia como princípio da legalidade. Depois, no plano da lei complementar, porque temos dispositivos de lei complementar vedando a tributação por analogia.

"Por outro lado, não é razoável admitir-se que o instrumento de realização de um princípio constitucional termine por destruir, ou amesquinhar, outro princípio constitucional. Assim, a norma antielisão, ainda que se admita ser um instrumento de realização dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, e da isonomia, não pode ser admitida na medida em que implica destruir, ou amesquinhar, o princípio da legalidade tributária." (MACHADO, Hugo de Brito. In O planejamento tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2002, p. 112/113)

A ação ou omissão que resulta na economia de tributos é gerada através da conduta do contribuinte que evita a realização da hipótese de incidência tipificada, utilizando-se de meios lícitos, antes da possível ocorrência do fato gerador.

Ou seja, a norma que regula a matéria tributária guardando respeito à tipicidade, isonomia, capacidade contributiva, legalidade, anterioridade etc., não terá o condão de gerar a obrigação de pagar tributo caso não seja identificado o nascimento do fato gerador adequado ao tipo previsto.

2.11 Interpretação econômica do Direito Tributário

A interpretação econômica do Direito Tributário teve como principal mentor o jurista alemão Enno Becker. A sua formulação teórica elegeu como aspecto basilar a eliminação do formalismo exacerbado predominante nos critérios interpretativos, em favor da valorização do conteúdo econômico da matéria fática.

Na elaboração do Código Tributário Alemão (*Rechtsabgabenordnung*) de 1.919⁴⁰, sintetizou-se tal concepção nos seguintes termos: "Na interpretação das leis tributárias deve-se ter em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias".

A doutrina da interpretação econômica tem como foco o caráter teleológico, atendo-se ao conteúdo econômico do fato jurídico, sendo este preponderante em detrimento do aspecto jurídico, significado dos institutos e formas dados ou disciplinados pelo Direito Privado.

⁴⁰ HENSEL, Albert. Derecho tributario (tradução e estudo preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano e Enrique Ortiz Calle). Barcelona: Marcial Pons, 2.005.

Adeptos à teoria de Enno Becker surgiram em inúmeros países. A Suíça teve Ernst Blumenstein como um dos maiores defensores da teoria: na Itália, a Escola de Pádua sustentou os seus princípios. No Brasil tem-se Amílcar de Araújo Falcão⁴¹ como um dos defensores da interpretação econômica, prematuramente falecendo aos 39 anos de idade, em 7 de janeiro de 1.967.

Todavia, parcela majoritária da doutrina do Direito Tributário rechaçou a utilização da interpretação econômica, com esteio nos mais diversos fundamentos que ora se transmitem.

A interpretação econômica gera uma violação indireta ao princípio da tipicidade tributária. No instante em que o tipo previsto na hipótese de incidência possa ser avaliado com base em análise da natureza econômica do negócio, e não da sua formatação jurídica, se abre caminho para a extensão da hipótese de incidência, desguarnecendo o contribuinte de um dos pilares para a sua assimilação do ônus fiscal, qual seja, a segurança jurídica.⁴²

Na teoria de Enno Becker, a administração tributária teria plena liberdade para descaracterizar qualquer situação com a qual se deparasse, atentando-se apenas ao resultado econômico proporcionado pela conduta, com total possibilidade de realizar o seu juízo de valor sem qualquer baliza que vinculasse sua conclusão a uma previsão normativa certa e determinada.

⁴¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2ª ed atualizada e revisada, 1971.

⁴² "Por outro lado, a argumentação contrária à doutrina alemã tem se direcionado no sentido de que, substituir o critério jurídico pelo seu conteúdo econômico, implica trocar o princípio da legalidade por cânones da insegurança e de arbítrio, incompatível com o sistema constitucional brasileiro, consoante Bilac Pinto." (NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1.989, p. 67)

Ainda que o contribuinte praticasse o ato com um determinado interesse e respectiva consequência no âmbito tributário, o agente fiscal poderia inferir a realidade posta ao seu crivo de forma divergente, gerando um ônus indesejado e inesperado ao sujeito passivo da relação tributária.

A doutrina da interpretação econômica do Direito teve franco declínio a partir do fim do nazismo (já que o nacional socialismo alemão fez uso desta forma de interpretação para exigir tributos), que se deu no período pós-guerra mundial, em 1945⁴³. Da mesma forma, com a maior sedimentação do corolário da unitariedade do Direito, deixou-se de lado a compreensão passada onde se tentava distinguir os métodos de interpretação do Direito Tributário com relação aos demais ramos do direito.

Na atualidade, a doutrina da interpretação econômica não exerce papel de relevo nas ordens jurídicas dos modernos Estados Democráticos de Direito. Contudo, serve como exemplo claro de posições doutrinárias que podem desvirtuar concepções já consolidadas sobre a questão da tipicidade e sua repercussão.

Em ações levadas a cabo por parte das autoridades fiscais, ou até mesmo por parte do poder legislativo, visando limitar práticas evasivas, denota-se, sem maiores dificuldades, o retorno disfarçado da visão do aspecto teleológico do negócio, para a determinação da existência obrigação tributária, deixando de lado a sua formatação jurídica.

Neste sentido, resta fundamental a correta compreensão dessa doutrina que apesar de considerada ultrapassada, rotineiramente e com diferentes feições ressurgem na ordem jurídica tributária.

⁴³ MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação. São Paulo: Dialética, 2002, p. 18.

2.12 Planejamento tributário na jurisprudência

Os tribunais brasileiros não tratam da matéria da elisão fiscal com grande freqüência. Em raras oportunidades o tema é tratado de forma direta, sendo mais freqüente a sua abordagem como acessório à questão principal examinada pelas cortes.

As decisões ora acostadas são exemplos de manifestações onde o planejamento tributário foi debatido. Registre-se de antemão, que em todas estas, os pretórios expressam o reconhecimento da licitude da elisão fiscal, ainda que, no caso concreto, a parte envolvida na lide não tenha tido a sua pretensão reconhecida como tal.

A primeira decisão enfrentada refere-se à utilização do contrato de *leaseback* para fins de utilização dos valores pagos com dedução no cálculo do Imposto de Renda. De pronto se verifica a posição do Tribunal Regional Federal da 1ª Região em reconhecer a legalidade de tal conduta, garantindo ao contribuinte o uso da dedução, como se pode ver:

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PIS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. INCENTIVO FISCAL PREVISTO NO DECRETO-LEI 1.892/81. ARRENDAMENTO MERCANTIL. DEDUÇÃO DE DESPESA COM AQUISIÇÃO DE IMÓVEL. IRRELEVÂNCIA DA OCORRÊNCIA DE CONTRATO DE LEASE BACK. PROVISIONAMENTO PARA O IR. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ARBITRAMENTO EQUITATIVO.

I. A evasão fiscal distingue-se da elisão fiscal pela manipulação dolosa do fato gerador. Nesta última, incoorre fraude, mas economia fiscal.

II. Atendidos os requisitos do direito à fruição do incentivo fiscal previsto no DL 1.892/81, é ilegal a resistência da autoridade fazendária em reconhecê-lo, baseada na ocorrência de contrato de lease back.

III. Comprovado o provisionamento do IR, através de prova pericial, afasta-se a arguição de violação do art. 189 da Lei das Sociedades Anônimas.

IV. Não merece revisão o arbitramento de honorários levado a efeito em consonância com os critérios do art. 20, §§ 3º e 4º, do CPC.

V. Apelações e remessa oficial improvidas." (TRF 1ª REGIÃO - APELAÇÃO CIVEL nº 199801000531603/MG – 2ª TURMA – Data da decisão: 26/2/2002 – Des. Relatora JUÍZA VERA CARLA NELSON DE OLIVEIRA CRUZ)

No mesmo sentido, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região manifestou-se, nos moldes abaixo transcritos:

"TRIBUTÁRIO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. DESCLASSIFICAÇÃO PARA COMPRA E VENDA. FALTA DE TIPIFICAÇÃO LEGAL DOS INDÍCIOS INVOCADOS. ELISÃO FISCAL LÍCITA.

1. Se o ajuste celebrado como arrendamento mercantil contém todos os requisitos legalmente exigidos para assim caracterizá-lo, descabe desclassificá-lo para compra e venda devido a meros indícios de que esta foi a verdadeira intenção do contrato.

2. Para isto necessário seria que tais indícios estivessem tipificados na legislação tributária como hipóteses descaracterizadoras de um e caracterizadoras da outra.

3. Dá-se a elisão fiscal lícita quando o contribuinte opta por legal operação econômica que lhe confere tratamento tributário mais vantajoso.

4. Remessa oficial improvida. (TRF 5ª REGIÃO – REO nº - 168754/PB – 1ª TURMA – Data da decisão: 15/08/2002 – Relator Des. Federal Castro Meira)

Na próxima ementa examinada, verifica-se a utilização de expedientes legais para a não da incidência da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras - CPMF, havendo sido considerada legítima a conduta do contribuinte, senão veja:

"AGRAVO DE INSTRUMENTO - PROCESSUAL CIVIL - MEDIDA CAUTELAR - LIMINAR CONCEDIDA - PRESENTES OS REQUISITOS - CIRCULAR DO BACEN - ILEGALIDADE - CPMF - ELISÃO FISCAL - CONDUTA LÍCITA.

1. Presentes os requisitos ensejadores da concessão da liminar.

2. *Fumus boni iuris*. Lícitude da conduta da agravada. A intenção da agravada, em adimplir suas contas em moeda corrente que recebera de seus clientes e depositar o saldo remanescente, com o escopo de não fazer incidir a CPMF, demonstra a prática da elisão fiscal por omissão, cujo escopo é impedir o nascimento da obrigação de recolher o tributo. Ausência de ilegalidade.

3. Circular nº 3001/2000 do Banco Central. Inexiste lei que obrigue o depósito do dinheiro em conta corrente para o pagamento de contas, forçando a incidência da CPMF. Circular não é nem sequer tem força de lei.

4. A moeda nacional tem curso forçado e poder liberatório. Ilegal o ato de impedir qualquer pagamento que se pretenda fazer mediante pagamento em dinheiro.

5. Cabível a pretensão da agravada de pagar suas contas com o dinheiro recebido de seus clientes, depositando em sua conta corrente apenas o saldo remanescente. Legalidade e possibilidade. Precedente jurisprudencial.

6. *Periculum in mora*. Sem a liminar a agravada estará obrigada agir na conformidade da Circular do Banco Central, fazendo incidir a CPMF.
7. Mantida a decisão. Agravo de Instrumento a que se nega provimento." (TRF 3ª REGIÃO - AI nº 191977/SP - Órgão Julgador: 6ª TURMA – Data da decisão: 16/05/2007 – Data da decisão: 25/06/2007 – Relator JUIZ LAZARANO NETO)

Da mesma forma que as manifestações anteriores colacionadas, o caso abaixo se refere ao planejamento tributário, fundando a sua legalidade na liberdade que o contribuinte detém de optar pela forma de organização dos seus negócios onde haja o menor ônus fiscal.

A ementa é clara no sentido de demonstrar a compreensão adequada da elisão fiscal, sendo inclusive didática ao discorrer nos seguintes termos:

"FISCALIZAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRATO DE TRABALHO. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. AUTUAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO. HONORÁRIOS.

1. A autoridade administrativa tem competência para reconhecer o vínculo trabalhista, mas tão-somente para o fim de constatar o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas.
2. São cinco os requisitos que devem concorrer para a configuração de contrato de trabalho, a saber: pessoalidade, onerosidade, não-eventualidade, subordinação e continuidade.
3. A continuidade e a não-eventualidade por certo se apresentam, já que, analisando os autos, se verifica que o trabalho é desempenhado continuamente, de forma não-esporádica. Contudo, tais requisitos não têm o condão, por si só, de caracterizar vínculo laboral.
4. O recebimento de contraprestação não significa, de pronto, remuneração, salário, já que os valores desembolsados não se destinam a trabalhadores individuais, mas a pessoas jurídicas que também prestam serviços a outros contratantes.
5. Não há prova nos autos da pessoalidade e da subordinação (cumprimento de regras, de horários, etc.), mas de mera supervisão da direção da contratante, como é natural na prestação de serviços, pelo que é indevido o reconhecimento de relação de emprego procedido pela autarquia.
6. Verifica-se a ocorrência de planejamento tributário (elisão fiscal) já que, por meios lícitos e diretos, o contribuinte planejou evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. Tal liberdade se apresenta anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária, configurando a sonegação/evasão do tributo já devido, o que não ocorre no caso em tela.
7. Mantida a condenação ao pagamento de honorários advocatícios, fixados em 10% do valor atribuído à causa, atualizado desde o ajuizamento, pois em consonância com o disposto no artigo 20 do CPC e com os parâmetros desta Turma." (TRF 4ª REGIÃO – AC nº 200371140014300/RS – 2ª TURMA

Por fim, se colaciona decisão onde se evidenciou prática fraudulenta, com o objetivo de furtar-se ao dever legal de adimplir créditos fiscais líquidos e certos. Neste caso se desconsiderou o ato de cisão, contudo, se fez o devido registro a legalidade da elisão fiscal, nos termos abaixo:

"EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CISÃO FRAUDULENTA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA EMPRESA CINDENDA PELOS DÉBITOS DA EMPRESA CINDIDA.

1. Em qualquer hipótese de cisão parcial a empresa cindenda é responsável solidária pelos débitos da empresa cindida até o momento da operação.
2. Quando a cisão é operada com intuito fraudulento claro, o Fisco está autorizado a desconsiderar o ato para fins de execução de dívida, de maneira que a pessoa jurídica nova responde pela integralidade dos débitos da pessoa jurídica que lhe deu vida.
3. O ordenamento jurídico pátrio não proíbe que os contribuintes exerçam sua atividade da forma menos onerosa, planejando adequadamente seus negócios e utilizando-se da elisão fiscal de forma moderada. Porém, o abuso do direito e a evasão fiscal são práticas ilícitas." (TRF 4ª REGIÃO – AC nº 200404010502640/PR – 1ª TURMA – Data da decisão: 15/12/2004 – Des. Relator MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA)

A jurisprudência de outros Estados também serve para expressar a compreensão global da matéria, discutida amplamente em outras nações que se deparam com a mesma realidade vivenciada no Brasil.

