

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

JÚLIA KRETSCHMER SCOMAZZON

**EMPRESAS OFFSHORE E OS LIMITES DO ABUSO DE DIREITO NO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Porto Alegre

2024

JÚLIA KRETSCHMER SCOMAZZON

**EMPRESAS OFFSHORE E OS LIMITES DO ABUSO DE DIREITO NO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Éderson Garin Porto.

Porto Alegre

2024

CIP - Catalogação na Publicação

Scomazzon, Júlia Kretschmer
Empresas offshore e os limites do abuso de direito
no planejamento tributário / Júlia Kretschmer
Scomazzon. -- 2024.
68 f.
Orientador: Éderson Garin Porto.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) --
Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade
de Direito, Curso de Ciências Jurídicas e Sociais,
Porto Alegre, BR-RS, 2024.

1. planejamento tributário. 2. empresas offshore.
3. paraísos fiscais. 4. abuso de direito. I. Porto,
Éderson Garin, orient. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UFRGS com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

JÚLIA KRETSCHMER SCOMAZZON

**EMPRESAS OFFSHORE E OS LIMITES DO ABUSO DE DIREITO NO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de conclusão de curso de graduação
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio Grande do Sul como
requisito para a obtenção do título de Bacharel em
Ciências Jurídicas e Sociais.

Aprovado em _____ de fevereiro de 2024.

Conceito Atribuído _____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Éderson Garin Porto (orientador)
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Cassiano Menke
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Porto Alegre

2024

*Dedico este trabalho ao meu amado pai,
obrigada por me apoiar e sempre acreditar
em mim.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço, inicialmente, a toda minha família, por todo carinho e amor incondicional que me forneceram ao longo dos anos. Aos meu país, em especial, por sempre acreditarem no meu potencial e me incentivarem a crescer cada dia mais. A minha avó, por desde pequena me incitar à independência e, por fim, a minha madrasta, por me apresentar quando criança à magia do mundo jurídico.

Sou grata a todas as amigadas que tive o prazer de conhecer nesta faculdade - que certamente tornaram o caminho da graduação mais leve e repleto de memória felizes.

Finalmente, agradeço a todos os professores desta egrégia faculdade de direito que, ao longo de cinco anos de graduação, colocaram seu saber e disposição ao alcance de todos os alunos, guiando-nos na construção de nosso saber jurídico e fornecendo bases sólidas para a estruturação de nossos futuros profissionais.

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo analisar os limites fornecidos pela teoria do abuso de direito aos planejamentos tributários realizados através do emprego de empresas offshore sediadas em paraísos fiscais. O interesse é justificado em virtude da crescente utilização de empresas *offshore* como meio de economia de tributos, sobretudo frente a sociedade globalizada atual, em contraponto a possibilidade de caracterização do abuso de direito em face das legislações e normativas nacionais e estrangeiras. Para tanto, o estudo parte da conceituação teórica do instituto do planejamento tributário para diferentes doutrinadores, concebendo também a distinção entre a elisão e evasão fiscal, bem como a definição do planejamento tributário internacional. Em seguida, a pesquisa adentra nas especificações presentes na utilização de empresas offshore como meio de planejamento tributário. Realizados tais apontamentos, aborda-se a teoria do abuso de direito no planejamento tributário, desde a sua recepção no direito público, às divergências presentes acerca da norma antielisiva do Código Tributário Nacional. Por fim, é apresentada a ligação entre o abuso de direito e o planejamento tributário através das empresas offshore, partindo-se, para tanto, da análise da legislação nacional aplicável ao tema, em especial a Lei n. 14.754, de 12 de dezembro de 2023; e, após, do contexto internacional aplicável à especial, com destaque para os Planos de Ações 5 e 6 da OCDE.

Palavras-chave: planejamento tributário; empresas *offshore*; paraísos fiscais; abuso de direito.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the limits provided by the theory of abuse of rights to tax planning carried out using offshore companies based in tax havens. The interest is justified by the growing use of offshore companies as a means of saving taxes, especially in the face of today's globalized society, as opposed to the possibility of characterizing the abuse of rights in the face of national and foreign legislation and regulations. To this end, the study starts with the theoretical conceptualization of the institute of tax planning for different scholars, also conceiving the distinction between tax avoidance and tax evasion, as well as the definition of international tax planning. The research then goes into the specifics of using offshore companies as a means of tax planning. Once these points have been made, the theory of abuse of rights in tax planning is addressed, from its reception in public law to the divergences present in the anti-tax avoidance rule of the National Tax Code. Finally, the link between the abuse of law and tax planning through offshore companies is presented, starting with an analysis of the national legislation applicable to the subject, in particular Law No. 14.754, of December 12, 2023; and then the international context applicable to the special, with emphasis on OECD Action Plans 5 and 6.

Keywords: tax planning; offshore companies; tax havens; abuse of rights.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§	Parágrafo
§§	Parágrafos
Art.	Artigo
Arts.	Artigos
BCB	Banco Central do Brasil
BEPS	Base Erosion Profit Shifting
CTN	Código Tributário Nacional
DAA	Declaração de Ajuste Anual
EP	Estabelecimento Permanente
FHTP	Forum on Harmful Tax Practices
G20	Grupo dos 20
IRPF	Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas
JTF	Jurisdições de Tributação Favorecida
LOB	Limitation on Benefits
N.	Número
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
P.	Página
PPT	Principal Purpose Test
RFP	Regime Fiscal Privilegiado

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	13
2.1	ELISÃO E EVASÃO FISCAL	15
2.2	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL	18
3	EMPRESAS <i>OFFSHORE</i> COMO MEIO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	22
3.1	CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS <i>OFFSHORES</i>	23
3.1.1	Paraísos Fiscais.....	25
3.2	VANTAGENS TRIBUTARIAS	29
4	A TEORIA DO ABUSO DE DIREITO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ...	32
4.1	RECEPÇÃO DA TEORIA DO ABUSO DO DIREITO NO ÂMBITO DO DIREITO PÚBLICO BRASILEIRO	32
4.2	A NORMA ANTIELISIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	35
5	A PRESENÇA DO ABUSO DE DIREITO NO EMPREGO DE <i>OFFSHORES</i> COMO MEIO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	41
5.1	LEGISLAÇÃO NACIONAL APLICÁVEL AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ATRAVÉS DE <i>OFFSHORES</i>	41
5.1.1	Mudanças promovidas pela Lei n. 14.754, de 12 de dezembro de 2023	44
5.2	O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ATRAVÉS DE <i>OFFSHORES</i> NO CONTEXTO INTERNACIONAL.....	52
5.2.1	O Plano de Ação da OCDE.....	55
6	CONCLUSÃO.....	62
	REFERÊNCIAS	64

1 INTRODUÇÃO

A dinâmica global dos mercados e a incessante evolução dos modelos de negócios têm suscitado uma ampla gama de estratégias empresariais voltadas para a otimização de recursos, eficiência administrativa e, não menos importante, o planejamento tributário. Dentro desse cenário complexo, uma figura desponta como protagonista de estratégias fiscais sofisticadas e, por vezes, controversas: as empresas *offshore*.

O fenômeno das empresas *offshore* tem desempenhado um papel crucial no cenário global, especialmente no âmbito do planejamento tributário. Essas entidades, sediadas em jurisdições com regimes fiscais favorecidos, são frequentemente utilizadas por empresas e indivíduos na busca por vantagens tributárias e otimização de seus passivos fiscais. Contudo, a crescente complexidade dessas estruturas suscita questionamentos acerca dos limites éticos e legais no emprego de práticas relacionadas a essas empresas como instrumento de planejamento tributário.