A Suprema Corte dos Estados Unidos, no caso *Gregory vs. Helvening*, defendendo o direito de liberdade do contribuinte deixa claro que o critério da forma de estruturação dos negócios cabe ao sujeito passivo da obrigação tributária, o qual não se obriga a suportar o maior ônus fiscal, como se pode ver:

*"Qualquer pessoa pode arrumar os seus negócios de tal modo que seu imposto seja o mais reduzido possível; não está ela obrigada a escolher a fórmula mais produtiva para o Tesouro Público; nem ainda existe o dever patriótico de elevar seus próprios ônus fiscais."*⁴⁴

⁴⁴ Apud Bernado Ribeiro de Moraes. Compêndio de direito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1.987, P 722, *in* FONROUGE, Carlos M. Giuliani, Derecho Financiero, Buenos Aires, Ediciones de Palma, 3ª ed, 1.976, Vol II, p.648/649.

Em igual teor, ainda que em sistema jurídicos completamente distintos, o Tribunal Federal da Suíça, em decisão proferida a 24.02.1950, reafirmou as convicções bem traçadas no julgado da Suprema Corte dos Estados Unidos da América, ao sustentar que *“indubitavelmente, toda pessoa é livre para dirigir a sua atividade econômica de tal modo que fique sujeita a pagar o menor imposto possível e de escolher, entre as formas jurídicas que se lhe oferecem, aquela que traz a menor carga fiscal menos onerosa.”*⁴⁵

Inegável, com base no teor da posição adotada pelos pretórios, que se aceita a legalidade do planejamento tributário, caso se respeite a licitude da forma, bem como o momento de sua realização. Somados estes dois aspectos, não resta dúvida da viabilidade da opção do contribuinte pela via menos onerosa, tendo esse liberdade para tomar a decisão do que será mais vantajoso para ele.

2.13 Lei complementar nº 104, art. 116 do CTN

Dentro do contexto em que se insere a elisão fiscal na ordem jurídica brasileira, pode-se evidenciar uma postura atual da administração fiscal voltada a tomar medidas mais severas para coibir o planejamento tributário.

A medida de maior relevo nos últimos anos veio com a aprovação da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2.001. A norma em questão acrescentou

⁴⁵ Apud Bernado Ribeiro de Moraes. Compêndio de direito tributário, Rio de Janeiro: Forense, 1.987, P 722, *in* FONROUGE, Carlos M. Giuliani, Derecho Financeiro, Buenos Aires, Ediciones de Palma, 3ª ed, 1.976, Vol II, p.648/649.

o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, que passou a ter a seguinte texto:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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.

O dispositivo em questão, publicamente noticiado como a norma geral anti-elisão, não passou incólume de críticas quanto ao seu objetivo, assim como da sua constitucionalidade.

Reportando-se a tal contexto, Sacha Calmon Navarro Coelho⁴⁶, nas primeiras linhas de monografia em que trata especificamente do parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional, de pronto critica a medida adotada, tendo em vista a justificativa dada para a sua edição, com arrimo nos valores da justiça e igualdade.

Em realidade, a norma em questão teve como objetivo conferir instrumento legalmente estabelecido para o fisco criar óbices a condutas elisivas, tendo a discricionariedade para identificar uma conduta engendrada com o objetivo de reduzir a carga fiscal, ainda que respeitando os limites da legalidade e da tipicidade tributária.

⁴⁶ "As tentativas de introdução no Direito brasileiro de uma norma geral antielisiva, em matéria tributária vem de envolta com teorizações pós-modernas, mal compreendidas e até deformadas, como as de DWORKIN, para citar o autor mais em voga no Brasil. Pretendem fixar-se na axiologia do justo e igual, porém utilizando-a contra o contribuinte e privilegiando o intérprete e aplicador ex officio da lei fiscal, postura contrária àquela prevalecente no Brasil, que prima pelo respeito aos princípios da contenção do poder de tributar, positivados na Lei Maior (constitucionalismo)." (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Evasão e Elisão Fiscal. O parágrafo único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2.006, p. 1)

Ocorre que a redação do texto aprovado não serviu para o intento almejado. Acabou por delimitar a sua atuação a casos de simulação da conduta do contribuinte, deixando de referir-se a outras práticas condenadas pelo fisco, tais como fraude à lei, negócio indireto, abuso das formas ou abuso de direito⁴⁷. Importante destacar que a simulação, ato eivado de nulidade, já poderia ser considerada pelo fisco para tributar em casos onde sua ocorrência resta provada, sendo desprovida de utilidade prática a regra em comento.

A única interpretação que se pode dar ao parágrafo único do artigo 116 decorre da argumentação retro manejada. Ao se ampliar a aplicação da norma para desconsideração de outras situações não relacionadas à simulação, haverá uma evidente violação aos princípios da tipicidade e legalidade. Tal posição resta sustentada por parte majoritária da doutrina, consoante a passagem que se acosta de Roque Antonio Carraza⁴⁸:

Embora este parágrafo único por si só não seja, em si mesmo, inconstitucional, tal vício far-se-á presente caso o dispositivo venha interpretado, pelas autoridades fiscais, como contendo uma autorização para sancionar contribuintes, desconsiderando a realização de negócios

⁴⁷ No direito privado, abuso de direito é o exercício imoderado de um direito legítimo, como fim de prejudicar a outrem (emulação), intencionalmente, e pode ser elidir se ferir os princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

"Ora, em Direito Tributário, o contribuinte tem o dever de pagar e outros instrumentais, e o direito de praticar negócios juridicamente lícitos cujos resultados não sejam proibidos. Fora daí não há falar em abuso de direito que se remete – isto é verdade – ao clássico abuso de formas do Direito Tributário alemão, nascido à época do nazismo e por ele combatido pela interpretação dita econômica ou funcional. Para justificar o abuso de direito seus corifeus lançam o dardo além da meta. Entre nós os direitos fundamentais e os direitos individuais nascem do texto constitucional e são limitados pelo texto constitucional nem o intérprete pode mudar-lhe o conteúdo e os destinatários ativos e passivos. Não existe nenhuma limitação – nem pode existir – a direitos fundamentais, entre eles, o da livre iniciativa, o da auto-organização, o da liberdade de contratar secundum legem, sem autorização constitucional. Afora isso, inútil bradir a 'ética', a 'razoabilidade', a 'proporcionalidade'. Estas são ideologizadas e idossincráticas. Limites contra o contribuinte nestas bases figuram arbítrio, tirania, confusão, segurança e incerteza. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade voltam-se em Direito Tributário precisamente contra o legislador e administrador. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Evasão e Elisão Fiscal. O parágrafo único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2.006, p. 64/65)

⁴⁸ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 19ª Ed, 2003, p. 421.

lícitos, aos simples argumentos de que estes não estariam sujeitos à tributação ou levariam a uma tributação mitigada.

No mesmo sentido, em igual linha de raciocínio Alberto Xavier⁴⁹ discorre com precisão evidenciando o limite que o parágrafo único do art. 116 deve respeitar para ser considerado constitucional:

*Em nossa opinião, bem andou o Congresso Nacional em formular um novo parágrafo único do art. 116 do modo que fez. Por um lado reiterou que a lei tributária não pode extravasar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de um **fato típico** – o ato dissimulado – em razão do princípio da verdade material, que o revela à plena luz. Mas, por outro lado, assegurou que, tendo restringido expressamente o âmbito da declaração de ineficácia ao mundo dos **atos simulados**, essa declaração de ineficácia não se estende aos **atos verdadeiros**, ainda que de efeitos econômicos equivalentes aos dos atos típicos fiscalmente mais onerosos e independentemente dos motivos que levaram as partes à sua realização.*

Qualquer alargamento que se dê à aplicação do dispositivo em comento contamina-o com a pecha da inconstitucionalidade. No momento em que ao fisco se defere a prerrogativa de desconsiderar condutas, ainda que as mesmas não sejam ilícitas ou típicas, passa-se a possibilitar a tributação com base na motivação econômica do ato, em franca violação aos limites da interpretação restrita que regula a aplicação da norma tributária.

Ao se delegar tal faculdade à autoridade fiscal, o contribuinte retorna a uma situação de insegurança jurídica, justamente o que intenta defender a Carta Constitucional com a garantia da legalidade e tipicidade. Neste sentido, Hugo de

⁴⁹ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo: Dialética, 2002, p. 156/157.

Brito Machado⁵⁰ expõe uma das suas conclusões quando do exame do dispositivo do CTN, à luz das garantias constitucionais:

A norma albergada pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10.01.2001, nos parece um simples alargamento dos poderes da administração em matéria tributária, e sendo assim é flagrante a sua inconstitucionalidade, posto que, como assevera Marco Aurélio Greco, 'a própria noção de Estado Democrático de Direito repele uma norma antielisão no perfil meramente atributivo de competência ao Fisco para desqualificar operações dos contribuintes para o fim de assegurar de forma absoluta a capacidade contributiva. O fato gerador é qualificado em lei e uma pura norma de competência não convive com a tipicidade, ainda que aberta.'

Vislumbra-se, com vista a tais considerações, que a norma geral antielisão (pretensão original da autoridade fiscal), não atingiu tal objetivo, haja vista a limitação expressa no seu conteúdo, bem como as balizas constitucionais que regem o assunto na ótica da realidade brasileira.

Frise-se que as bases sobre as quais o raciocínio exposto se sustenta derivam da análise do texto constitucional brasileiro, dotado de particularidades não identificadas em ordens jurídicas de outras nações.

A Constituição Federal de 1.988, em inúmeras passagens, dispõe diretamente sobre matéria fiscal. Tal intento possui fundada razão de ser, tendo por escopo proteger o contribuinte, parte frágil na relação tributária. De tal maneira, as normas infraconstitucionais, como o Código Tributário Nacional, devem manter total respeito aos dispositivos da norma suprema.

Em diferentes ordens constitucionais o mesmo não ocorre. Em casos como o da Espanha e Portugal, por exemplo, as respectivas Constituições não adentram

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *In* O planejamento tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2002, p. 115.

minúcias no trato da questão tributária como o faz a Carta da República de 1.988, conferindo à legislação infraconstitucional o papel de reger a relação-jurídico tributária.

Logo, sem maiores freios instituídos pelas Constituições, as normas gerais antielisão, passam a ter uma efetividade maior, na medida em que sua constitucionalidade não pode ser identificada com tanta evidência como no ordenamento jurídico brasileiro.

Na Espanha, o artigo 24⁵¹ da Lei Geral Tributária trata da fraude à lei como baliza para a determinação da licitude da conduta adotada por parte do contribuinte. Existem, como não poderia deixar de ser, questionamentos vários a cerca de seus limites e validades, tal como no direito nacional.

O Direito português⁵² também possui, no corpo de sua Lei Geral Tributária, previsão destinada ao combate da “evasão e fraude fiscais”.

O Direito anglo-saxão enfrenta a temática do planejamento tributário sob a ótica do *business purpose*. Procura-se verificar (*business purpose test*⁵³) se o contribuinte praticou determinada conduta voltada exclusivamente para a redução da carga fiscal ou se haveria alguma razão comercial pela opção adotada.

⁵¹ “para evitar el fraude de ley se estenderá que no existe extension del hecho imponible cuando se graven hechos, actos e negocios com el propósito de elidir el pago del tributo, amparándose en ele texto de normas dictadas com distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible.”

⁵² “Art. 38º Ineficácia de atos e negócios jurídicos. 2 – São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou primordialmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na suas ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.”

⁵³ “Criterion often used to determine whether a transaction is caught by an anti-avoidance measure. The criterion is often coupled with a tax avoidance motive, but the relative weight accorded to each differs considerably from country to country.” (International Bureau of Fiscal Documentation. *International Tax Glossary*. Amsterdam: IBFD, 4ª ed., 2001, p. 46)

Inegável a difusão em âmbito global da idéia de limitar a postura elisiva do contribuinte, buscando formas e estratégias para bloquear o exercício da liberdade do sujeito passivo da obrigação tributária.

Muito embora não se questione o interesse da administração tributária em promover uma maior arrecadação, deve-se enfatizar que antes de qualquer cogitação objetivando limitar a liberdade do contribuinte, as barreiras constitucionalmente estabelecidas deverão ser corretamente identificadas, a fim de não ir de encontro aos valores defendidos pelo arcabouço axiológico que regula essa relação sempre conflituosa.

3 PARAISOS FISCAIS

3.1 Introdução

A partir do presente momento se trilharão os argumentos para demonstrar a constitucionalidade ou não de uso dos chamados paraísos fiscais como instrumento de elisão fiscal. Da mesma forma, buscar-se-á uma análise dos países com tributação favorecida (terminologia preferencial utilizada pela legislação brasileira para conceituar os paraísos fiscais), e sua relação com atividades ilícitas, bem como a prática de evasão fiscal.

Para atingir o escopo traçado será brevemente exposto o atual panorama no qual os paraísos fiscais se enquadram. Desta maneira, passa-se ao exame da concepção de paraíso fiscal, internacionalmente e no Direito brasileiro, tendo em vista a relatividade da sua caracterização.

Passadas as condições preliminares ao conhecimento da questão principal colocada, será debatida a constitucionalidade deste instrumento de planejamento tributário, assim como os aspectos negativos e positivos da prática elisiva enfocada.

3.2 Panorama atual

A internacionalização dos negócios vem rapidamente tomando conta de todos os mercados, em todas as esferas. A facilidade de comunicação, aliada à rapidez na circulação de mercadorias, faz com que os agentes econômicos adaptem-se às características específicas dos ordenamentos jurídicos com os quais trabalham.

Neste mesmo contexto, a competitividade eleva-se a partir do instante em que empresas de diversas partes do globo oferecem serviços e produtos semelhantes. Desta forma, busca-se reduzir os custos envolvidos no negócio para fins de se manterem aptas a disputar uma parcela do imenso mercado global.

Com o objetivo de fornecer produtos com os menores custos possíveis, gerando, conseqüentemente, os maiores lucros, diversos meios são utilizados pelas empresas destacando-se, dentre estes, a redução da carga tributária incidente sobre a atividade desenvolvida.

Ocorre que a carga tributária nos Estados modernos, aplicados em fornecer uma melhor qualidade de vida aos seus componentes, apresenta-se bastante elevada, vindo em alguns casos a comprometer o desenvolvimento de atividades empresariais.

Com bases nestas premissas, ou seja, elevada carga tributária na grande maioria dos Estados, aliada à competitividade na atividade econômica, figuram os paraísos fiscais como meio de reduzir o impacto dos tributos nos negócios existentes.