A utilização de empresas *offshore* no planejamento tributário levanta indagações sobre a possibilidade de abuso de direito, especialmente quando tais práticas podem vir a resultar, muitas vezes, em significativa evasão fiscal internacional. O desafio reside em equilibrar as legítimas estratégias de otimização fiscal com os princípios normativos que regem o sistema tributário. Diante desse contexto, é fundamental explorar os contornos dessas práticas, analisando suas implicações legais, a fim de contribuir para a compreensão e aprimoramento do planejamento tributário.

A relevância deste estudo está na necessidade de compreender os limites do uso de empresas *offshore* no planejamento tributário, sob a ótica do abuso de direito, considerando os potenciais impactos negativos para os sistemas fiscais nacionais e a integridade do sistema financeiro global. A crescente complexidade e sofisticação dessas estruturas demandam uma análise crítica e aprofundada, proporcionando subsídios para a formulação de políticas públicas e ajustes normativos que assegurem a equidade fiscal e a coibição de práticas abusivas, mas que, ao mesmo tempo, assegurem ao contribuinte o direito de escolher o método tributário menos onerosos dentro dos limites estabelecidos.

Diante desse contexto, torna-se fundamental analisar os limites do abuso de direito no planejamento tributário através de empresas *offshore*. Este estudo visa aprofundar nossa compreensão das questões legais e práticas envolvidas nesse tipo de planejamento tributário, contribuindo assim para um debate informado e construtivo sobre a justiça fiscal e a eficiência do sistema tributário nacional e internacional.

A pesquisa será conduzida por meio de uma abordagem qualitativa, incorporando revisão bibliográfica e a análise de legislações e normativas nacionais e internacionais. A combinação dessas metodologias permitirá uma compreensão abrangente e aprofundada das questões relacionadas ao uso de empresas *offshore* no planejamento tributário, abordando tanto os aspectos teóricos quanto as aplicações práticas.

Dessa forma, o trabalho iniciará com uma abordagem conceitual, apresentando as visões de diferentes doutrinadores acerca do planejamento tributário, a fim de oferecer uma base para as questões levantadas. Neste contexto, atenta-se para a distinção entre a elisão e evasão fiscal, que se mostra fundamental para a temática. Além disso, insere-se no capítulo o conceito de planejamento tributário internacional, que possui certas particularidades pertinentes de serem levantadas nesta pesquisa.

Em seguida, verifica-se o conceito de empresas *offshore* na concepção detalhada de planejamento tributário. Para isso, é realizada a caracterização destas empresas situadas em regimes tributários distintos, com foco específico nos paraísos fiscais, que configuram o grande atrativo para o emprego das *offshore* no planejamento tributário, temática que será em continuidade abordada no presente estudo.

Após realizadas estas considerações, é necessário aprofundar o estudo acerca da teoria do abuso de direito no planejamento tributário, tema deveras controverso entre os doutrinadores brasileiro, que divergem desde a sua recepção no âmbito do direito público, até a concreta validade da norma antielisão presente no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Finalmente, com a formação do arcabouço jurídico-doutrinário estabelecido nos capítulos anteriores, aborda-se a presença do abuso de direito na utilização de empresas *offshore* como meio de planejamento tributário. A fim de auferir os limites para da pratica abusiva, são tratadas tanto as nuances da legislação nacional, como

da legislação internacional, com destaque para a nova Lei n. 14.753, de 13 de dezembro de 2023, no âmbito nacional, e os Planos de Ação da OCDE no contexto internacional, em especial às Ações 5 e 6.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Para Shapiro (2011), o direito é concebido como uma modalidade de planejamento que não apenas coordena as ações humanas, mas também delinea as formas e os limites para que cada indivíduo elabore e execute seus próprios planos dentro da sociedade, é uma consequência lógica da existência e função do direito o reconhecimento do direito individual dos cidadãos de planejarem suas ações e vidas. Essa prerrogativa, contudo, deve estar em conformidade com o plano social compartilhado que constitui o arcabouço jurídico.

É natural e legítima a busca dos contribuintes pela redução dos custos fiscais de suas atividades, uma vez que alinhada ao princípio da preservação das empresas; contudo, as estratégias adotadas devem observar e buscar preservar os limites da legalidade (Jorge, 2018, p. 16).

Com isso, verifica-se que a atividade de planejar se encontra estritamente correlacionada a própria natureza do Direito. Ao legislar sobre o direito tributário, o Estado formula sua atividade fiscal, e o plano resultante desse processo (ou seja, as regras positivas do ordenamento), não apenas orienta o comportamento daqueles sobre os quais o sistema exerce sua autoridade, mas também desempenha um papel crucial ao influenciar a elaboração e execução de seus próprios planos particulares de ação. Esses planos individuais, por sua vez, encontram limites no dever de conformidade estabelecido pelo plano social delineado no ordenamento jurídico (Jorge, 2018, p. 29).

Assim, conforme Machado (2016), o planejamento tributário abrange o conjunto de ações empreendidas pelo contribuinte, pautadas na legalidade, com o objetivo de aprimorar a eficiência na gestão da carga tributária. Sob uma terminologia mais acessível, utiliza-se o termo genérico "economia de impostos", entendida como a redução efetiva dos encargos tributários. Embora o foco do planejamento seja geralmente a diminuição do montante a ser pago em tributos, sua otimização pode igualmente abranger aspectos administrativos e gerenciais.

Neste contexto, leciona Nilton Latorraca (2000, p. 37):

Costuma-se denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias

opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

Em complemento, Crepaldi (2023) destaca que o planejamento tributário engloba uma série de procedimentos objetivando estratégias de economia de impostos e representa uma necessidade essencial para todos os contribuintes, abrangendo tanto pessoas jurídicas quanto pessoas físicas. Seu propósito é viabilizar a elaboração e o planejamento fundamentado em bases técnicas, visando avaliar a maneira mais eficiente de apurar e recolher tributos e contribuições. Integrando-se à gestão fiscal e tributária, esta estratégia busca identificar oportunidades de redução da carga tributária, em conformidade com a legislação vigente, a fim de evitar riscos e desembolsos desnecessários.

Logo, respeitando os limites e condições estabelecidos no plano social compartilhado, os indivíduos detêm o direito de conceber planos e subplanos para conduzir suas atividades, inclusive as de natureza econômica. Essa prática de planejamento não apenas é permitida, mas também alinhada com a própria lógica do Estado de Direito, o qual se caracteriza como um Estado orientado para o planejamento, uma vez que o Direito, essencialmente, consiste em uma atividade de planejamento social (Jorge, 2018, p. 29).

Em consequência, para Crepaldi (2023) planejamento tributário buscará, de modo generalizado, atingir os seguintes propósitos: (1) minimizar ou eliminar a carga fiscal das empresas, prevenindo a concretização de operações tributáveis e/ou reduzindo a base imponible para tributação; (2) eliminar contingências tributárias por meio da manutenção de controles internos eficientes e do profundo entendimento das operações e da legislação tributária; (3) postergar o pagamento de tributos, alcançado por meio do planejamento das datas de realização de negócios e da gestão adequada do fluxo de caixa; e, por fim, (4) reduzir o custo burocrático através da racionalização de processos e funções, bem como da padronização e informatização de procedimentos.

Deste modo, portanto, torna-se reconhecida a essencialidade do planejamento tributário para assegurar a sustentabilidade das operações e práticas empresariais. No entanto, é imperativo distinguir o planejamento, que se refere à elisão fiscal, de práticas como fraude, simulação e sonegação fiscal, enquadradas como evasão fiscal. Assim, embora os tributos sejam comumente vistos como uma

interferência indesejada do Estado no patrimônio empresarial, o planejamento deve ser conduzido dentro dos estritos limites da lei, em conformidade com os preceitos constitucionais relacionados à prática elisiva (Lukic, 2012).