Entretanto, aliada à reduzida carga tributária, os paraísos fiscais conferem outras condições aos que aplicam recursos nestas localidades, tais como: sigilo bancário e fiscal, criação de sociedades com titularidade garantida por meio de ações ao portador, liberdade cambial, etc. Estas numerosas "vantagens", em conjunto com a carga tributária nula ou perto de zero, vêm fazendo com que os Estados contrários às condutas dos paraísos fiscais criem mecanismos para evitar a

fuga de recursos, bem como um maior controle aos que fazem uso desse mecanismo de elisão fiscal.

Não se pode também, sob pena de aparentar uma certa ingenuidade, deixar de considerar a vinculação entre os paraísos fiscais e atividades ilícitas. A preservação do sigilo bancário e fiscal, aliado à facilidade na transferência de recursos sem necessidade de justificativa ao Estado da sua origem ou destino, criam condições favorecedoras do trânsito de valores resultantes de práticas criminosas. Porém, uma visão focada exclusivamente nesta infeliz realidade deixa de lado uma série de aspectos lícitos relacionados aos países de tributação favorecida, indispensáveis para a internacionalização da atividade econômica.

São estas as linhas mestras traçadas para o exame de questões ainda pouco exploradas acerca da constitucionalidade do planejamento tributário através da utilização de paraísos fiscais, bem como a conciliação das regras internacionais relacionadas ao intercâmbio de recursos entre nações.

3.3 Paraísos fiscais

De pronto, faz-se necessário expor que inexiste um conceito fechado para caracterizar o que venha a ser um paraíso fiscal. A doutrina sobre a matéria não é uniforme, e ainda, os critérios utilizados não são precisos, como se passará a expor.

Muito embora tenha se generalizado na ótica da maioria da população um vínculo permanente entre paraísos fiscais e atividades ilícitas, como prostituição, tráfico de drogas ou tráfico de armas, deve-se esclarecer que a realidade expõe um quadro bastante divergente deste pensamento.

De há muitos anos os países mais desenvolvidos, em especial, vêm utilizando-se dos países de tributação favorecida como meio de reduzir os custos fiscais, tendo em vista serem aqueles os maiores possuidores de renda, capital e patrimônio, realidades tomadas universalmente como hipóteses de incidência tributária.

Ao contrário do que se pensa, os paraísos fiscais são largamente utilizados, por empresas e pessoas físicas, tendo em vista os seus interesses particulares. Inúmeras sedes de bancos, seguradoras, *holdings* e hotéis, são situadas em países com tributação favorecida, sem que haja qualquer violação a regras penais, cíveis ou administrativas relacionadas aos países com os quais operam.

Registre-se também que o termo paraíso fiscal não condiciona, em hipótese alguma, a uma eventual beleza geográfica do Estado ou dependência à reduzida carga fiscal. Impossível desassociar por completo esta percepção, justamente por serem as ilhas caribenhas o maior retrato destas localidades, na maioria das quais formaram-se complexos hoteleiros de alto luxo. O termo liga-se, essencialmente, à reduzida ou nula carga fiscal, junto à qual a beleza do local pode vir a fornecer um atrativo a mais.

Da mesma forma, existem Estados que são considerados paraísos fiscais para algumas atividades específicas, embora no geral afastem-se desta realidade. O caso dos Estados Unidos da América e do Uruguai, para as atividades *off-shore*, além da Holanda para as *holdings* internacionais, reflete a retromencionada relatividade de característica dos países com tributação favorecida.

Feitas estas digressões relacionadas à noção de paraíso fiscal, resta imprescindível adentrar em uma análise mais detida para fornecer subsídios à plena compreensão do assunto.

3.3.1 *Panorama internacional*

Os ordenamentos jurídicos estrangeiros não refletem um critério uniforme para identificar o que seja um paraíso fiscal. A Alemanha iniciou a delimitação dos contornos do paraíso fiscal instituindo como critério todo aquele que adote uma taxa de tributação inferior a 30%⁵⁴.

Já os Estados Unidos da América⁵⁵ publicaram, em 1985, em sua legislação do imposto de renda, lista de forma não exaustiva as localidades identificadas como paraísos fiscais.

Na Espanha⁵⁶, a lista de países e territórios classificados como paraísos fiscais encontra-se determinada com base no Decreto Real nº 1080 de 5 de julho de 2.005. O mesmo decreto dispõe que, caso as referidas jurisdições firmem acordo de intercâmbio de informações tributárias com as autoridades fiscais espanholas, as mesmas deixarão de ser consideradas paraísos fiscais.

A legislação de Portugal também declina uma lista com todos os países considerados paraísos fiscais, na portaria nº 150 de 13 de fevereiro de 2.004, retificada pela declaração de retificação nº 31 de 23 de março de 2.004.

⁵⁴ SILVA, José Manuel Braz da. Os paraísos fiscais – casos práticos com empresas portuguesas. Coimbra: Almedina, 2ª ed, 2001.

⁵⁵ SILVA, José Manuel Braz da. Os paraísos fiscais – casos práticos com empresas portuguesas. Coimbra: Almedina, 2ª ed, 2001.

⁵⁶ ANTÓN, Fernando Serrano (coord.). Fiscalidad internacional (monografías). Madrid: CEF, 3ª ed. 2006, p. 1604.

Destes exemplos anteriormente destacados pode-se concluir que a moldura na qual se encaixa o conceito de paraíso fiscal é de enorme relatividade, tendo em vista inexistir um conceito ou característica universal para compreender esta realidade.

Não por esta razão, ligada à falta de uniformidade no entendimento da matéria, mas em decorrência da seriedade do trabalho desenvolvido em conjunto pelos países integrantes da OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico, toma-se como síntese da concepção internacional de paraíso fiscal o resultado de estudos realizados para identificar práticas tributárias nocivas no âmbito internacional.⁵⁷

Do estudo realizado pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE pode-se perceber os seguintes critérios que caracterizam o manejo de práticas nocivas, relacionadas aos paraísos fiscais: *“inexistência ou taxas nominais de tributos; falta de transparência; falta de efetiva troca de informações; inexistência de atividade substancial”*.⁵⁸

Denota-se de plano que os quatro pontos levantados pelo estudo da OCDE retratam plenamente os contornos inerentes aos paraísos fiscais. Ocorre que, inobstante a tentativa de esgotar o conceito em questão, permanecem os questionamentos relacionados à relatividade de cada um dos elementos de identificação.

⁵⁷ *“Harmfull tax competition”* – Estudo elaborado pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE em 1.998.

⁵⁸ *“The OECD’s project on harmful tax practices: The 2001 progress report”* - Relatório do ano de 2001 sobre o progresso do projeto ligado à práticas tributárias nocivas.

Mesmo com tais questionamentos deve-se louvar o esforço da OCDE em reduzir as práticas de *guerra fiscal* internacional, num sentido amplo no qual, já obteve a adesão e cooperação de inúmeros Estados e dependências.

3.3.2 No Direito brasileiro

No ordenamento jurídico nacional, o primeiro diploma legal que veio a tratar da matéria foi a Lei Federal nº 9.430 de 27 de dezembro de 1.996. A norma em questão trouxe regras até então inexistentes, normatizando as noções de preços de transferência, pessoa vinculada, além da previsão dos caracteres de definição de países com tributação favorecida, denominação legal dos coletivamente conhecidos *paraísos fiscais*.

O *caput* do art. 24⁵⁹ da Lei mencionada anteriormente elege como critério apto a verificar a existência de um paraíso fiscal, o seguinte dado objetivo: tributação da renda inexistente ou em alíquota máxima igual ou inferior a vinte por cento. O parágrafo terceiro deste mesmo artigo, introduzido pela Lei Federal nº 10.451/2002, alude também à necessidade de considerar separadamente, para fins de atendimento a regra do *caput*, a tributação sobre capital e trabalho, assim como as dependências do país de domicílio ou residência.

⁵⁹ 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. (...)

§ 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. (incluído pela Lei nº 10.451, de 2002)

Ressalte-se ainda, que o art. 4º da Lei Federal nº 10.451/2.002⁶⁰ conferiu o mesmo tratamento dado aos preços de transferência para as operações realizadas com países ou dependências cuja legislação interna garanta sigilo à composição societária de pessoas jurídicas. Esta alteração legal vem no mesmo sentido das atuais discussões travadas internacionalmente acerca dos paraísos fiscais, combatendo-os não apenas pelo reduzido nível de tributação, mas também em face da confidencialidade, assegurada em constituição ou lei, da composição do quadro societário das empresas.

Encontra-se em vigor, no presente momento, a Instrução Normativa nº 188/2002⁶¹, na qual o rol dos países com tributação favorecida para o Estado brasileiro são listados tendo em vista os critérios da baixa tributação e sigilo societário.

A lista publicada pela autoridade fazendária almeja identificar os países cujas regras internas de algum modo se adequem às definições legais acima descritas.

⁶⁰ Art. 4o As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 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 ou dependência cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.

⁶¹ Art. 1º Para todos os efeitos previstos nos dispositivos legais discriminados acima, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% ou, ainda, cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade as seguintes jurisdições: I - Andorra; II - Anguilla; III - Antígua e Barbuda; IV - Antilhas Holandesas; V - Aruba; VI - Comunidade das Bahamas; VII - Bahrein; VIII - Barbados; IX - Belize; X - Ilhas Bermudas; XI - Campione D'Italia; XII - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark); XIII - Ilhas Cayman; XIV - Chipre; XV - Cingapura; XVI - Ilhas Cook; XVII - República da Costa Rica; XVIII - Djibouti; XIX - Dominica; XX - Emirados Árabes Unidos; XXI - Gibraltar; XXII - Granada; XXIII - Hong Kong; XXIV - Lebuau; XXV - Líbano; XXVI - Libéria; XXVII - Liechtenstein; XXVIII - Luxemburgo (no que respeita às sociedades holding regidas, na legislação luxemburguesa, pela Lei de 31 de julho de 1929); XXIX - Macau; XXX - Ilha da Madeira; XXXI - Maldivas; XXXII - Malta; XXXIII - Ilha de Man; XXXIV - Ilhas Marshall; XXXV - Ilhas Maurício; XXXVI - Mônaco; XXXVII - Ilhas Montserrat; XXXVIII - Nauru; XXXIX - Ilha Niue; XL - Sultanato de Omã; XLI - Panamá; XLII - Federação de São Cristóvão e Nevis; XLIII - Samoa Americana; XLIV - Samoa Ocidental; XLV - San Marino; XLVI - São Vicente e Granadinas; XLVII - Santa Lúcia; XLVIII - Seychelles; XLIX - Tonga; L - Ilhas Turks e Caicos; LI - Vanuatu; LII - Ilhas Virgens Americanas; LIII - Ilhas Virgens Britânicas.

Sem a identificação da razão específica pela qual o país se identifica como paraíso fiscal, a Instrução Normativa nº 188/2.002 traz o rol que serve como fonte de consulta para utilização do contribuinte, no sentido de verificar se a jurisdição com a qual pretende se relacionar será objeto das regras que regulam especificamente os países com tributação favorecida.

Tal lista acaba por omitir o reconhecimento de certas jurisdições como paraísos fiscais, ainda que se enquadrem plenamente nas definições legalmente estabelecidas, como no caso dos Estados Unidos da América, Uruguai, Holanda e Suíça assim como outras jurisdições que oferecem regras para determinadas espécies de sociedades que acabam se ajustando nas diretrizes traçadas pela legislação brasileira.

Não se pode declinar uma razão específica para a escolha de certas jurisdições, excluindo outras que, poderiam ser qualificadas como paraísos fiscais. Pode-se verificar apenas que apesar de existirem critérios objetivos a discricionariedade impera quando se observa a supressão ou inclusão de determinada jurisdição na lista.

Tal constatação reveste-se de enorme relevância ao se enfrentar o assunto em pauta. No momento em que se toma a legislação de certa jurisdição como o critério para inclusão ou exclusão da lista, deve-se levar em consideração a mutação que tal regime jurídico se submete regularmente. As mudanças nas legislações no âmbito global devem ser acompanhadas para que se evite a permanência de determinada jurisdição dentre os paraísos fiscais, ainda que tenha promovido reformas no seu ordenamento jurídico que venham a suprimir a razão pela qual se considerava desta forma, à luz da legislação brasileira. Da mesma forma, a

instituição de um regime de tributação favorecida em país fora da lista, deve ser identificada rapidamente para que se evite a imposição de um regime fiscal mais oneroso, sem que haja razão que justifique tal opção.

Faz-se tal observação no sentido de se gerar uma reflexão sobre a instituição de uma lista elaborada para identificar os países com tributação favorecida. Por mais que venha a servir como fonte de consulta, acaba por gerar situações injustas, como se identificou acima.

A cogitação de uma sistemática que venha a regular a matéria com maior precisão deve ser examinada. Registre-se que não é condenada a existência de uma lista. Contudo, o modelo a ser utilizado na prática deverá contemplar a dinamicidade que tais ordenamentos jurídicos possuem, e da mesma forma declinar as razões fundamentais pelas quais certa jurisdição foi adicionada à lista enquanto outra sofreu exclusão da mesma.

Retornando à definição do conceito de paraísos fiscais, a doutrina brasileira não aborda este tema com bastante freqüência. Dentre as reduzidas manifestações da doutrina, destaca-se a definição expressada por Alberto Xavier⁶²:

Esses territórios de regime fiscal privilegiado (como lhes prefere chamar a administração fiscal francesa) ou países de tributação favorecida (como são chamados no Brasil) têm como característica comum a não incidência de imposto de renda sobre pessoas jurídicas cujo capital seja detido por não residentes e exerçam exclusivamente a sua atividade fora do território em questão, também não incidindo, via de regra imposto de renda na fonte sobre os dividendos distribuídos aos sócios ou sobre os rendimentos pagos a terceiros.

Todos esses territórios têm ainda de comum a legislação societária e financeira flexíveis, liberdade cambial absoluta, além de eficiente sistema de comunicações e estabilidade social e política.

⁶² XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 6ª Ed., 2.005, p. 316.

Nas palavras acima transcritas verifica-se a alusão a todas as características lançadas pelo legislador ordinário nacional, servindo para destacar o entendimento de abalizada doutrina com a definição legal.

Deve-se destacar também a correlação parcial entre a legislação nacional e a noção internacionalmente discutida. Como se pode identificar no estudo realizado pela OCDE, os critérios utilizados não se resumem à identificação da alíquota imposta a determinada hipótese de incidência, bem como ao sigilo da composição societária. Outros fatores devem ainda ser levados em consideração para que melhor se possa compreender e constatar a existência ou não de regime com tributação favorecida.