Contudo, a linha entre a evasão e a elisão fiscal é tênue, de modo que se mostra imperiosa uma análise aprofundada dos conceitos e características inerentes a cada uma destas práticas para melhor compreendê-los diferencia-los.

2.1 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

A palavra "Elisão" tem origem no latim "*elisione*", significando "ato ou efeito de elidir", ou seja, "eliminação, supressão". Desse modo, a Elisão Fiscal é considerada uma redução tributária lícita, uma vez que visa eliminar o surgimento do fato jurídico tributário, evitando a ocorrência do fato gerador, reduzindo o impacto tributário ou adiando o momento em que o fato gerador ocorre para um período posterior, proporcionando assim um prazo estendido para o cumprimento da obrigação tributária. Essa prática decorre da realização de atos ou negócios jurídicos com o intuito específico de reduzir ou postergar o surgimento da obrigação tributária, sendo um resultado alcançado por meio do Planejamento Tributário (Mello; Neris, 2013).

Para Silva e Faria (2017), a elisão fiscal é um procedimento formal e jurídico, plenamente lícito, pelo qual o contribuinte busca reduzir sua carga tributária antecipando-se ao fato gerador. Essa prática pode ser realizada mediante o uso da legislação vigente e explorando possíveis lacunas na legislação.

Todavia, observa-se uma divisão doutrinária ao entrono da licitude da elisão fiscal, visto que uma parcela minoritária de doutrinadores entende que também pode ocorrer abuso de direito nas práticas elisivas, encontrando-se tal fato legalmente delineado pelos dispositivos antielisivos presentes no Código Tributário Nacional, em especial o artigo 116, parágrafo único¹ (Torres, 2012).

Contudo, a posição da doutrina majoritária se orienta no sentido de entender e empregar o termo Elisão para a prática de atividades lícitas que objetivam a

¹ Art. 116, parágrafo único: Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: 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. (Brasil, 1966)

redução da carga fiscal a qual o sujeito está submetido. Nesse sentido, cumpre destacar os ensinamentos de André Mendes Moreira (2003, p. 12):

Divergências conceituais a parte, existe certo consenso no sentido de que elisão fiscal corresponde a economia lícita de tributos, e evasão fiscal a sonegação ou simulação (que pode ser absoluta ou relativa, esta última denominada dissimulação).

Assim, Moreira (2003) conceitua que, dado que a obrigação de quitar tributos é *ex lege*, o crédito tributário a favor do Estado apenas se materializa com a efetivação do fato gerador. Nesse sentido, caso se evite a concretização do evento previsto na norma jurídica, não será possível tributar o contribuinte, uma vez que este não terá executado a ação que a lei designa como geradora do dever de pagamento de tributo. Daí a assertiva de que os atos elisivos (que são lícitos) devem anteceder sempre a ocorrência da hipótese de incidência.

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

Portanto, no contexto da elisão fiscal, um planejamento apropriado é empregado para prevenir a ocorrência do fato gerador, evitando, assim, a emergência da obrigação tributária. Isso implica que, ao antecipar-se estrategicamente e adotar medidas legais, o contribuinte busca reduzir ou eliminar sua carga tributária por meio da gestão eficiente de eventos que desencadeariam a incidência de tributos, de modo que a elisão fiscal se caracteriza pela conformidade estrita com a legislação tributária, visando otimizar a situação fiscal do contribuinte (Machado, 2015).

Além da ordem cronológica, mostra-se imperioso observar a conjunção de outro critério para a aferição de uma prática lícita, qual seja, a licitude dos meios utilizados. A distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal repousa na natureza dos meios empregados. Na elisão fiscal, são utilizados métodos estritamente lícitos, enquanto na evasão fiscal recorre-se a práticas ilegítimas, como fraude, sonegação e simulação. Sob os princípios norteadores do direito tributário brasileiro, especificamente os da legalidade e da conceituação fechada, toda conduta que busca a economia fiscal é lícita, desde que não expressamente vedada pela

legislação vigente. É relevante observar que, nos contextos internacional e doméstico, os termos elisão (*tax avoidance*) e evasão (*tax evasion*) estão intimamente vinculados à legitimidade dos meios utilizados para evitar o pagamento de tributos. Em síntese, enquanto a elisão busca a economia de impostos por meio de estratégias legais, a evasão lança mão de práticas ilegais para atingir o mesmo objetivo, representando uma violação direta dos preceitos jurídicos tributários (Moreira, 2003).

Logo, conforme Crepaldi (2023) a evasão fiscal, contrariamente à elisão, caracteriza-se pela prática ilícita de prejudicar a Fazenda Pública, seja mediante a omissão do pagamento do tributo devido ou pela realização de pagamento inferior ao montante devido, de maneira deliberada ou por negligência. A evasão intencional pode se manifestar por meio de duas formas distintas: sonegação e fraude. A sonegação ocorre posteriormente ao fato gerador e envolve a ocultação deste perante a autoridade fiscal, resultando na inadimplência do tributo. Por outro lado, a fraude, no contexto da evasão, é arquitetada antecipadamente ao fato gerador, por meio de artifícios e simulações, visando elidir a incidência do tributo.

Neste contexto, cumpre salientar que a Lei 8.137/90, em seus arts. 1º e 2º, define e caracteriza os crimes praticados por particulares contra a ordem tributária, senão vejamos:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

[...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

- III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
- IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
- V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública (Brasil, 2000).

Portanto, após esclarecidos os conceitos de evasão e elisão fiscais, é imprescindível concluir destacando que a análise desses conceitos deve sempre ser conduzida sob a perspectiva da liberdade conferida ao contribuinte, respaldada pelo princípio da legalidade, consoante salienta Crepaldi (2023), para estruturar seus negócios de maneira tributariamente eficiente. É notório que, quando a elisão é abordada de forma genérica e sujeita a desconsideração de atos lícitos, há consideráveis riscos de enfrentar questionamentos jurídicos substanciais e desencadear disputas significativas nos tribunais.

Isso se deve ao entendimento de que a lei, conforme preconizado por Kelsen, não se limita a uma única interpretação, a verdadeira e inquestionável, mas sim comporta diversas alternativas interpretativas. Portanto, a discussão em torno da elisão fiscal, quando conduzida de maneira ampla – como ocorre quando do emprego das empresas *offshore* - e com a possibilidade de desconsiderar atos lícitos, torna-se suscetível a interpretações diversas, fomentando a instabilidade jurídica e ampliando o potencial de litígios nos âmbitos judiciais. Nesse contexto, é imperativo buscar uma abordagem equilibrada que reconheça a legítima liberdade do contribuinte para otimizar sua situação fiscal dentro dos limites legais estabelecidos. Dessa forma, preserva-se não apenas a segurança jurídica, mas também a coerência com os princípios fundamentais que regem o sistema tributário, garantindo a efetiva tutela do direito do contribuinte (Crepaldi, 2023).

2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Em uma sociedade globalizada, onde as comunicações e negócios integram uma extensa rede de países, as questões e debates de âmbito internacional se fazem cada dia mais presentes. Nesta conjunção, nasce o chamado planejamento tributário internacional, que levanta questões semelhantes acerca de elisão e evasão

fiscal; contudo, apresenta complexidades específicas que sugerem a necessidade de uma *international fiscal language* (VOGEL; PROKISCH, 1993).