3.4 Disciplina jurídica específica aplicada às relações que se tem com pessoas físicas ou jurídicas em paraísos fiscais

Em dispositivos delineados em normas jurídicas esparsas, confere-se tratamento especial, no que tange à tributação, bem como controle das operações realizadas, levando em consideração a circunstância de alguma das partes da relação possuir sede em paraíso fiscal.

Iniciando-se pela exigência de controle da movimentação de recursos oriundos de paraísos fiscais, na Resolução nº 14, de 23 de outubro de 2006, o Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF⁶³, tendo como objetivo o combate no Brasil dos crimes de lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores⁶⁴,

⁶³ Órgão criado pela Lei Federal nº 9.613 de 3 de março de 1998.

⁶⁴ Resolução nº 14/2006 – COAF: "Art. 1º Com o objetivo de prevenir e combater os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores, conforme estabelecido na Lei nº 9.613, de 3 de

determina a comunicação por parte das empresas que realizam atividades imobiliárias, no prazo de 24 horas⁶⁵:

"5 - transação imobiliária cujo pagamento, igual ou superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), em especial aqueles oriundos de **paraíso fiscal**, tenha sido realizado por meio de transferência de recursos do exterior. A lista de países considerados paraísos fiscais consta da Instrução Normativa SRF nº 188, de 6 de agosto de 2002;"

Denota-se claramente o interesse de se colher informações gerais das atividades financeiras vinculadas a paraísos fiscais. A medida apresenta-se correta no sentido de manter um acompanhamento próximo destas ocorrências, visando evitar práticas de lavagem de dinheiro ou ocultação de patrimônio.

Em relação à apuração dos métodos de preço de transferência, o art. 45⁶⁶ da Lei Federal nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003, prevê a possibilidade de simplificação da apuração, desde que empresa não seja domiciliada em países com tributação favorecida.

A mesma lei identificada, no seu artigo 47⁶⁷ estipula uma retenção da fonte de 25 % exclusivamente para casos onde haja ganho de capital em que o beneficiário esteja domiciliado em paraíso fiscal.

março de 1998, regulamentada pelo Decreto nº 2.799, de 8 de outubro de 1998, as pessoas jurídicas que exerçam atividades de promoção imobiliária ou compra e venda de imóveis deverão observar as disposições constantes da presente Resolução."

⁶⁵ Resolução nº 14/2006 – COAF: Art. 8º, inciso II.

⁶⁶ "Art. 45. A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer normas, tendo em vista condições especiais de rentabilidade e representatividade de operações da pessoa jurídica, disciplinando a forma de simplificação da apuração dos métodos de preço de transferência de que trata o art. 19 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

"§ 1º O disposto no *caput* não se aplica em relação às vendas efetuadas para empresa, vinculada ou não, domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida, ou cuja legislação interna oponha sigilo, conforme definido no art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e art. 4º da Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002."

⁶⁷ "Art. 47. Sem prejuízo do disposto no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 7º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, o ganho de capital decorrente de operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, a que

Ainda no enfoque das questões de ordem tributária, a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 252, de 03 de dezembro de 2.002, dispõe sobre a incidência do imposto de renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

Em inúmeros dos seus dispositivos a lei se refere especificamente aos países com tributação favorecida, instituindo regimes de retenção na fonte de imposto de renda, no montante de 25%, como nos casos de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa para o exterior de comissões⁶⁸, despesas com pesquisa de mercado para produtos brasileiros de exportação⁶⁹ e operações de *hedge*⁷⁰. Da

se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento)."

⁶⁸ Art. 3º Sujeitam-se ao imposto de renda na fonte, à alíquota zero, os rendimentos recebidos de fontes situadas no Brasil, por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, na hipótese de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de comissões por exportadores a seus agentes no exterior.

§ 1º Para efeito do gozo do benefício da alíquota zero, prevista no *caput*, é necessário que o pagamento esteja estipulado no respectivo Registro de Exportação, contrato mercantil ou documento equivalente.

§ 2º Os rendimentos mencionados no *caput* recebidos por pessoa jurídica domiciliada em país com tributação favorecida sujeitam-se ao imposto de renda na fonte à alíquota de 25%.

⁶⁹ Art. 4º Sujeitam-se ao imposto de renda na fonte, os rendimentos recebidos de fontes situadas no Brasil, por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, na hipótese de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa para o exterior, às seguintes alíquotas:

I - zero, tratando-se de despesas relacionadas com pesquisa de mercado para produtos brasileiros de exportação, bem assim aquelas decorrentes de participação em exposições, feiras e eventos semelhantes, inclusive aluguéis e arrendamentos de estandes e locais de exposição, vinculadas à promoção de produtos brasileiros, e de despesas com propaganda realizadas no âmbito desses eventos;

II - quinze por cento, tratando-se de despesas com instalação e manutenção de escritórios comerciais e de representação, de armazéns, depósitos ou entrepostos, inclusive se o beneficiário for domiciliado em país com tributação favorecida.

§ 1º No caso do inciso I do *caput*, aplica-se a alíquota de 25%, na hipótese de pagamentos a pessoas jurídicas domiciliadas em países com tributação favorecida.

⁷⁰ Art. 5º Sujeitam-se ao imposto de renda na fonte, à alíquota zero, os rendimentos recebidos de fontes situadas no Brasil, por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, na hipótese de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de valores correspondentes a operações de cobertura de riscos de variações, no mercado internacional, de taxas de juros, de paridade entre moedas e de preços de mercadorias (*hedge*).

§ 1º Os rendimentos mencionados no *caput* recebidos por pessoa jurídica domiciliada em país com tributação favorecida sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de 25%.

mesma forma os rendimentos derivados de pagamentos de comissões e despesas para colocação, no exterior, de ações de companhias abertas situadas no Brasil⁷¹, solicitação, obtenção e manutenção de direitos de propriedades industriais⁷², juros sobre capital próprio⁷³, *royalties* de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes⁷⁴, a fontes domiciliadas no exterior sujeitam-se à mesma retenção na fonte de 25%.

⁷¹ Art. 7º Sujeitam-se ao imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, os rendimentos recebidos de fontes situadas no Brasil, por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, na hipótese de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa para o exterior, de comissões e despesas incorridas nas operações de colocação, no exterior, de ações de companhias abertas, domiciliadas no Brasil, desde que aprovadas pelo Banco Central do Brasil e pela Comissão de Valores Mobiliários.
§ 1º Os rendimentos mencionados no caput recebidos por pessoa jurídica domiciliada em país com tributação favorecida sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de 25%.

⁷² Art. 8º Sujeitam-se ao imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, os rendimentos recebidos de fontes situadas no Brasil, por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, na hipótese de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa para o exterior, decorrentes de solicitação, obtenção e manutenção de direitos de propriedades industriais, no exterior;
§ 1º Os rendimentos mencionados no caput recebidos por pessoa jurídica domiciliada em país com tributação favorecida sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de 25%.

⁷³ Art. 13. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para beneficiários domiciliados no exterior, a título de juros sobre o capital próprio, estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento.
§ 1º Os rendimentos mencionados no caput recebidos por pessoa jurídica domiciliada em país com tributação favorecida sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de 25%.

⁷⁴ Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de *royalties* de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;

II - considera-se:

- a) serviço técnico o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;
- b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

§ 2º Os juros de mora e quaisquer outras compensações decorrentes do pagamento em atraso dos rendimentos de que trata o caput sujeitam-se à incidência de imposto na fonte nas mesmas condições dos valores principais a que se referam.

Registre-se também que existem situações onde se aplica expressamente o mesmo tratamento a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, seja ou não em um paraíso fiscal. Nos casos de descontos de cambiais, comissões pagas a banqueiros inerentes a estas⁷⁵, assim como os juros e comissões relativos a créditos no exterior e destinados à exportação⁷⁶, o tratamento conferido a empresas domiciliadas em paraísos fiscais se iguala às que se localizam em qualquer outra jurisdição.

Por fim, deve-se guardar atenção especial ao dispositivo que garante a isenção do imposto de renda sobre lucros e dividendos referentes a pessoa física ou jurídica com sede em país com tributação favorecida⁷⁷. Esse dispositivo reveste-se de fundamental importância, no sentido de evitar a evasão de investimentos derivados de paraísos fiscais, no papel de sócio ou participante de atividade econômica.

§ 3º Os rendimentos mencionados no *caput* recebidos por pessoa jurídica domiciliada em país com tributação favorecida sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de 25%.

⁷⁵ Art. 11. Sujeitam-se ao imposto de renda na fonte, à alíquota zero, os juros de desconto de cambiais de exportação e as comissões de banqueiros inerentes a essas cambiais, pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, inclusive se o beneficiário for domiciliado em país com tributação favorecida.

⁷⁶ Art. 12. Sujeitam-se ao imposto de renda na fonte, à alíquota zero, os juros e comissões, relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações, recebidos de fontes situadas no Brasil, por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, inclusive em país com tributação favorecida, na hipótese de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa desses rendimentos.

§ 1º Os juros e comissões correspondentes à parcela dos créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações, de que trata o *caput*, não aplicada com essa finalidade, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25%.

⁷⁷ Art. 14. Não incide o imposto de renda sobre os lucros e dividendos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas domiciliados no exterior, ainda que em países com tributação favorecida.

3.5 Possibilidade de utilização dos paraísos fiscais como meio lícito de elisão fiscal

A concepção que se tem de paraíso fiscal e de planejamento tributário parte, naturalmente, aos olhos de um desconhecedor da operacionalização do fenômeno da incidência tributária, de uma idéia preconceituosa tendente a considerar estes termos estreitamente vinculados a condutas ilícitas.

Inúmeros são os exemplos, na seara do Direito Criminal, da utilização de paraísos fiscais para sonegação fiscal, lavagem de dinheiro e ocultação de valores oriundos de desvios na aplicação de recursos públicos. Da mesma forma, se conhecem de práticas supostamente derivadas de planejamento tributário, que, contudo, se constituem em ilícitos duramente punidos pelas normas jurídicas.

Fundamental destacar a realidade dos conceitos envolvidos em um raciocínio para posteriormente emitir juízo de valor. Viu-se no tópico precedente que as vantagens oferecidas pelos paraísos fiscais, legalmente denominados países com tributação favorecida, não são de uso proibido pela legislação brasileira. A lei traça os contornos para a sua caracterização, estabelece instrumentos para a tributação na fonte de valores creditados a estabelecimentos situados em paraísos fiscais, sem vedar, em nenhum instante, a sua utilização.

O mesmo ocorre com o planejamento tributário. No ordenamento jurídico brasileiro não existem obstáculos à busca, pela via legal, de economia de tributos. O contribuinte não pode ser obrigado a seguir pela alternativa de tributação mais onerosa, cabendo uma avaliação da legalidade da opção menos custosa, antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Precisamente dentro desta realidade situa-se a

noção de elisão fiscal, já identificada no Capítulo anterior e delimitada por José Eduardo Soares de Melo⁷⁸ nos seguintes termos: “Neste ponto é que transparece a noção de **elisão**, significando procedimento legítimo e objetivando subtração à incidência tributária”.

O fenômeno da incidência tributária exige, para sua realização, a observância de inúmeras normas destacando-se, dentre estas, o princípio da legalidade, mais especificamente no que tange à tipicidade. O ônus da tributação parte sempre da previsão normativa, através de instrumento próprio, qual seja, a lei no sentido material e formal. Consoante a ordem constitucional brasileira, a obrigação tributária deve guardar total respeito aos termos estabelecidos em lei.

Tendo em vista as considerações pretéritas, a inocorrência de qualquer das hipóteses estabelecidas em lei, e não proibidas também por tal regra, podem ser praticadas. O limite da legalidade oferece oportunidades para a opção entre as alternativas situadas dentro ou fora do campo de incidência normativo.

As idéias de elisão e evasão fiscal expressam distinção entre as condutas lícitas e ilícitas, respectivamente, praticadas no escopo de reduzir ou evitar a incidência de norma tributária.⁷⁹ A distinção entre estas figuras reside precisamente na observância ou não do texto legal para evitar ou postergar o pagamento de

⁷⁸ ANAN JUNIOR, Pedro (coord.). Planejamento fiscal – aspectos teóricos e práticos. São Paulo: Quartier Latin, 2.005, p. 181.

⁷⁹ Registre-se que apesar de a maioria da doutrina entender evasão como conduta ilícita e elisão como conduta lícita, existem opiniões abalizadas que criticam a terminologia adotada, como se verifica em extrato da obra de Hugo de Brito Machado, ora transcrita: “Embora não exista uniformidade na doutrina, alguns preferem a palavra evasão para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra elisão para designar a fuga lícita de praticar essa mesma fuga. Na verdade, porém, tanto a palavra evasão como a palavra elisão, podem ser utilizadas em sentido amplo, como em sentido restrito. Em sentido amplo significam qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita, e em sentido restrito, significam a fuga do dever jurídico de pagar o tributo e constituem, pois, comportamento ilícito.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 26ª ed., 2.005. p. 143)

tributo. No caso da evasão fiscal, o contribuinte não respeita as determinações legais e viola o texto normativo, o que não se dá nos casos de elisão.

A análise do planejamento tributário promove também uma diversidade de discussões quanto à sua legitimidade. Questiona-se por exemplo, a violação ao princípio da capacidade contributiva, ao princípio da solidariedade, e ao princípio da isonomia para criticar o planejamento tributário.

Não se pode olvidar da importância dos princípios constitucionais acima descritos, com já previamente destacado. Entretanto, nenhum deles tem o condão de impossibilitar a elisão fiscal. O contribuinte que pauta sua conduta no campo da legalidade para reduzir o ônus fiscal não pode ser obrigado, por qualquer interpretação que extrapole o seu limite, a imputar o pagamento de tributos.

Com base nas considerações realizadas, passa-se a verificar que os paraísos fiscais podem vir a ser utilizados legitimamente pelos contribuintes. Inúmeras pessoas físicas e jurídicas sediadas em território nacional fazem uso deste mecanismo de planejamento tributário sem sofrer de autuações do fisco, em face da sua legalidade.

No ordenamento jurídico pátrio o legislador não estabelece vedações ao uso dos países com tributação favorecida para reduzir o pagamento de tributos. Indiretamente existem alguns obstáculos para a remessa de capitais ao exterior, como a tributação na fonte destes, aliados à burocracia para o envio dos valores através do Banco Central do Brasil. Reitere-se, porém, que a liberdade concedida pelo legislador subsiste pelo seu silêncio na restrição desta forma de planejamento tributário.