Segundo Andrade Filho (2015), o cerne dessas complexidades reside na concorrência de normas estabelecidas por diferentes países ou jurisdições, buscando regulamentar eventos que, em parte ou na totalidade, se desdobram em seus territórios, mas cujos desdobramentos atendem aos interesses de indivíduos situados além de suas fronteiras. Isso levanta a problemática da dupla ou múltipla tributação, agravada especialmente diante das práticas elisivas. Em resposta a esse cenário, os países adotam abordagens diversas, primeiramente por meio da celebração de acordos que delineiam as medidas a serem tomadas em caso de elisão ou evasão tributária.

A resposta normativa a essas complexidades envolve tanto acordos internacionais quanto adaptações nas legislações internas dos países envolvidos. Esse intrincado cenário reflete a necessidade de uma abordagem global, cooperativa e estratégica para lidar com as nuances regulatórias e tributárias que surgem no contexto da empresa transnacional e no âmbito da integração econômica regional. Essa abordagem multifacetada visa mitigar conflitos, promover a eficácia regulatória e garantir uma tributação equitativa, considerando as interconexões cada vez mais complexas das atividades econômicas em escala global.

Contudo, Ward (1995) defende que delimitação de fronteiras normativas no âmbito do planejamento tributário internacional há muito tempo tem representado uma desafiadora questão para a comunidade jurídica. Do ponto de vista do Direito Internacional, não se estabeleceu uma linha clara de demarcação entre transações ou estruturas que, por si só, sejam consideradas lícitas ou ilícitas. Essa é uma matéria que demanda definição nos ordenamentos jurídicos individuais de cada país, em consonância com os interesses e políticas fiscais de cada Estado. Tal abordagem permite uma "considerável variação" no que diz respeito ao grau de tolerância em relação aos planejamentos tributários por parte das administrações tributárias e cortes judiciais de diferentes países.

Em complemento, o doutrinador Caio Augusto Takano esclarece que:

O fato de uma mesma transação poder ser classificada como lícita em uma jurisdição e ilícita em outra (Avi-Yonah; Sartori; Marian, 2011, p. 102 *apud* Takano, 2017, p. 43), somada às incontáveis diferenças de interpretação possíveis a partir de um mesmo enunciado normativo (Carvalho, 2009, p.

194), mesmo em relação a expressões utilizadas em acordos de bitributação (Rosenbloom, 2009, p. 262 *apud* Takano, 2017, p. 43).

[...] contribui sobremaneira para que os contribuintes estruturam suas operações de forma obter vantagens a partir de inconsistências que surgem com a interpenetração de dois ou mais ordenamentos jurídicos, mas, por vezes, obedecendo rigorosamente os comandos normativos aplicáveis em cada uma das jurisdições (Takano, 2017, p. 43).

Logo, é relevante observar que não existe uma abordagem uniforme globalmente para definir tais conceitos. Cada ordenamento jurídico adota o tratamento que considera mais apropriado, ocasionalmente alterando os conceitos e classificando como lícitas condutas que, em outros ordenamentos, seriam consideradas ilícitas, e vice-versa. Dessa forma, a questão dos limites à elisão tributária internacional precisa ser abordada à luz do direito positivo brasileiro. Isso se deve ao fato de que a categorização de um planejamento tributário como "abusivo" ou "agressivo" em um sistema tributário específico não implica imediatamente que, em outro sistema, ele será considerado da mesma forma. Tal avaliação depende, primordialmente, da decisão política de cada Estado em relação ao nível de tolerância que concede aos planejamentos tributários realizados pelos contribuintes (Barreto; Takano, 2019).

Superadas tais questões, faz-se de suma importância salientar as principais formas nas quais o planejamento tributário internacional encontra sua aplicação na prática. Nesse sentido, Torres (2001, p. 56), elenca as seguintes hipóteses de ocorrência deste instituto:

- a) Uso de países com tributação favorecida – Paraísos Fiscais (*tax heavens*);
- b) Transferências de preços entre empresas vinculadas (*transfer price*);
- c) Uso de Acordos Internacionais (*tready shopping*);
- d) Transferência de sede social ou administrativa para o exterior;
- e) Reorganizações societárias internacionais (fusões, cisões, incorporações);
- f) Subcapitalização de empresas (*thin capitalization*);
- g) Transferências de ativos para o exterior ou no exterior.

Consoante Torres (2001), a seleção das hipóteses previamente mencionadas deve ser pautada pela necessidade e natureza específica de cada investidor. No intuito de efetivar uma economia tributária, é imperativo que as ações empreendidas

estejam fundamentadas primordialmente na legalidade e licitude das atividades, respeitando, sobretudo, os limites estabelecidos pelas legislações pertinentes. A negligência nesse aspecto pode acarretar a configuração de fraude fiscal internacional.

3 EMPRESAS OFFSHORE COMO MEIO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Como visto, ao contribuinte é conferido o direito de empregar meios legítimos para mitigar os custos associados aos seus empreendimentos, incluindo, de maneira significativa, os impostos incidentes, de modo que o planejamento tributário representa, em suma, um conjunto de sistemas legais que objetivam a redução do ônus tributário (Sabbag, 2014).

Neste contexto, usualmente se inserem as empresas *Offshore*² que, em que pese dotadas de uma caracterização midiaticamente errônea, onde se propagam ideias de ilicitude e fraude fiscal, representam, em realidade, entidades legalmente constituídas que se encontram fora dos limites territoriais de suas sedes ou dos domicílios de seus interessados. Este modelo de estruturação empresarial é caracterizado pela conformidade rigorosa com as normas legais, sendo tais empresas devidamente registradas em jurisdições específicas que conferem determinados privilégios. Essas jurisdições, dispostas em diversos locais do globo, proporcionam vantagens legais e fiscais, as quais são estrategicamente aproveitadas pelos empreendedores e investidores (Braz, 2013).

Assim, a constituição de uma empresa *offshore* emerge como uma alternativa estratégica e atrativa para empresas e indivíduos que almejam realizar investimentos no exterior, sem sucumbir aos encargos tributários excessivos, os quais, em diversas circunstâncias, poderiam comprometer a viabilidade econômica do investimento. Ao optar pela abertura de uma empresa *offshore*, os investidores buscam, primordialmente, usufruir de vantagens fiscais oferecidas por jurisdições específicas, as quais, frequentemente, apresentam regimes tributários mais favoráveis e proporcionam incentivos fiscais relevantes. Tal estratégia possibilita a minimização dos custos fiscais associados às operações internacionais, permitindo que os investidores direcionem recursos de maneira mais eficiente, sem a imposição de tributos exorbitantes que poderiam impactar negativamente a rentabilidade do investimento (Crepaldi, 2023).

² O termo "offshore", conforme Stuber (2013), refere-se a uma entidade empresarial localizada além das fronteiras de um determinado país. Uma empresa offshore é uma organização estabelecida no exterior, sujeita a um sistema legal distinto, que opera de forma extraterritorial em relação ao país de origem de seus sócios ou acionistas. Essa expressão é comumente associada às empresas estabelecidas em Paraísos Fiscais, onde tais entidades desfrutam de benefícios fiscais, como taxas reduzidas ou isenção completa de impostos. Esses privilégios são concedidos com o objetivo de atrair investimentos estrangeiros, captar capitais e facilitar oportunidades de negócios.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS OFFSHORES

Do ponto de vista histórico, a primeira entidade que poderia ser considerada como *offshore* foi a Companhia das Índias Orientais, estabelecida em 1600 por meio de uma carta da rainha Isabel. Essa Companhia detinha o monopólio do comércio asiático, o que implicava operar para além do território de sua constituição. Além disso, foram concedidos a ela poderes legislativos e judiciais sobre seus funcionários, com o objetivo de promover o comércio de forma pacífica, inclusive sendo autorizada a enfrentar potenciais conflitos bélicos (Penteado, 2007).