Os países com tributação favorecida figuram na atualidade como instrumento de fundamental importância para as sociedades atuantes no mercado internacional, facilitando os seus investimentos e controlando a carga tributária incidente sobre o seu patrimônio, renda e serviços.

Inquestionável a facilitação das transações internacionais através dos paraísos fiscais. A enormidade de instituições bancárias, aliada à redução na burocracia para a conclusão de negócios internacionais, tornam estas jurisdições deveras interessantes.

Tomando o Brasil como parâmetro para a aferição do grau de burocracia na condução de negócios entre nações, claramente se verifica a vantagem angariada pela intermediação em países com tributação favorecida. No Brasil, os mecanismos cambiais previstos em leis e em atos infralegais dificultam as transferências de recursos internacionalmente.

A burocracia na administração pública brasileira, por demais conhecida de todos, causa uma série de transtornos ao investidor estrangeiro, que nem consegue compreender integralmente a sua razão de ser. Os entraves, a demora e os custos ocasionados tornam a realização de negócios por meio de paraísos fiscais, com regras mais céleres e menos burocráticas, mais interessante e prática ao investidor.

Ressalte-se também a redução dos custos derivados da burocracia, não enfrentada nos países com tributação favorecida, como taxas, despachantes, estrutura de pessoal treinado para conhecer todas as regras concernentes à atividade, e potencialidade de punições por desrespeito às regras que conduzem a

atividade da administração pública. Estas são algumas das principais decorrências para a busca de locais onde a atividade econômica seja facilitada.

Não que os países com tributação favorecida sejam completamente liberais no trato da administração pública. Entretanto, o custo e o tempo envolvido se reduzem significativamente na medida em que o tributo e sua cobrança deixam de ter o valor que possuem em jurisdições que tributam em montantes considerados usuais.

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

Acrescentando argumentos para demonstrar o papel relevante dos paraísos fiscais, deve-se tratar da provocação que a tributação baixa ou inexistente promove sobre os modelos econômicos pautados em elevada carga tributária.

Os paraísos fiscais forçam uma re-análise do atual modelo fiscal, que por vezes beira o confisco. Estas jurisdições, mesmo com reduzida arrecadação, conseguem auferir recursos através das condições atrativas fornecidas aos investidores internacionais.

O foco da arrecadação deixa de ser o patrimônio ou renda do contribuinte, voltando o Estado à atração de investimentos que, por via de conseqüência, geram crescimento econômico e melhores condições de vida aos habitantes de localidades subdesenvolvidas.

As ilhas caribenhas são um exemplo concreto dessa realidade, havendo recebido vultosos investimentos em hotelaria, turismo e nas atividades financeiras, fomentando o natural crescimento econômico muitas vezes impossibilitado em outras localidades pelo elevado ônus tributário.

Os pontos brevemente delineados são apenas alguns dos aspectos positivos dos paraísos fiscais, que com a evolução da tecnologia, globalização no mercado econômico e dos negócios via *internet* elevam a sua importância, estando à distância de um simples comando no computador.

3.6 Problemas relevantes vinculados aos paraísos fiscais

Identificada a viabilidade da utilização dos países com tributação favorecida como instrumento de planejamento tributário faz-se mister explicitar aspectos negativos do seu manejo.

Os aspectos problemáticos são apreciados primeiramente no escopo de tornar evidente a realidade exaltada pelas características dos paraísos fiscais. Apesar de ser instrumento lícito de elisão fiscal, algumas de suas facetas são, de certa forma, prejudiciais à realidade econômica e à ordem jurídica internacional.

Quatro pontos principais serão abordados, sendo estes os seguintes: sigilo fiscal, evasão fiscal, atividades criminosas e guerra fiscal. Estes foram tomados como os mais relevantes no que se refere à problemática envolvendo os paraísos fiscais.

3.6.1 Sigilo fiscal

Como bem se sabe, uma das maiores razões para utilização dos paraísos fiscais reside na obtenção de completo sigilo bancário e fiscal⁸⁰. Os ordenamentos jurídicos dos países ou dependências considerados de tributação favorecida, na sua grande maioria, estabelecem vedações à troca de informações relativa à movimentação de recursos nos seus territórios.

A garantia de segredo sobre a pessoa do depositante em instituições financeiras, bem como a possibilidade de criação de empresas emissoras de títulos ao portador, serve muitas vezes como meio de encobrir patrimônio ou movimentações financeiras suspeitas. Seja qual for a finalidade do sigilo, a sua garantia absoluta pode gerar inúmeras dificuldades ao rastreamento de recursos oriundos de fontes ilícitas.

Uma das bandeiras defendidas pela OCDE nos seus últimos relatórios refere-se justamente à cooperação dos paraísos fiscais no que tange à relativização dos sigilos bancários e fiscais. Os resultados vêm se apresentando favoráveis nos últimos anos, sendo identificados como não cooperativos às resoluções da OCDE apenas as seguintes jurisdições: Andorra, Libéria, Principado de Liechtenstein, República das Ilhas Marshall e Principado de Mônaco.

Tais constatações bem externam que, com o passar dos anos, a consciência dos governos administradores das jurisdições com tributação reduzida está tendente

⁸⁰ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998, p.619.

a conciliar a concessão de reduzido ônus fiscal com o papel ativo na coibição de condutas ilícitas.

3.6.2 Evasão fiscal

Outro aspecto essencial para diagnosticar negativamente os paraísos fiscais refere-se à estreita relação destes com as práticas de evasão fiscal. Mesmo que o utente deste instrumento de planeamento tributário não esteja cometendo uma ação criminosa, viola o ordenamento jurídico da jurisdição à qual se vincula pelo desrespeito às regras previstas para regular a incidência tributária.

O planeamento tributário, ou seja, a elisão fiscal, deixa de existir no momento em que o contribuinte, direta ou indiretamente, desrespeita os comandos normativos balizadores das regras tributárias. Os paraísos fiscais são excelentes veículos para os contribuintes com este objetivo em mente, haja vista a garantia de sigilo fiscal e bancário aliado a inúmeros outros fatores, como a vasta rede bancária, facilidade na criação de empresas (*on shelf*) e desburocratização da administração tributária.

Todavia, não se pode se questionar a legitimidade do uso de paraísos fiscais com base neste único aspecto. Independentemente de existirem ou não estas jurisdições, os contribuintes, em certa escala, continuarão a desrespeitar as normas tributárias internamente. O interesse de reduzir o ônus fiscal não deixa, nem deixaria de existir, se não houvesse os paraísos fiscais, sendo este argumento isoladamente incapaz de refutar o seu manejo.

Justamente neste contexto, em dezembro de 2.003, foi iniciada no Brasil a Estratégia Nacional de Combate à Lavagem de Dinheiro e Recuperação de Ativos

(ENCLA), consistindo na ação conjunta de diversos órgãos do Estado, visando combater os crimes de lavagem de dinheiro e crime organizado.

A ENCLA realizou reuniões para discutir os temas relacionados à sua atuação e estabeleceu, na reunião de 29 de novembro a 02 de dezembro de 2.006, uma série de metas conjuntas para o ano de 2.007, bem sintetizando o escopo da ação coletiva.

3.6.3 Práticas criminosas

Não se pode deixar de atentar para uma outra realidade indiscutível. Os paraísos fiscais tendem a funcionar como um oásis para negócios ilícitos. As garantias das jurisdições favorecem a lavagem de dinheiro derivado das formas mais escusas.

A maior parte dos paraísos fiscais teve, em algum momento, teve em seu território a passagem de numerário derivado de atividades criminosas. O principal aspecto que leva à busca destas localidades se deve ao fato de haver uma maior garantia ao sigilo da origem e destino dos montantes envolvidos em transações. A reduzida carga fiscal tem o seu valor, porém situa-se em um plano secundário, agregando-se ao principal benefício gerado aos criminosos.

Atualmente um dos principais flancos de combate relacionado ao sigilo bancário assegurado pelos paraísos fiscais refere-se à circulação de riquezas ligadas direta ou indiretamente ao terrorismo. Após o atentado de 11 de setembro de 2.001, um controle mais rígido das movimentações bancárias vem sendo imposto

por entidades internacionais⁸¹, sendo acolhida pela maioria das nações, inclusive o Brasil⁸².

Como se disse anteriormente, a garantia aos sigilos bancário e fiscal vem sendo efetivamente combatida. Em resultado, as jurisdições não cooperativas passaram a fornecer dados, antes absolutamente sigilosos, mediante a requisição oficial de autoridades judiciárias, desde que comprovada a ilicitude da conduta investigada.

Jurisdições como a Suíça, historicamente conhecida pela rigidez no sigilo de informações, vêm contribuindo para investigações em diversos países, no caso de pedidos motivadamente fulcrados em investigação de atividades criminosas. Autoridades brasileiras, por exemplo, obtiveram dados de paraísos fiscais em inúmeras oportunidades, nos últimos anos, o que expõe o interesse em valorizar a transparência nos negócios internacionais.

3.6.4 Guerra fiscal

Por fim, tratando dos aspetos negativos atinentes aos paraísos fiscais resta lançar considerações quanto à guerra fiscal internacional ocasionada entre jurisdições.

⁸¹ Organização das Nações Unidas – ONU, Convenção internacional para supressão de financiamento ao terrorismo, adotada pela Assembléia Geral das Nações Unidas em 9 de dezembro de 1999, promulgada pelo Decreto nº 5.640 de 26 de dezembro de 2005.

⁸² Carta Circular nº 3.246 de 24 de outubro de 2.006 do Banco Central do Brasil, que dispõe sobre a comunicação de movimentações financeiras ligadas ao terrorismo e ao seu financiamento.

No constante afã de fornecer condições mais favoráveis para o aporte de capitais, benefícios fiscais são concedidos indistintamente, gerando disputa para incentivar os investidores à utilização de um ou outro paraíso fiscal.

Sem dúvida que a concorrência, mesmo que seja no âmbito das condições de tributação, favorece ao destinatário final da relação jurídica. Porém, uma disputa em proporções extremas torna-se prejudicial no âmbito global na medida em que as nações mais desenvolvidas, ou mais demandantes de recursos públicos, perdem condições de atender às suas funções.

A fuga dos recursos para paraísos fiscais, em elevado volume, funcionaria como um óbice para o financiamento dos Estados dependentes de recursos derivados da tributação. A concorrência deve existir, mantendo-se contudo dentro de balizas aceitáveis, para que não seja transfigurada em uma guerra fiscal internacional.

As considerações realizadas neste tópico servem para demonstrar, num plano geral, que os paraísos fiscais possuem inegável potencial de nocividade. Características próprias deste instrumento de elisão fiscal devem ser detidamente observadas para evitar lesões aos países que exercem o seu poder de tributar dentro do que se considera justo e adequado.

3.7 Países com tributação favorecida

3.7.1 Introdução

Verificada a constitucionalidade da utilização dos paraísos fiscais como instrumento de planejamento tributário na ótica do direito constitucional brasileiro, passa-se a discorrer brevemente acerca de alguns dos países listados na Instrução Normativa nº 188/2002, assim como de outros que não integram a lista, ainda que possuam características inerentes aos que integram o rol.

Apresentar-se-ão características básicas de cada jurisdição, tais como localização geográfica, atividades econômicas preponderantes, tratamento conferido à criação de empresas, sigilo fiscal e bancário e tributação.

As fontes principais das informações advêm de bibliografia que aborda a matéria especificamente⁸³, bem como sítios da *internet* que contém informações oficiais de cada jurisdição.

Ainda que breves, as considerações realizadas almejam traçar informações gerais e superficiais sobre diversas nações ou territórios elencados como paraísos fiscais. Muitos deles são desconhecidos da grande maioria⁸⁴, outros facilmente lembrados⁸⁵ e alguns inclusive fora da lista⁸⁶, tratados como casos especiais.

Se buscou escolher jurisdições com características diversas, localizadas em todos os continentes do globo, deixando de transcrever informações de todas estas tendo em vista que muitas delas possuem elementos estruturais e normativos semelhantes. Desta forma, as 28 jurisdições enfocadas servirão para bem demonstrar um quadro global relativo aos países com tributação favorecida.

⁸³ SILVA, José Manuel Braz da. Os paraísos fiscais, Coimbra: Almedina, 2ª Ed., 2.004 e DUHAMEL Grégoire. Les paradis fiscaux. Paris: Grancher, 3ª Ed, 2.002.

⁸⁴ Ex: Campione D'Italia.

⁸⁵ Ex: Ilhas Cayman e Bahamas.

⁸⁶ Ex: Estados Unidos da América e Holanda.

Será seguida a ordem da lista identificada pela autoridade fiscal, incluindo países fora da lista que, por algumas situações específicas, acabam por se comportar de forma semelhante aos paraísos fiscais identificados na lista.

3.7.2 Andorra⁸⁷

Andorra localiza-se entre as fronteiras da França e Espanha. Possui independência política e estabilidade econômica, sendo familiar para os turistas que se interessam por esportes de neve, bem como pelos interessados em fazer compras com isenção de tributos.

Não existem tributos de vendas, nem tampouco imposto sobre valor agregado - IVA. A liberdade cambial favorece o recebimento de investimentos, bem como a confidencialidade dos dados bancários exerce um papel relevante para que se recorram às suas instituições visando garantir o sigilo de informações.

A legislação de Andorra permite a criação de contas bancárias secretas por parte de não residentes, sendo comumente utilizadas por espanhóis que buscam proteger seu patrimônio.

As formas mais comuns de tipos societários são as sociedades limitadas e as sociedades anônimas. As primeiras geralmente são vinculadas a atividades de natureza local, ao passo que as últimas são utilizadas para investimentos de maior vulto, bem como situações onde haja um número elevado de acionistas.

No que se refere à tributação, as sociedades que lá se estabelecem são isentas de tributação dos dividendos.

⁸⁷ Disponível em <<http://www.andorraonline.ad>>, acesso em 18/08/2007

3.7.3 Anguilla⁸⁸

Anguilla consiste em um território do Reino Inglês, localizado no leste caribenho. Sua economia baseia-se na pesca e turismo, com grande visitação em toda a sua costa, e o seu sistema jurídico é baseado no *Common Law* Inglês.