Segundo Penteado (2007) este marco histórico reflete o surgimento inicial da concepção de empresas *offshore*, destacando-se pela atuação transfronteiriça e pela concessão de autonomia jurídica, conferindo-lhes autoridade para legislar e julgar dentro de seus próprios domínios. Essa estrutura, inicialmente empregada para facilitar o comércio e a exploração de recursos em territórios distantes, estabeleceu um precedente para a evolução do conceito de empresas *offshore* ao longo do tempo.

Juridicamente, a criação da Companhia das Índias Orientais simboliza não apenas a expansão geográfica das operações comerciais, mas também a atribuição de poderes legais significativos, evidenciando a autonomia e o status especial conferido a entidades operando fora dos limites territoriais convencionais. Esse marco histórico contribuiu para a formação do arcabouço jurídico que sustenta as empresas *offshore*, ressaltando a complexidade e a relevância dessa prática ao longo da evolução legal e comercial (Penteado, 2007).

Atualmente, as empresas *offshore* surgem como resultado de práticas comerciais estimuladas por diferentes sistemas jurídicos de países diversos, incentivando a busca por investimentos discretos mediante a formalização de sociedades em sua respectiva jurisdição. Essa abordagem oferece vantagens como anonimato, redução ou isenção de tributos e a simplificação de procedimentos documentais (Trisciuzzi; Moraes, 2014).

Em complementação, Polak (2007, p. 1) define:

Assim, uma “*offshore company*” é uma entidade situada no exterior, sujeita a um regime legal diferente, “extraterritorial” em relação ao país de domicílio de seus associados. Mas a expressão é aplicada mais especificamente a sociedades constituídas em “paraísos fiscais”, onde gozam de privilégios tributários (impostos reduzidos ou até mesmo isenção de impostos). E isso

só se tornou possível quando alguns países adotaram a política da isenção fiscal, para atrair investimentos e capitais estrangeiros.

Logo, verifica-se que as empresas *offshore* são entidades legalmente autônomas, distanciando-se da personalidade jurídica de seus sócios. Sua principal finalidade é dedicar-se à produção ou circulação de bens e serviços, e não são vinculadas a uma forma jurídica predefinida. Pelo contrário, adaptam-se às exigências de cada situação específica, permitindo assim alcançar seu objetivo primordial: servir aos interesses de seus sócios, de outras empresas relacionadas e/ou controladas por eles (Crepaldi, 2023).

Conforme Polak (2007), para a constituição de uma empresa *offshore*, é imperativo estabelecer antecipadamente seus objetivos e identificar os requisitos legais necessários para sua efetivação. A escolha do país de constituição da entidade está condicionada às disposições legais vigentes nesse território, demandando a avaliação de diversos fatores, tais como:

- a) Proteção ao sigilo e privacidade dos negócios;
- b) Legislação tributária, contemplando a incidência nula ou reduzida de impostos sobre rendimentos e operações de compra e venda de mercadorias;
- c) Liberdade cambial, sem restrições à compra, venda e transferência de divisas para outros territórios;
- d) Legislação bancária favorável, permitindo depósitos em moedas fortes;
- e) Regulamentação sobre sociedades, incluindo análise do valor do capital mínimo autorizado e integralizado, requisitos para o número de administradores e a possibilidade de ter diretores residentes fora do território;
- f) Viabilidade de emissão de ações ao portador, ou seja, transmissíveis por simples entrega, sem a necessidade de identificação do proprietário ou transferência formal por documento escrito;
- g) Limites de responsabilidade dos sócios ou acionistas.

A consideração cuidadosa desses elementos é essencial para garantir a conformidade legal e o alinhamento aos interesses estratégicos da empresa

offshore, proporcionando a criação de uma estrutura empresarial sólida e eficiente (Polak, 2007).

Igualmente, percebe-se que a escolha do local para estabelecer uma empresa *offshore* é de suma importância para atingir os objetivos desejados, especialmente no que se refere a aspectos como tributação aplicável, liberdade cambial, sigilo bancário e fiscal, possibilidade de maximizar o anonimato (por meio de ações ao portador), necessidade de contabilização e estabilidade política e econômica do local (Castro, 2001).

Neste contexto, se sobressai a figura dos paraísos fiscais, territórios propícios à constituição de empresas estrangeiras, caracterizados pela notável ausência de burocracia no desenvolvimento de atividades societárias. Essas jurisdições oferecem condições que facilitam a rápida instalação de empresas estrangeiras, proporcionando, como principal atrativo, a redução significativa ou isenção total de encargos tributários (Stuber, 2013):

O paraíso fiscal adequadamente montado traduz-se em um instrumento imprescindível, para aqueles que investem, prestam serviços, ou mantêm atividades comerciais de nível internacional que envolva várias jurisdições, via de regra com sistemas jurídicos tributários distintos (Silva, 1998, p. 23).

3.1.1 Paraísos Fiscais

Inicialmente, cumpre referir que, apesar de internacionalmente reconhecido pelo seu equivalente em inglês "*tax haven*", o termo "Paraíso Fiscal" não encontra utilização em nossa legislação. O conceito adotado pela legislação tributária brasileira para expressar a mesma ideia é "*país ou dependência com tributação favorecida*" (Stuber, 2013).

Para Stuber (2013), considera-se país ou dependência com tributação favorecida (a) aquele que não tributa a renda ou que o faz aplicando uma alíquota máxima inferior a 20%, ou (b) aquele cuja legislação impede o acesso a informações sobre a composição societária de pessoas jurídicas, sua titularidade ou a identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.

Em contrapartida, Pinto (2007), discorre acerca do termo paraísos fiscais, geralmente caracterizados como jurisdições que isentam operações normalmente sujeitas a tributação conforme os princípios fiscais amplamente aceitos, ou as

tributam a taxas excepcionalmente baixas. A falta de critérios específicos para distingui-los levou outros países a identificá-los de duas maneiras principais: (1) através de critérios tributários objetivos, consideram-se paraísos fiscais aqueles que adotam critérios tributários objetivos, isentando ou tributando operações a taxas significativamente inferiores à média internacional; ou subjetivos, no qual identificam-se jurisdições como paraísos fiscais com base em critérios subjetivos relacionados a práticas tributárias que fogem aos padrões globalmente aceitos. Ainda, verificam-se os (2) Critérios Não Tributários, concernentes à normas antielisivas, para identificar jurisdições favoráveis a práticas de elisão fiscal; e a criação de listas negras (*black lists*) que permite a um país qualificar uma jurisdição como dotada de um regime tributário favorecido, muitas vezes com base em fatores não exclusivamente tributários.

Esses critérios visam oferecer ferramentas para que os países possam tomar medidas contra práticas que possam prejudicar a integridade de seus sistemas fiscais, promovendo a transparência e coibindo estratégias que explorem disparidades tributárias internacionais (Pinto, 2007).

Ainda, seguindo a perspectiva de Penteado (2007), os paraísos fiscais podem ser categorizados em duas modalidades distintas: paraíso fiscal puro e paraíso fiscal relativo. Essa distinção se baseia nas características tributárias específicas dessas jurisdições, sendo que no paraíso fiscal puro não ocorre qualquer tipo de cobrança de impostos, exceto por taxas e licenças relacionadas à constituição e manutenção das empresas, de modo a ser considerado um espaço totalmente isento de carga tributária, proporcionando um ambiente onde as empresas operam livremente, sem a incidência de tributos. Em contrapartida, os paraísos fiscais relativos apresentam uma carga tributária, embora significativamente reduzida em comparação com as médias internacionais e, apesar de haver incidência de tributos, estes são aplicados em percentuais notavelmente baixos, muitas vezes considerados irrisórios.