Com a aprovação do *International Business Companies Act*, de 16 de outubro de 2.000, se reforçou a condição de país com tributação favorecida. Os procedimentos para incorporação de empresas e flexibilidade na sua criação tornam Anguilla uma das jurisdições mais buscadas pelos interessados nas vantagens dos paraísos fiscais.

As *International Business Companies* – IBC, são criadas com bastante facilidade, normalmente no prazo de 24 horas, não podendo ter negócios em solo de Anguilla. Não existem limitações ou requerimentos mínimos para a formação do capital. As ações podem ser emitidas ao portador. A sociedade pode ser criada com apenas um sócio, podendo o administrador ser estrangeiro ao quadro social. Não existe qualquer impedimento relativo à nacionalidade do sócio ou administrador.

Existe uma grande proteção à confidencialidade das informações bancárias e societárias, podendo ser compartilhadas apenas mediante autorização judicial, em casos relativos a práticas criminosas.

As IBCs são isentas de todos os tributos desde a sua criação. Apenas, uma vez por ano se exige o pagamento de uma taxa para manutenção da sociedade.

⁸⁸ Disponível em < <http://www.gov.ai>>, acesso em 18/08/2007

3.7.4 Antigua e Barbuda⁸⁹

Antigua e Barbuda obtiveram sua independência em 1.981, sendo atualmente membros do Commonwealth britânico. A maior atração das ilhas são as suas praias e belezas naturais, sendo o turismo a maior atividade econômica em seu território. Localiza-se, assim como Anguilla, no leste do mar caribenho.

A confidencialidade das informações é protegida legalmente, sendo crime o compartilhamento de dados bancários ou empresariais de sociedades estabelecidas em Antigua.

As sociedades internacionais, com atividades exclusivamente *off shore*, podem ser constituídas com um ou mais sócios, sem que haja exigência quanto à nacionalidade, residência ou valor do capital aportado na empresa.

Todas as receitas da exploração do seu objeto, desde que se refiram à fatos ocorridos fora do seu território, são isentos de qualquer tributação. Registre-se que os bancos são sujeitos à tributação de 3% de suas receitas.

Em 1.985 Antigua aprovou o *Merchant Shipping Act*, que torna o território um centro internacional de registro de embarcações. Os procedimentos de registro são simples e podem ser feitos por vários representantes espalhados pelo território das ilhas.

⁸⁹ Disponível em <www.antigua-barbuda.org>, acesso em 18/08/2007

3.7.5 Antilhas Holandesas⁹⁰

As Antilhas Holandesas são constituídas por cinco ilhas, tendo como capital Willemstad. A principal destas é denominada Curaçao. Conjuntamente com Aruba e Holanda integram o Reino Holandês.

Não há legislação que penalize a violação ao sigilo bancário. Todavia, os bancos somente fornecem informações acerca dos seus clientes mediante obrigação legalmente imposta.

As entidades estrangeiras que possuem sede nas Antilhas Holandesas normalmente optam por formar uma sociedade Naamloze Vennootschap - N. V. O capital poderá ser estabelecido em qualquer moeda, devendo, pelo menos 10% estar totalmente emitido, tendo como montante mínimo o valor de U\$ 6.000,00.

A administração da sociedade deverá ser realizada por um residente na ilha, sendo possível a contratação de uma sociedade que pode desempenhar tal função.

Em face da relação estreita que a ilha possui com a Holanda, uma empresa lá sediada poderá transferir o seu domicílio para uma outra região, em casos de necessidade, sobretudo em situações de guerra, crise política ou risco de expropriação. Por tal motivo, existe carga tributária diferenciada quando a relação se dá com empresa localizada na Holanda.

⁹⁰ Disponível em: <<http://www.gov.an>>, acesso em 18/08/2007

3.7.6 Aruba⁹¹

Aruba, assim como as Antilhas Holandesas e Holanda integra o Reino Holandês, tendo os mesmos tratamentos destas no que se refere à ligação especial com relação à transferência de recursos e patrimônio.

Situa-se no sul da região caribenha, estando próxima da costa da Venezuela. Sua independência, ainda que exista a forte relação com a Holanda, ocorreu como fruto de um processo democrático encerrado em 1.996.

A partir de 1º de Janeiro de 2.006 o governo de Aruba, em decorrência de pressões sofridas pela OCDE, bem como pela União Européia, alterou o regime das companhias isentas de imposto. A modificação legislativa impôs a necessidade de apresentação de declarações anuais das suas atividades, assim como prevê a obrigatória prestação de informações acerca da sociedade quando exigida pela autoridade fiscal.

Permanecem ainda as isenções dos impostos relativos ao seu faturamento, em atividade *off shore*, bem como qualquer retenção na fonte de distribuição de dividendos, em atividades específicas, como: empresas holdings, financeiras dentro de um grupo de empresas, investidora em participações e registro, e licença de propriedade intelectual e industrial.

⁹¹ Disponível em: <<http://www.aruba.com>>, acesso em 18/08/2007

3.7.7 Comunidade das Bahamas⁹²

A comunidade das Bahamas, face à sua proximidade com o continente norte-americano, em especial com o estado da Florida, tem sido um dos paraísos fiscais de maior utilização por parte dos residentes dos Estados Unidos da América.

Contudo, por esta mesma razão as suas características de paraíso fiscal, em decorrência da pressão do governo americano e sua autoridade fazendária, *Internal Revenue Service – IRS*, têm sofrido grandes modificações tendo em vista a existência de muitos casos de evasão fiscal ligados a empresários norte-americanos. Atualmente existe uma grande troca de informações entre as autoridades fiscais das Bahamas com autoridades fiscais de outras nacionalidades.

De qualquer maneira, no quesito de tributação as Bahamas continuam por oferecer isenção de tributos em relação a inúmeras bases imponíveis usualmente tributadas, tais como: rendimentos de empresas, ganhos de capital, vendas, doações, retenções na fonte, imposto de transferência de bens e herança.

A criação de uma *International Business Company – IBC* pode ser efetuada dentro de 24 horas, sendo exigidos dois sócios apenas no caso da emissão de ações ao portador. Não existe a obrigação de prestar declarações à autoridade fiscal. Há uma total liberdade cambial para a escolha da moeda que a empresa utilizará nas suas atividades.

⁹² Disponível em: <<http://www.bahamas.com>>, acesso em 18/08/2007

3.7.8 Bahrein⁹³

O Bahrein situa-se no Golfo Árabe, consistente em um arquipélago composto por 33 ilhas, ao leste da Arábia Saudita. O nome advém da maior ilha que integra o conjunto destas.

Sua economia baseia-se no turismo e na indústria do petróleo. Tendo uma localização central no oriente médio, possui acessos aéreos e navais de grande expressão na região.

Bahrein garante aos que lá investem sigilo e confidencialidade nas informações disponíveis.

As empresas podem ser criadas em poucos dias, sem a exigência de capital mínimo para sua criação. As ações podem ser emitidas ao portador. Assim como nas demais jurisdições, a facilidade nas comunicações possibilita o acesso e movimentação de contas e negócios de qualquer lugar do mundo.

Há uma isenção total dos tributos inerentes às atividades realizadas fora do território do Bahrain, garantindo isenções em qualquer tipo de rendimento obtido pela sociedade.

3.7.9 Barbados⁹⁴

Desde 1.966 Barbados obteve a sua total independência do Reino Inglês, de onde foi uma colônia desde a ocupação britânica em 1.627. Integra a Commonwealth.

⁹³ Disponível em <<http://www.bhaintourism.com/subpage6.htm>>, acesso em 18/08/2007

⁹⁴ Disponível em <<http://www.barbados.org>>, acesso em 18/08/2007

Localiza-se no extremo oriente do mar caribenho, tendo como capital Christ Church. A economia baseia-se em grande parte no turismo, em decorrência das belezas naturais que possui.

As *International Business Companies* – IBCs, para serem qualificadas com tal, não podem ser da propriedade de residente em Barbados, nem tampouco negociar localmente ou na área do Caricom.

As referidas empresas são tributadas conforme o faturamento que obtêm, na razão de 2,5% até US\$ 5 milhões de dólares, 2% de US\$ 5-10 milhões de dólares, 1,5% de US\$ 10-15 milhões de dólares e 1% acima de US\$ 15 milhões de dólares.

Barbados⁹⁵ firmou diversos tratados internacionais de tributação, assim como acordos bilaterais de investimentos, que desoneram o trânsito de valores entre diversas nações.

3.7.10 Belize⁹⁶

País independente desde 1981. Sistema político baseado no modelo de *British Westminster*, com a Rainha Elisabeth II, sendo representada pelo Governador Geral de Belize (Chefe de Estado). O poder legislativo é bicameral e o poder executivo é exercido por um Primeiro Ministro (chefe de governo). A língua oficial é o inglês.

O seu sistema legal é baseado no *Common Law* inglês. As empresas podem emitir ações ao portador (mantidas em custódia por uma pessoa ou instituição

⁹⁵ Disponível em: < <http://barbados.org/taxtrts.htm>>, acesso em 18/08/2007

⁹⁶ Disponível em < www.belize.com/>, acesso em 18/08/2007

oficial), assegurando o anonimato do acionista. As empresas podem ser constituídas com um ou mais acionistas. O capital social pode se expressar em qualquer moeda. O administrador pode ser de qualquer nacionalidade, não tendo limitações na amplitude de poderes que podem ser outorgados ao mesmo.

As sociedades são tributadas por um imposto único anual, devido no dia 31 de julho. A distribuição de dividendos, bem como pagamento a credores, não são sujeitos a retenção na fonte.

Uma das ferramentas mais utilizadas no planejamento tributário são as *International Business Companies – IBC*, existentes no ordenamento jurídico de Belize desde 1.990. Tais empresas tem como objeto o desenvolvimento de atividades *off shore*, possuindo um regime tributário diferenciado.

As IBCs estão sujeitas ao pagamento apenas de uma taxa de caráter anual, baseada no valor do seu capital social, não sendo contribuinte de qualquer outro imposto, seja sobre sua renda, patrimônio, ou outra hipótese de incidência.

3.7.11 Ilhas Bermudas⁹⁷

As ilhas Bermudas ou apenas Bermudas, localizam-se ao leste da costa dos Estados Unidos da América. Compõem-se de uma ilha principal e diversas ilhas, separadas por canais, hoje ligadas por pontes e ferrovias. Permanece sendo colônia inglesa.

A economia da ilha baseia-se no turismo e nas atividades vinculadas à movimentação financeira da ilha. A proximidade com os Estados Unidos da América,

⁹⁷ Disponível em < <http://www.gov.bm>>, acesso em 18/08/2007

aliada à política de baixa tributação e confidencialidade das informações, gerou grande interesse dos norte-americanos, que aos poucos deixam de recorrer à ilha, tendo em vista uma maior vinculação com as autoridades fiscais internacionais.

As sociedades de Bermuda exigem para a sua formação que no mínimo de 60% do seu capital seja pertencente a um residente. Tal exigência é somente afastada, com base no *Company Act* de 1981 que possibilitou a criação de empresas isentas de tal condicionante, desde que não tenham qualquer atuação no território de Bermuda, a não ser com outras empresas com as mesmas características.

As empresas *off shore* sujeitam-se ao pagamento anual de uma taxa baseada no montante do seu capital. A limitação das isenções fiscais relacionadas aos lucros percebidos possuem tempo determinado, sendo necessária a autorização do Ministro das Finanças para estender tal período.

3.7.12 Campione D'Italia⁹⁸

Campione D'Italia uma cidade com cerca de 2.300 habitantes, localizado em território italiano cercado pela Suíça, ao sudoeste do lago Lugano, tendo notoriedade por sediar o maior cassino da Europa.

Apesar de sua reduzida área 2,5 km², detém história, cultura e belezas naturais que a tornam um atrativo aos visitantes.

Todo o sistema bancário é realizado através de bancos suíços, ainda que seja regida pela legislação italiana, por integrar o seu território.

⁹⁸ Disponível em: < <http://www.campioneitalia.com>>, acesso em 18/08/2007

Campione D'Italia é isenta do Imposto sobre valor agregado – VAT. Os seus residentes, e tão somente estes, são beneficiados por sua tributação reduzida. As empresas não podem fazer uso da tributação reduzida.

3.7.13 Ilhas Cayman⁹⁹

As Ilhas Cayman são conhecidas pela ausência de tributação nas atividades *off shore*. Em face da grande quantidade de banco, companhias de seguro e outras sociedades, a ilha atraiu inúmeras sociedades e possui um dos maiores centros bancários a nível mundial.

As Ilhas Cayman gozam de autonomia administrativa, apesar de serem colônias britânicas, tendo executivo e legislativo próprio.

Um dos atrativos mais visados refere-se à garantia que se preza pelo sigilo das informações, sendo o aproveitamento de informação confidencial considerado crime, tipificado em lei específica.

Atualmente existem tratados entre as Ilhas Cayman e os Estados Unidos da América, assim como Reino Unido, no sentido de fornecerem informações nos casos de crimes puníveis com pena superior a um ano de prisão. Existem limitações quanto a informações e dados relativos a investigações fiscais.

A forma societária adotada com maior frequência refere-se às Companhias isentas. Tal sociedade não pode conduzir atividades nas ilhas, sendo garantida uma isenção da tributação por um período de 20 anos, nos negócios *off shore*.

⁹⁹ Disponível em: < www.caymanislands.ky >, acesso em 18/08/2007

A sua criação demanda apenas a indicação da denominação e indicação do seu endereço, que poderá ser o do seu representante na ilha. As ações podem ser emitidas ao portador.

Não existem impostos diretos. Os rendimentos, ganhos de capital, sucessões, fortuna e vendas não são tributados na ilha.

3.7.14 Singapura¹⁰⁰

O governo de Cingapura é escolhido por eleição desde 1.959, quando obteve independência. Em período anterior era administrado por uma administração colonial, vinculada ao Reino Unido Inglês.

Localiza-se na Ásia, logo ao sul da Malásia. Sua economia tem como maior fonte de divisas a indústria do turismo.

Desde que nenhum rendimento seja auferido dentro de Singapura ou seja remetido para a República, uma empresa pode evitar a tributação. A *Singapore Companies Act*, que trata da estruturação das empresas, disciplina as *off shores* no seu território.

Não há exigência de capital mínimo, nem tampouco de um número mínimo de acionistas. O diretor deve ser residente.

Com relação à tributação, as empresas *offshore* são isentas de impostos nos primeiros 100.000 Dólares de Singapura. Geralmente os lucros fora de Singapura

¹⁰⁰ Disponível em: http://www.fiduciarygroup.com/portuguese/singapore_offshore_information.htm e < <http://www.gov.sg/>>, acesso em 18/08/2007

não são tributados, tendo que ser submetidas anualmente declarações de rendimentos.