Para Penteado (2007, p. 35-36), existem uma série de critérios que devem ser observados para que os países possam ser considerados paraísos fiscais, senão vejamos:

a) Estabilidade política/legislativa

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

b) Sigilo Bancário e comercial

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

c) Infraestrutura altamente desenvolvida

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

d) Serviços financeiros e profissionais de nível internacional

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

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

f) Ausência de controles cambiais

A livre conversibilidade das moedas é muito importante, pois inclusive nos bancos sediados em paraísos fiscais é possível a manutenção de diversas contas bancárias com diferentes tipos de moedas.

No Brasil, por sua vez, a Receita Federal por intermédio do art. 1º, da Instrução Normativa n. 1037/2010, elencou, para todos os fins previstos na legislação, os países ou dependências que isentam a renda de tributação, aplicam alíquota inferior a 20%, ou possuem legislação interna que resguarda o sigilo relacionado à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade:

Art. 1º Para efeitos do disposto nesta Instrução Normativa, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, as seguintes jurisdições:

I - Andorra;

II - Anguilla;

III - Antígua e Barbuda;

IV - Antilhas Holandesas; (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016)

V - Aruba;

VI - Ilhas Ascensão;

VII - Comunidade das Bahamas;

VIII - Bahrein;

IX - Barbados;

X - Belize;

XI - Ilhas Bermudas;

XII - Brunei;

XIII - Campione D' Italia;

XIV - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark);

XV - Ilhas Cayman;

XVI - Chipre;

XVII - Cingapura; (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017)

XVIII - Ilhas Cook;

XIX - República da Costa Rica; (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017)

XX - Djibouti;

XXI - Dominica;

XXII - Emirados Árabes Unidos;

XXIII - Gibraltar;

XXIV - Granada;

XXV - Hong Kong;

XXVI - Kiribati;

XXVII - Lebuán;

XXVIII - Líbano;

XXIX - Libéria;

XXX - Liechtenstein;

XXXI - Macau;

XXXII - Ilha da Madeira; (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017)

XXXIII - Maldivas;

XXXIV - Ilha de Man;

XXXV - Ilhas Marshall;

XXXVI - Ilhas Maurício;

XXXVII - Mônaco;

XXXVIII - Ilhas Montserrat; XXXIX - Nauru;

XL - Ilha Niue;

XLI - Ilha Norfolk;

XLII - Panamá;

XLIII - Ilha Pitcairn;

XLIV - Polinésia Francesa;

XLV - Ilha Queshm;

XLVI - Samoa Americana;

XLVII - Samoa Ocidental;

XLVIII - San Marino; (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1896, de 27 de junho de 2019)

XLIX - Ilhas de Santa Helena;

L - Santa Lúcia;

LI - Federação de São Cristóvão e Nevis;

LII - Ilha de São Pedro e Miguelão;

LIII - São Vicente e Granadinas;

LIV - Seychelles;

LV - Ilhas Solomon;

LVI - St. Kitts e Nevis; (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016)

LVII - Suazilândia;

LVIII - Suíça; (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1474, de 18 de junho de 2014)

LIX - Sultanato de Omã;

LX - Tonga;

LXI - Tristão da Cunha;

LXII - Ilhas Turks e Caicos;

LXIII - Vanuatu;

LXIV - Ilhas Virgens Americanas;

LXV - Ilhas Virgens Britânicas;

LXVI - Curaçao; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016)

LXVII - São Martinho; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016)

LXVIII - Irlanda. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016). (Brasil, 2010).

Atualmente, os paraísos fiscais destacam-se como três dos cinco principais destinos para o investimento direto brasileiro em participação no capital externo, conforme indicam dados do Banco Central do Brasil³.

De acordo com as informações mais recentes, referentes a 2021, as Ilhas Cayman, Ilhas Virgens Britânicas e Bahamas ocupam respectivamente a segunda, terceira e quarta posição entre os cinco principais destinos para os recursos brasileiros. Em conjunto, esses três países receberam um montante total de US\$ 220,6 bilhões, representando 51,2% do total dos recursos brasileiros enviados para o exterior ao longo desse ano. Esses números evidenciam a significativa relevância desses paraísos fiscais como destinos de investimento para o Brasil.

Contudo, o doutrinador Edson Pinto (2007, p.161) alerta para os riscos presentes nessas operações:

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

3.2 VANTAGENS TRIBUTARIAS

Conforme Castro (2015) as empresas *offshore* surgem como um mecanismo internacional para alcançar essa economia financeira, razão pela qual ganham destaque e contribuem para o sucesso econômico de organizações, superando as barreiras territoriais que poderiam dificultar o comércio internacional. A internacionalização das empresas visa a obtenção de competitividade por meio de investimentos em jurisdições estrangeiras, abrangendo operações comerciais ou unidades produtivas. Essa modalidade de internacionalização proporciona retornos garantidos, manifestados por avanços tecnológicos, redução de custos, aumento de lucratividade, aprimoramento de produtos, modernização das operações e eficiência em termos de custos. Tais elementos facilitam a participação bem-sucedida no contexto do mercado globalizado.

³ Dados do relatório de Investimento Direto do Banco Central do Brasil. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/publicacoes/relatorioid>. Acesso em: 15 de jan. 2024.

Ainda, o doutrinador Alexandre Barros Castro (2001, p. 114) fornece um exemplo valoroso do emprego de empresas *offshore* como meio de elisão fiscal:

Suponhamos que uma pessoa física ou jurídica brasileira seja detentora de um imóvel e deseje transferi-lo com a máxima economia tributária. Pois bem, tal patrimônio será capitalizado numa *offshore* cujo poder acionário ficará com a antiga proprietária do bem brasileiro.

Como já se pode depreender, nesta transferência patrimonial não há qualquer incidência do imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI) de competência municipal. Nesta modalidade de operação de capitalização não há tributação, face à imunidade prevista em casos como este, em que há conferência de bens imóveis para fins de integralização das ações subscritas. É o que reza o artigo 156, § 2o, I da Constituição Federal.

Quanto ao imposto de renda, para que não haja tributação, bastará que a *offshore* receba o imóvel pelo mesmo valor registrado no balanço da pessoa jurídica ou na declaração de rendimentos da pessoa física, não se verificando nessa hipótese, qualquer ganho de capital, inexistindo em decorrência qualquer tributação à título de imposto de renda.

Pode-se notar, igualmente, a continuidade da empresa *offshore* além do falecimento de seu sócio, proporcionando proteção aos bens patrimoniais. Segundo Kronberg e Robinson (2003), essa proteção envolve a prevenção contra arresto, penhora e adjudicação em ações de execução, sejam elas de natureza cível ou fiscal. Além disso, busca-se evitar o confisco de bens e se destaca a resiliência em casos de falência de empresas, impedindo arrematações em massa. A transmissão de propriedade sem a incidência de imposto estadual, como o ITBI (imposto de transmissão de bens imóveis), é outra vantagem, proporcionando anonimato por meio do sigilo e segurança das informações, além de oferecer benefícios na esfera fiscal, como a redução ou isenção de tributos.

Todavia, é importante ressaltar que, embora a finalidade primária da criação de empresas *offshore* seja a elisão fiscal, essa prática pode assumir caráter ilícito por meio de artifícios fiscais que buscam criar subterfúgios simulados e fraudulentos, envolvendo a manipulação de créditos e débitos. Assim, destaca-se que, embora a principal intenção das empresas *offshore* seja a economia de impostos, não se pode ignorar a possibilidade de condutas criminosas, independentemente do setor de atuação ou da estrutura societária. Manobras relacionadas a créditos e débitos podem se manifestar de maneira simulada ou artificial, possibilitando transações substanciais e legítimas mesmo por meio de empresas formalmente constituídas, que são irrepreensíveis do ponto de vista legal e comercial, mas podem estar sob o controle de organizações criminosas (Pinto, 2007).