3.7.15 Hong Kong¹⁰¹

O território de Hong Kong localiza-se ao sudeste do território chinês. Até 1997 o território esteve sobre a administração inglesa, tendo em vista acordo que previa a cessão territorial pelo período de 99 anos. Com o termino do acordo retornou à condição de território regido pelo governo chinês. Contudo, sua gestão, mantém grande parte das heranças capitalistas e democráticas instituídas ao longo dos anos de dominação britânica.

Hong Kong não se apresenta como um paraíso fiscal, nos regulares moldes da maioria dos que foram enfocados. Sua atratividade não se baseia em sigilo nas informações ou processos de criação sem formalidade. O ponto principal que Hong Kong oferece diz respeito ao regime fiscal não discriminatório.

De forma generalizada, apenas os rendimentos derivados de atividades em seu território são passíveis de tributação. O regime tributário local não prevê tributação de ganhos de capital, exigência de retenções na fonte, nem impostos sobre vendas, normalmente utilizados como base imponível em outras jurisdições.

As regras de direito comercial são similares à do direito inglês, não sendo visível uma distinção ocasionada por uma maior flexibilidade, normalmente presente nos paraísos fiscais.

¹⁰¹ Disponível em: < <http://www.lawandtax-news.com/html/hong%20kong/jhklatoltr.html>>, acesso em 18/08/2007

3.7.16 Libéria¹⁰²

A Libéria situa-se na África ocidental, fazendo fronteira com Guiné, Serra Leoa e Costa do Marfim. O país vive um estado de instabilidade política iniciado com o golpe de Estado de 1.980, que alterou consideravelmente as estruturas políticas.

O registro de navios *off shore* representa uma parcela considerável das receitas obtidas neste território. A Libéria possui o maior registro de navios *off shore* do mundo.

O registro de empresas não residentes se encontra protegido pelo manto da confidencialidade. Nenhuma informação acerca da empresa necessita ser apresentada à autoridade do registro do comércio, tendo que ser providenciada apenas a indicação de um agente, para recepção do serviço de protesto.

As ações poderão ser ao portador ou nominativas, dependendo da opção dos integrantes da empresa.

As sociedades que não possuam negócios no território Liberiano estão isentas de tributação. Os dividendos pagos a não residentes também não se sujeitam a qualquer tributação.

¹⁰² Disponível em: <<http://www.nationmaster.com/country/li-liberia/gov-government>>, acesso em 18/08/2007 e <<http://www.ocra.com/jurisdictions/Liberia.asp>>, acesso em 18/08/2007

3.7.17 Liechtenstein¹⁰³

O Principado de Liechtenstein é uma monarquia hereditária situada no coração da Europa, no vale do Alto Reno, entre o cantão suíço de St. Gallen e a província austríaca de Vorarlberg.

Liechtenstein, apesar do seu reduzido espaço territorial, conta com uma vasta rede de indústrias dos mais diversos ramos (eletrônicos, metal, têxtil, cerâmico, farmacêutico, instrumentos de precisão, dentre outros).

A jurisdição em questão possui como principal veículo de utilização para fins de atividades *off shore*, as sociedades limitadas, reguladas pela *Personen - Gesellschaftsrecht* de 20 de janeiro de 1926 (Lei de Pessoas e Sociedades, L.G.B.I 1924 N.º 4 modificada).

Para que uma sociedade se possa estabelecer em Liechtenstein, se faz necessária a integralização mínima do capital de 50.000 francos suíços. Tal montante leva a um número reduzido de interessados em fazer uso das empresas locais, quando em comparação com outros centros *off shore*.

3.7.18 Luxemburgo¹⁰⁴

O Grão Ducado é considerado o maior centro *off shore* europeu. Inúmeras são as vantagens oferecidas para a instalação de sociedades em Luxemburgo, tais como: regras rígidas relativas ao sigilo bancário, confidencialidade das informações

¹⁰³ Disponível em: < <http://www.liechtenstein.li>>, acesso em 18/08/2007, acesso em 18/08/2007

¹⁰⁴ Disponível em: <www.gouvernement.lu>, acesso em 18/08/2007

manejadas, proximidade dos grandes centros econômicos, diversidade de produtos financeiros, dentre outras facilidades.

O Brasil limita a sua identificação de Luxemburgo como país com tributação favorecida no que respeita às sociedades holding regidas, na legislação luxemburguesa, pela Lei de 31 de julho de 1929. Desta forma, todas as demais sociedades, independentemente da sua forma, não se submetem às regras vinculadas aos paraísos fiscais.

A referida companhia tem como definição legal a entidade que tem por objetivo exclusivo a aquisição, administração e venda de participações de empresas luxemburgesas ou estrangeiras.

As sociedades holding podem emitir ações ao portador, sendo desnecessária a apresentação de contas anuais.

No que tange à tributação, as sociedades holding estão isentas de imposto sobre ganhos de capital, assim como de retenção de tributos sobre dividendos ou juros pagos. Existe uma taxa aplicável à empresa em exame, no montante de 0,2%, calculada sobre o valor agregado do capital dos acionistas.

3.7.19 Macau¹⁰⁵

O território de Macau encontra-se situado no rio Delta, no mar sul da China, incluindo a península de Macau, as Ilhas de Taipa e Coloane. O território possui autonomia administrativa, financeira e legislativa, contudo persiste sob administração Portuguesa.

¹⁰⁵ Disponível em: <<http://www.gov.mo>>, acesso em 18/08/2007

Os impostos indiretos representam a parte mais importante das receitas públicas. A maior fonte das receitas deriva das atividades de jogos de azar, com grande difusão no território de Macau

A tributação em Macau divide-se em um regime geral, utilizado para a cobrança de receita referente à atividades que não possuam um regime especial, previsto em leis específicas.

Atividades como as de natureza industrial, turística, leasing financeira e bancária são titulares de isenções, ou reduções de alíquota, sendo objeto de pagamentos anuais de taxas, para a sua operação.

3.7.20 Ilha da Madeira¹⁰⁶

A Ilha da Madeira se situa no Oceano Atlântico, cerca de 1000 km da costa continental de Portugal. As suas atividades econômicas principais são o turismo, floricultura, produção de vinhos e sede de centro *off shore*.

A criação de sociedades na Ilha da Madeira reveste-se de uma série de procedimentos burocráticos específicos. Dentre as espécies de sociedades tem-se as sociedades por quotas, sociedade anônima, sucursal e sociedades gestoras de participações sociais - SGPS.

No ato de constituição das empresas devem ser declinados os nomes e identificação dos sócios. Ações ao portador podem ser emitidos em ato posterior. A administração poderá ser conduzida por residente ou não residente, seja este nacional ou estrangeiro.

¹⁰⁶ Disponível em: <<http://www.gov-madeira.pt>>, acesso em 18/08/2007

A Zona Franca da Madeira, criada em 1.980 para acolher investimentos de natureza industrial, disponibilizando uma área para livre importação e exportação de mercadorias, teve sua atividade estendida para negócios de natureza comercial e financeira.

As empresas residentes aproveitam-se dos tratados de dupla tributação assinados por Portugal (com exceção dos Estados Unidos da América).

Os rendimentos derivados de transferências de filiais para holding (SCPS), possui redução de alíquota em 95%. Da mesma forma, não existe retenção na fonte sobre juros de empréstimos, caso contraídos na Zona Franca. Os dividendos não são tributados. Os lucros, capital investido ou reservas de tesouraria podem ser transferidos sem retenção na fonte para qualquer jurisdição, com exceção de Portugal.

3.7.21 Malta¹⁰⁷

A Ilha de Malta situa-se no mediterrâneo, localizada aproximadamente 100 km ao sul de Sicília. Tornou-se independente em 1.964, vindo a ser República em 1.974.

A indústria turística em Malta exerce grande papel na economia, em conjunto com a indústria naval, em especial para a reparação e construção de navios, dispondo de porto livre para carga e descarga de mercadorias.

¹⁰⁷ Disponível em <<http://www.gov.mt>>, acesso em 18/08/2007

A confidencialidade das operações *off shore* é garantida por lei. O segredo às informações é assegurado, ficando as partes intervenientes obrigadas a não fornecer a identificação das pessoas ou entidades envolvidas nestas operações.

As sociedades anônimas são constituídas com a entrega de um memorando junto à autoridade registradora. Para não residentes subscreverem ações, é preciso obter o consentimento do Banco Central de Malta. As empresas deverão ter um escritório registrado na ilha. Um revisor deverá ser nomeado para produzir as contas a serem auditadas pelos acionistas.

As companhias *off shore* são tributadas em 5% dos rendimentos. O pagamento de juros e dividendos é isento de qualquer ônus. As companhias não comerciais estão isentas do pagamento do imposto de selo, bem como do controle de câmbio, taxas aduaneiras ou contribuições à segurança social.

O sistema de registro de navios de Malta é bastante competitivo, com custos reduzidos para registro, isenção fiscal para proprietários, fretadores e financiadores, dos navios malteses.

3.7.22 Mônaco¹⁰⁸

Mônaco localiza-se da costa do mar mediterrâneo, fazendo fronteira com a França, a poucos quilômetros da Itália. É o segundo menor estado independente da Europa, atrás apenas do Vaticano.

¹⁰⁸ Disponível em: < www.monaco.gouv.mc >, acesso em 18/08/2007

A economia de Mônaco tem como pilares as seguintes atividades: construção civil, hotelaria, finanças e turismo. Todas possuem elevada importância no que se refere às movimentações de recursos.

A principal característica deste território refere-se à inexistência de impostos sobre a renda de indivíduos. Muitos esportistas, artistas e músicos elegem Mônaco como sua residência visando escapar da alta tributação dos seus rendimentos.

A tributação normal para empresas sediadas em Mônaco, com acima de 25% dos seus negócios fora de seu território, submete-se à tributação de 35% dos rendimentos.

A criação e instalação de empresa em Mônaco não ocorre com tanta rapidez como em outros paraísos fiscais. Leva-se até 3 meses¹⁰⁹ para isto, restando visível a vocação do território para albergar interessados em redução da carga tributária pessoal e não corporativa.

3.7.23 Panamá¹¹⁰

As sociedades anônimas são o principal veículo utilizado para planejamento tributário. As sociedades podem ser constituídas com um ou mais sócios. Não existe a necessidade de se aportar o valor referente ao capital social.

Como na maioria dos países de tributação favorecida todas as ações podem ser emitidas ao portador. Neste caso não haverá registro dos titulares da sociedade, sendo confidencial o seu quadro social.

¹⁰⁹ Disponível em: <<http://www.ilovemontecarlo.com/learn/monaco-tax-system-legislation.html>>, acesso em 18/08/2007

¹¹⁰ Disponível em: <<http://www.presidencia.gob.pa>>, acesso em 18/08/2007

A administração da sociedade pode ser realizada por sócio ou não sócio, não havendo restrições quanto ao caráter de residente ou não residente.

No que se refere à tributação, as empresas pagam Imposto de Renda apenas se os ingressos derivados às atividades lucrativas se realizem dentro do território nacional. Todas as demais receitas, ainda que a empresa possua sede no Panamá, não se sujeitam à tributação.

O Panamá oferece benefícios para uma atividade empresarial em particular, qual seja, o tráfego marítimo. As sociedades ainda que tenham contratos de transporte dentro do país, não se sujeitam ao imposto de renda.

As sociedades panamenhas não são tributadas na distribuição de seus dividendos, desde que tais valores se paguem como resultado de ingressos produzidos fora da República do Panamá. Os empregados, sócios e diretores de uma sociedade panamenha que residam fora da República do Panamá não são sujeitos a qualquer tributo sobre os rendimentos que perceba da referida entidade.

3.7.24 Ilhas Virgens Britânicas¹¹¹

As Ilhas Virgens Britânicas são um território Inglês, tendo governo autônomo desde 1.967. Situam-se no mar do Caribe estando ao leste de Porto Rico. Integra o arquipélago das Ilhas Virgens, sendo as demais ilhas pertencentes às Ilhas Virgens Americanas.

¹¹¹ Disponível em: <<http://www.britishvirginislands.com>>, acesso em 18/08/2007

A agricultura teve grande participação na economia das Ilhas Virgens Britânicas até à década de 60, quando as atividades do turismo e serviços financeiros passaram a ser as mais importantes fontes de renda nacional.

A legislação local, com a aprovação da *British Virgin Islands Company Act* de 1.984, passou a garantir isenção total de impostos para empresas criadas com atividades exclusivamente *offshore*, sem realizar negócios com residentes sendo proprietária de imóveis nas ilhas.

A empresa pode ser criada com apenas um sócio, não havendo restrições com relação à sua nacionalidade ou residência, o mesmo se aplicando ao administrador. Não existe exigência de capital mínimo para a sua criação.

Demonstrando a facilidade de administração e flexibilidade das normas locais, as empresas não necessitam manter contabilidade, nem tampouco exige-se reuniões entre os sócios na sede da empresa.

Nos registros comerciais não se mantêm os nomes dos sócios ou administradores, sendo estes sigilosos ao público.

3.7.25 Estados Unidos da América – Estado de Delaware¹¹²

Apesar de os Estados Unidos da América não serem considerados um país com regime de tributação favorecida, alguns dos estados que compõe a sua federação possibilitam a criação de uma sociedade limitada com características semelhantes às que possuem empresas em paraísos fiscais.

¹¹²Disponível: <www.shelteroffshore.com/index.php/offshore/more/delaware_offshore_incorporation>, acesso em 18/08/2007>

As sociedades em questão denominam-se Limited Liability Companies – LLC, sociedades com responsabilidade limitada ao seu capital social, dotada de grande flexibilidade e autonomia, com base nas leis estaduais do Estado de Delaware.

Tal sociedade pode ser criada com apenas um sócio, sendo válida a participação no seu capital em valor que seja divergente deste, por meio de acordos de participação entre os sócios. Não existem requisitos de nacionalidade ou residência para sócios ou diretores.

No registro de criação da LLC faz-se necessária a menção a apenas dois elementos: denominação social e nome e endereço do agente registrador. Nada impede que maiores informações sejam fornecidas, contudo, não se faz necessário tal procedimento.