Logo, mostra-se imperiosa a análise das limitações imposta ao emprego do planejamento tributário através de *offshores*, notadamente a luz da teoria do abuso de direito presente no direito tributário.

4 A TEORIA DO ABUSO DE DIREITO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Para Andrade Filho (2015), diversas concepções envolvem a expressão "abuso do direito", permitindo sua aplicação para qualificar uma variedade de atos ou situações. Assim, esta expressão pode ser empregada para denotar (a) qualquer exercício de um direito de maneira anormal em relação à sua intensidade ou (b) o exercício de um direito de maneira particularmente inconveniente para terceiros, comprometendo o gozo de seus direitos sempre que houver, em cada caso, uma desproporção objetiva entre a utilidade e as consequências do ato.

Assim, a figura do abuso de direito pode ser compreendida como uma transformação do lícito para o ilícito, dividindo-se em dois momentos: um momento estático, em que ocorre o ato conforme ao direito, legitimado no ordenamento jurídico (a titularidade de um direito subjetivo previsto no ordenamento), sendo, portanto, inicialmente um ato lícito; e um segundo momento, dinâmico, em que ocorre o exercício do direito ultrapassando os limites estabelecidos no ordenamento (Miragem; Badia, 2019).

Todavia, a teoria do abuso do direito surge através de uma concepção de direito subjetivo (Miragem; Badia, 2019), de modo que sua recepção pelo direito tributário apresenta diversas nuances que necessitam serem abordadas para um melhor aprofundamento do tema.

4.1 RECEPÇÃO DA TEORIA DO ABUSO DO DIREITO NO ÂMBITO DO DIREITO PÚBLICO BRASILEIRO

No ordenamento jurídico brasileiro, a concepção de abuso de direito foi recebida e discriminada pelo Código Civil brasileiro, que em seu art. 187 define: "Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes" (Brasil, 2002).

Deste modo, conforme Miragem e Badia (2019), o atual Código Civil brasileiro, em seu art. 187, introduziu uma cláusula geral que a doutrina entende como uma previsão do que pode ser caracterizado como abuso de direito, fazendo referência a elementos "ético-juridicizados", tais como: fim econômico ou social, boa-fé e bons costumes. Dessa maneira, o conceito de abuso de direito contribui para

que o sistema do Código Civil brasileiro seja reconhecido como o que Canaris descreve como um sistema móvel e aberto, posicionando-se, conforme o autor alemão, "em uma posição intermediária" entre a rigidez e a cláusula geral.

Contudo, a aplicação de conceitos e limitações privadas no âmbito do direito público sofreu diversas oposições, dentre as quais se destaca a doutrina de Alfredo Augusto Becker (1972), senão vejamos:

A teoria do abuso de direito defendida por Josserand substitui a liberdade pelo 'direito dirigido'. O direito subjetivo não estaria mais à disposição de seu titular: ele deveria ser exercido na direção (aparentemente determinável, porém, na prática, extremamente fluida) que seria ditada a seu titular pelo 'ideal coletivo do momento'. O titular do direito subjetivo deveria exercê-lo não somente atendendo a sua finalidade, mas também do modo mais eficaz, mais econômico e pelo caminho mais curto. De outro modo, o direito sofreria um desvirtuamento e o ato estaria maculado de motivo ilegítimo.

Desde modo, segundo Andrade Filho (2015), verifica-se que a recepção da noção de abuso do direito no contexto tributário brasileiro ainda enfrenta um desafio relacionado à legalidade formal. Este desafio está intrinsecamente ligado ao domínio constitucional das normas gerais de direito tributário, conforme mencionado no art. 146 da Constituição Federal⁴.

Assim, para a consideração do abuso do direito no âmbito tributário, deve-se levantar a questão de sua incorporação aos conceitos do direito privado. Em relação à esta questão, pelo menos três situações podem ocorrer, as quais⁵:

- a) a norma tributária adota certos institutos típicos do direito privado como eles são, fazendo referência a eles sem aditar ou excluir qualquer elemento normativo estrutural ou teleológico próprio;

⁴ Art. 146: Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; 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; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239. (Brasil, 1988).

⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015

- b) a norma tributária, fora das proibições estabelecidas no art. 110 do Código Tributário Nacional⁶, transforma ou reelabora conceitos típicos do direito privado por meio de uma combinação, preservando certos aspectos próprios do direito privado, ao mesmo tempo em que adiciona outros que atendem aos objetivos do direito tributário;
- c) a norma tributária cria conceitos com efeitos específicos para o direito tributário, geralmente por meio de definições normativas sob a forma de ficção ou presunção. Importante observar que o que foi mencionado sobre o direito privado é aplicável aos demais ramos do direito, incluindo o direito tributário.

Em todas as situações mencionadas anteriormente, a classificação, para fins tributários, de atos típicos do direito privado deve seguir os critérios estipulados pela legislação. A ausência de norma tributária específica é o momento em que o instituto do direito privado pode ser incorporado ao direito tributário, respeitando, no entanto, os limites inerentes à ordem positiva constitucional e ao Código Tributário Nacional (Brasil, 1966). É importante ressaltar que as normas que preveem sanções estão, em virtude do art. 97 do CTN⁷, sujeitas ao princípio da reserva de lei formal.

Logo, Andrade Filho (2015), conclui que é factível que o direito tributário venha a instituir, juntamente com as demais medidas de repressão à evasão fiscal, um conceito normativo de abuso do direito. Contudo, antes desse desenvolvimento, seria inapropriado considerar sua eventual existência sem a promulgação de norma que estabeleça os elementos necessários para a qualificação dos fatos. Essa qualificação atende a uma necessidade de segurança jurídica, uma vez que a norma deve possibilitar ao sujeito passivo conhecer o que é prescrito (proibido, permitido,

⁶ Art. 110: A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (Brasil, 1966).

⁷ Art. 97: "Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo" (Brasil, 1966).

obrigatório), permitindo-lhe a virtual capacidade de aderir ao comando ou agir de outra forma, avaliando as consequências de suas ações ou omissões.

4.2 A NORMA ANTIELISIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Para Andrade Filho (2015), o abuso do direito ocorre quando, sem justificativa legítima, ocasiona danos a alguém. Esse efeito não pode ser atribuído àqueles que buscam otimizar sua carga tributária, uma vez que não prejudicam terceiros, especialmente o Estado, que ainda não é titular de um direito, mas detém apenas uma expectativa ou pretensão:

Em princípio, a elisão fiscal não se identifica com a ideia de abuso posto que ela não concede vantagens indevidas a ninguém, mas visa a determinar a parcela de sacrifício patrimonial em favor da comunidade que será a beneficiária final das receitas tributárias. Logo, é forçoso reconhecer que se as pessoas procuram meios idôneos de redução da carga tributária não agem contra a finalidade do direito; agem, sim, no exercício regular de direitos fundamentais individuais para preservação da liberdade e do patrimônio, que são bens jurídicos tutelados pelo direito positivo. A importância dos direitos fundamentais é tamanha que nos sistemas jurídicos contemporâneos eles têm uma eficácia horizontal, isto é, não atuam somente nas relações entre o Estado e os indivíduos: eles adquiriram importância e força normativa também nas relações entre indivíduos/indivíduos e nas relações comunidades/comunidades (Andrade Filho, 2015, p. 42).