As regras contratuais são estabelecidas por meio de um instrumento privado, que não requer registro em qualquer órgão público, se denominando Limited Liability Company Agreement ou Operating Agreement, que devem ser assinados por todos os sócios. As participações podem ser transferidas entre sócios mediante acordo particular que dispensa registro do órgão competente. Não se admite a emissão de ações ao portador. Entretanto, o instrumento que regula as suas atividades permanece em poder da sociedade, devendo ser apresentado apenas aos sócios, ou mediante autorização judicial.

O agente registrador, no caso da sociedade não exercer atividade em Delaware, exerce a função de receber anualmente o formulário para pagamento do *Franchise Tax*, único imposto estadual que grava tal companhia, e enviá-lo à Secretaria do Estado juntamente como pagamento do dito tributo.

No que se refere à tributação federal (Federal Income Tax – FIT), o sistema tributário federal americano grava as rendas de todos os cidadãos, dos estrangeiros residentes, assim como das companhias constituídas por estes.

Contudo, no caso de sócios estrangeiros não residentes que auferem renda gerada de atividades fora dos Estados Unidos da América, se gera uma isenção do imposto de renda federal, sem dispensar a declaração de renda anual à autoridade fiscal (Internal Revenue Service – IRS).

A dita sociedade pode abrir contas bancárias tanto nos Estados Unidos da América como em qualquer outro estado, não sendo, por tal razão, sujeita ao imposto de renda, no caso de atividades desenvolvidas nos moldes do parágrafo acima.

3.7.26 Holanda¹¹³

Em um exame das alíquotas impostas às empresas a Holanda não poderia ser considerada um país de baixa tributação. As sociedades estão sujeitas a 37% para os primeiros NLG 100.000 e 35% para o que ultrapassar este valor. De pronto se constata a razão pela qual tal a legislação brasileira afasta a Holanda da lista dos paraísos fiscais.

Contudo, a Holanda exerce um papel importante no planejamento tributário internacional por inúmeras razões, sendo as principais: extensa rede de convenções assinadas com diversos países para evitar dupla tributação, vantagens oferecidas a determinadas categorias de empresas (empresas internacionais estabelecidas na

¹¹³ Disponível em: <<http://www.netherlandsoffshore.com>>, acesso em 18/08/2007

Holanda) e concessão de incentivos e privilégios fiscais a negócios e investimentos realizados no Reino Holandês (Antilhas Holandesas e Aruba).

O seu direito comercial permite a emissão de ações ao portador para as denominadas Naamloze Vennootschap – N.V. (similar à sociedade por ações), o que não se permite para a Besloten Vennootschap – B.V. (similar à sociedade limitada).

O sistema fiscal holandês possibilita medidas concretas de redução de ônus fiscais, como um sistema de isenção de tributação de dividendos e ganhos de capitais resultantes da venda de ações ou participações societárias, desde que preenchidos os requisitos legalmente impostos. As empresas holandesas não se submetem a retenção de imposto por conta de pagamentos efetuados a título de juros de empréstimos e royalties, a uma sociedade localizada em outra jurisdição. As empresas financeiras também podem obter uma alíquota de tributação bem deduzida, para concessão de financiamentos para empresas que pertençam ao mesmo grupo.

3.7.27 Irlanda¹¹⁴

A República da Irlanda situa-se no noroeste do continente europeu. O país tem um sistema político parlamentarista, composto por uma Câmara Baixa e Senado.

Não existe legislação que imponha o sigilo bancário, contudo, os bancos se sujeitam à confidencialidade no trato com seus clientes. A Irlanda possui uma série

¹¹⁴ Disponível em: <<http://www.ocra.com/jurisdictions/ireland.asp>>, acesso em 18/08/2007

de acordos de dupla tributação firmados com outras jurisdições, com a previsão de troca de informações entre os países envolvidos.

No que se refere à constituição de empresas, a forma mais comum consiste na Sociedade Limitada por ações. Tal sociedade deverá ser constituída mediante registro, incluindo todas as informações relacionadas à mesma, incluindo a qualificação dos sócios e diretores. Ações ao portador não são geralmente emitidas, necessitando de autorização do Banco Central para tanto.

As empresas residentes na Irlanda estão sujeitas aos tributos inerentes à sua atividade, independentemente do local de sua produção. As empresas não residentes não estão sujeitas a qualquer tributação desde que não mantenham estabelecimento permanente na Irlanda.

A Irlanda confere uma série de incentivos fiscais, garantindo em algumas situações isenções totais de tributação para atividades residentes, tais como para: companhias de desenvolvimento de patentes e para subsidiária irlandesa de empresa estrangeira residente em Estado com o qual a Irlanda firmou acordo de tributação.

3.7.28 Suíça¹¹⁵

A Suíça, pode-se dizer sem dúvida, é o paraíso fiscal mais conhecido globalmente, tendo em vista a confidencialidade preservada pelas instituições bancárias. Situa-se entre a França, Itália, Alemanha e Áustria, que representam alguns dos países mais ricos da Europa e do mundo.

¹¹⁵ Disponível em: <<http://www.offshorelegal.org>>, acesso em 18/08/2007.

A estabilidade das instituições e do estado são elementos de elevado valor para o reconhecimento da Suíça como um local seguro para concentração, transferência e armazenamento de riquezas.

A forma mais comum de incorporação de empresas se dá através da criação das sociedades por ações (Aktie Gesellschaft – AG). Esta forma societária é a mais utilizada por parte dos investidores estrangeiros. As ações podem ser emitidas ao portador, desde que o capital esteja totalmente integralizado. A empresa poderá ser constituída por um mínimo de 3 acionistas, não existindo restrições quanto à nacionalidade dos mesmos.

O imposto no nível federal é baseado no lucro da sociedade. A taxa varia entre 3,63% e 9,8%, sendo tal montante exigido de empresas estrangeiras com subsidiárias Suíças.

Os benefícios fiscais advêm de regimes tributários especiais, que em cada caso confere uma condição favorável, como por exemplo: subsidiária financeira, companhias holding, serviços auxiliares.

3.7.29 Uruguai¹¹⁶

O Uruguai é o único país dos que fazem fronteira com o Brasil, que detém características inerentes aos paraísos fiscais. Localizado na fronteira sul do Brasil, integra o Mercosul – Mercado Comum do Sul, bloco econômico criado em 1.991, através do Tratado de Assunção.

¹¹⁶ Disponível em: www.offshore-fox.com/offshore-corporations/offshore_corporations_0410.html, acesso em 18/08/2007.

Reconhecido por sua estabilidade econômica e política, o Uruguai desempenha através das SAFIs – *Sociedad Anonima Financiera de Inversion*, instituída pela legislação Uruguaia desde 1.948, características similares aos paraísos fiscais.

Permite-se a emissão de ações ao portador, sem que seja necessária qualquer comunicação da titularidade a órgão governamental, garantindo a confidencialidade da composição societária.

Exige-se para as SAFIs que seja anualmente apresentada a declaração de rendimentos, por meio de um contador local, para fins de cálculo da taxa de manutenção anual.

O valor da taxa anual é de 0,3% sobre a base de cálculo obtida por meio de cálculo onde se leva em consideração o patrimônio da empresa, seu lucro e despesas. Tais empresas funcionam apenas para atividades *off shore*.

Em mais de uma ocasião o governo uruguaio tentou alterar a sua legislação relacionada às SAFIs, no especial, referente à confidencialidade das informações e segredo bancário¹¹⁷. Contudo, a alteração legislativa até hoje não foi aprovada, permanecendo vigentes, até o presente momento, as disposições legais instituídas desde 1.948.

Nas relações com o Brasil o Uruguai não integra as jurisdições relacionadas como oferecedoras de regime de tributação favorecida. Tal se dá em face da participação desta nação no Mercosul, em conjunto com Brasil, Argentina e Paraguai. Desta forma, ainda que de uma forma geral, em face da suas previsões

¹¹⁷ Disponível em <http://www.panamalaw.org/jurisdictions_to_avoid_uruguay.html>, acesso em 18/08/2007

legais, o Uruguai devesse ser considerado um país com tributação favorecida, em face dos acordos do Mercosul existe uma liberdade na transferência de recursos entre tais nações, sem as retenções na fonte ou tributação adicional.

4 CONCLUSÕES

Com base nas considerações formuladas restou possível visualizar a concepção nacional e global no que se refere à definição e conceituação dos paraísos fiscais, denominados nos diplomas legais nacionais de países com tributação favorecida. Da mesma forma, as suas feições positivas e negativas foram destacadas para identificar os principais argumentos pró e contra estes instrumentos de elisão fiscal.

Mister salientar o ponto fulcral do trabalho desenvolvido, qual seja, a constitucionalidade da utilização dos paraísos fiscais como instrumento lícito de planejamento tributário. A ordem jurídica brasileira vedaria o planejamento tributário ou os negócios realizados com empresas sediadas em países com tributação favorecida?

Como visto, não existem proibições no ordenamento jurídico brasileiro ao planejamento tributário, nem tampouco nos casos onde se utilizam paraísos fiscais. Sabe-se, contudo, que a partir da última década a administração tributária aperfeiçoou-se corretamente para combater o uso abusivo ou ilícito destas localidades. Mas o combate para preservar a arrecadação não vai de encontro ao manejo de países com tributação favorecida para operações lícitas e do conhecimento do fisco.

A autonomia da vontade, como garantia da ordem jurídica, abre margem para a busca da via menos tributada, sendo esta escolha plenamente lícita e legítima por parte do contribuinte.

É certo que se defende a desmistificação dos paraísos fiscais como oásis de práticas ilícitas, desde que tais condutas continuem a ser combatidas com veemência, no escopo de garantir uma maior transparência e credibilidade aos negócios realizados por este meio.

REFERÊNCIAS

- ANAN JUNIOR, Pedro (coord.). Planejamento fiscal – aspectos teóricos e práticos. São Paulo: Quartier Latin, 2.005.
- ANTÓN, Fernando Serrano (coord.). Fiscalidad internacional (monografias). Madrid: CEF, 3ª ed. 2006.
- BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. O planejamento fiscal e a interpretação no Direito Tributário. Belo Horizonte: Mandamentos, 2.002.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Lejus, 2ª Ed, 2.002.
- BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Malheiros, 12ª Ed., 2.002.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. Coimbra: Almedina, 7ª Ed., 2.004.
- CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 19ª Ed, 2003.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. Crédito Tributário, São Paulo: Malheiros, 2.004.
- _____. Transparência, cooperação internacional e flexibilização do sigilo bancário no combate à corrupção – análise do contexto brasileiro. *In* Revista Nomos, Fortaleza: ABC, 2.003.
- _____. A previsão constitucional de compartilhar cadastros e informações fiscais e a questão do sigilo fiscal, *in* SARAIVA, Oswaldo Othon de Pontes. Reforma tributária – emendas constitucionais N. 41 e N. 42 de 2003, e n. 44, de 2004, Belo Horizonte: Fórum, 2.004.
- _____. Sigilo bancário e tributário: direito tributário internacional contemporâneo. São Paulo/Argentinam IOB e A. Thompson Co./La Ley, 2001, p. 33-56;
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Evasão e Elisão Fiscal. O parágrafo único do Art. 116. CTN, e o Direito Comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2.006.
- DUHAMEL Grégoire. Les paradis fiscaux. Paris: Grancher, 3ª Ed, 2.002.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2ª ed atualizada e revisada, 1971.
- FARIAS, Rui Barros Leal e CAVALCANTE, Denise Lucena. Paraísos fiscais: o liame entre o planejamento fiscal internacional e as práticas evasivas danosas – Anais do XIV Congresso Nacional do Conpedi. Florianópolis: Fundação Biotoux, 2006, p. 459

FOLMANN, Melissa. Interpretação constitucional principiológica & sigilo bancário. Curitiba: Juruá, 1ª ed, 2.005.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Direito tributário comparado e tratados internacionais fiscais, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2.005.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo: Dialética, 2004.

HENSEL, Albert. Derecho tributário (tradução estudo preliminar por Andrés Báez Moreno, Maria Luisa Gonzáles-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle). Barcelona: Marcial Pons, 2.005.

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, International Glossary. Amsterdam: IBFD, 4ª ed, 2001.

KATOAKA, Rebeca da Silveira. O sigilo bancário e os interesses da organização das nações unidas. Garantias à paz e segurança internacional. Monografia de conclusão de curso defendida no curso de graduação da Universidade Federal do Ceará em 2.006.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 26ª ed., 2.005.

MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação. São Paulo: Dialética, 2.002.

MARLEBI, Diva Prestes Marcondes. Elisão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1.984.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão é incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro in Planejamento tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2.002.

MELLO FILHO, José Celso de. Constituição Federal anotada. Rio de Janeiro: 1986.

MORAIS, Bernado Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1.987.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1.998

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Interpretação no direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1.989.

NOVOA, César, García. La Cláusula Antielusiva en la Nueva Ley General Tributaria. Barcelona: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas Y Sociales. S.A., 2.004.

PAULSEN, Leandro. Segurança Jurídica, certeza do direito e tributação. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2.006.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. Elisão tributária e função administrativa. São Paulo: Dialética, 2.001.

- ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O planejamento tributário e a lei complementar 104. São Paulo: Dialética, 2003.
- SANCHES. J. S. Saldanha. Os limites do planejamento fiscal – Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2.006.
- SILVA, José Manuel Braz da. Os paraísos fiscais. Coimbra: Almedina, 2ª Ed., 2.004.
- SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Ed. Revista dos Tribunais, 26ª Ed, 2005.
- SOUSA, RUBENS GOMES DE. Compêndio de legislação tributária. Rio de Janeiro: Financeiras S.A., 2ª Ed, 1954.
- UKMAR, Victor. Princípios comuns de direito constitucional tributário (traduzido por Marco Aurélio Greco). São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1976.
- VELO, Lúcio. O mundo dos paraísos fiscais financeiros. São Paulo: Manole, 1.998.
- VILLEGAS, Héctor Belisario. Curso de finanzas, derecho financiero y tributário. Buenos Aires: Astrea, 9ª edição, atualizada e ampliada, 2.005.
- TIPKE, Klaus. Moral tributaria del estado e de los contribuyentes (trad. Pedro M. Herrera Molina). Barcelona: Marcial Ponds, 2.002.
- TORRES, Heleno Taveira. Direito tributário internacional, São Paulo: RT, 2.001.
- _____. Direito público e direito privado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2ª Ed, 2.000.
- _____. Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2ª Ed. revisada e ampliada, 2.001.
- TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1.991.
- XAVIER. Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 6ª Ed., 2.005.
- _____. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo: Dialética: 2002.