Em contrapartida, para Machado Segundo (2023), os vícios ou patologias relacionadas ao abuso de direito têm o potencial de invalidar ou tornar ineficaz um negócio jurídico, tornando natural que uma tentativa de economia de impostos não seja considerada legítima quando fundamentada em tais práticas. Nesse contexto, alguns preferem utilizar a expressão "elusão tributária" para descrever essas condutas situadas em uma zona intermediária, que não são estritamente evasivas, pois não envolvem a supressão ou adulteração de elementos fáticos, nem elisivas, uma vez que sua licitude é questionável. No caso da elusão tributária, as condutas são realizadas de maneira aparentemente lícita, porém de forma abusiva.

Nesse sentido, cumpre salientar os ensinamentos de Marco Aurélio Grego (2004, p. 281):

[...] mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o

contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.

Ainda, para Greco (2004), a interpretação das normas alusivas ao planejamento tributário dependeria de uma faceta ideológica. Isso porque, o tema do planejamento tributário, em última análise, está intrinsecamente ligado a uma concepção de Estado. Por essa razão, ele incorpora uma faceta ideológica que influencia a interpretação e aplicação dos dispositivos normativos. Assim, antes de iniciar qualquer debate sobre planejamento, é crucial identificar a ideologia do indivíduo que se expressa, uma vez que, se ele adotar uma perspectiva de ideologia liberal clássica, provavelmente defenderá a ideia de uma ampla liberdade, senão ilimitada, para o contribuinte, simultaneamente argumentando que o Fisco não deve ignorar os atos realizados, dado que não existem as figuras da fraude à lei e do abuso de direito em matéria tributária no Brasil, e assim por diante.

Por outro lado, se a ideologia for predominantemente social, é provável que se defenda que o planejamento tributário é uma conduta inaceitável, pois prejudica a capacidade contributiva, compromete a isonomia e ataca a solidariedade social. Nesse contexto, a interpretação da norma tributária deve privilegiar a substância econômica do negócio jurídico em detrimento de sua dimensão jurídica.

No entanto, Machado Segundo (2023) argumenta que a prática do planejamento tributário reduz ou compromete a eficácia do princípio da capacidade contributiva⁸, e mesmo considerando a legalidade como um princípio "ponderável", não seria proporcional conferir ao intérprete o poder de desconsiderar os atos realizados pelo contribuinte na ausência de quaisquer patologias ou vícios. Embora

⁸ Acerca do conceito de capacidade contributiva, Hugo de Brito Machado Segundo assim escreve: "Assevera a Constituição que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (CF/88, art. 145, § 1º). Ter caráter pessoal significa ser calculado, ou ter o seu montante determinado, conforme as peculiaridades e características inerentes a cada contribuinte. [...] O "sempre que possível" a que se refere o § 1º do art. 145 da CF/88 não significa que o atendimento aos citados princípios (pessoalidade e capacidade contributiva) dependa da vontade ou da simpatia do legislador ou do intérprete, ou das "circunstâncias" econômicas, mas sim que os mesmos são metas, ou diretrizes, que devem ser prestigiadas com máxima efetividade possível à luz das demais regras e princípios do ordenamento jurídico. Os limites à sua aplicação são fornecidos pelo próprio direito, e pela realidade factual, e não pela boa vontade do legislador ou do aplicador da lei. Sempre que possível, portanto, significa "na máxima medida possível", o que é inerente a todo princípio, sob a ótica da classificação que reserva essa nomenclatura às normas que prescrevem a promoção de um estado ideal de coisas, ou a promoção de certos fins ou valores." Machado Segundo (2023, p. 101).

essa desconsideração pudesse ser vista como adequada para reforçar efetivamente a capacidade contributiva, certamente seria desnecessária. A aprovação de uma lei que reconhecesse o fato como tributável seria uma medida igualmente adequada e incomparavelmente menos onerosa, pois respeitaria o requisito da legalidade tributária.

Nesse contexto, conforme observado por Andrade Filho (2015), sem a presença de uma lei tributária específica, não é apropriado considerar a inclusão da figura do abuso do direito pelo direito tributário. A incumbência de estabelecer um conceito normativo próprio de abuso do direito ou, se necessário, de definir as regras para adaptar o conceito existente no direito privado, ou ainda, adotar o já existente, cabe à legislação. Portanto, surgem questionamentos sobre a recepção, no âmbito do direito tributário positivo, da concepção de abuso do direito através da Lei Complementar n.º 104/2001, que introduziu o texto do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
[...]
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 (Brasil, 2001).

Consoante Machado (2016) uma parcela significativa da doutrina considera essa norma como inócua ou inconstitucional. Inócua, se interpretada como uma mera autorização para desconsiderar atos praticados com fraude ou simulação. Isso se deve ao fato de que a desconsideração, nesses casos, já era realizada pelas autoridades e aceita pela jurisprudência, sendo, inclusive, permitida pelo próprio Direito Privado.

Por outro lado, a consideram inconstitucional se entendida como uma autorização para desconsiderar fatos lícitos e perfeitamente válidos, mesmo à luz de outros ramos do Direito, apenas para fins tributários. Nesse cenário, haveria uma violação ao princípio da legalidade, pois a norma antielisão permitiria que a autoridade tributasse fatos não previstos em lei como geradores do tributo. Em outras palavras, a norma antielisiva estaria concedendo à autoridade fiscal a capacidade de tributar por analogia, aplicando a lei tributária a fatos não

contemplados em lei, mas semelhantes àqueles já previstos, na medida em que produzem os mesmos efeitos econômicos.

Todavia, Hugo de Brito Machado (2018) expõe, também, a posição diversa adotada por parte da doutrina, senão vejamos:

Outros autores, porém, entendem que a mesma é necessária para que possam ser desconsiderados precisamente esses negócios que, não obstante lícitos e regulares à luz do Direito Privado (não eivados de fraude à lei, simulação, abuso de direito etc.), implicam pagamento de menor tributo, o que seria contrário aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva (Marco Aurélio Greco, Planejamento Tributário, São Paulo: Dialética, 2004, p. 418). Pode-se entender, ainda, que mesmo não sendo possível desconsiderar negócios não eivados de patologias, é possível fazê-lo em relação àqueles situados em região de fronteira, cinzenta, entre os campos em que seria clara a elisão (lícita) e a evasão (ilícita), sendo para esse tipo de situação que a “norma antielisão” seria aplicável.

Nesse contexto, insta ressaltar que, conforme o disposto no parágrafo único do art. 116, os procedimentos para a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados devem ser estabelecidos por meio de lei ordinária. Assim, trata-se de uma disposição que requer regulamentação em lei pelo ente tributante para que possa ser aplicada.

A União Federal tentou regulamentar essa norma por meio da Medida Provisória nº 66/2002, especificando as situações em que os negócios jurídicos poderiam ser desconsiderados e os efeitos dessa desconsideração, entre outros aspectos. Entretanto, esses dispositivos não foram aprovados pelo Congresso Nacional quando a MP foi convertida em lei (Lei nº 10.637/2002), o que impede a efetivação da desconsideração prevista no parágrafo único, do art. 116, do CTN, por autoridades da administração tributária.

Porém, alerta Machado (2018) que a ausência de regulamentação, inicialmente vista como uma vantagem para aqueles envolvidos em planejamento tributário, logo se revelou prejudicial, resultando em uma situação desfavorável, uma vez que, se a regulamentação tivesse sido aprovada, em casos ambíguos situados na fronteira mencionada, onde um planejamento inicialmente considerado lícito poderia ser considerado abusivo, a Administração teria a obrigação de iniciar um processo administrativo para, se necessário, desconsiderar o negócio realizado pelo contribuinte. Nesse processo, o contribuinte teria amplas oportunidades de participação e, crucialmente, a chance de, em caso de derrota, pagar o tributo sem a imposição de penalidades.

Com a rejeição da parte da Medida Provisória 66/2002 que regulamentava o parágrafo único do art. 116 do CTN, a Receita Federal, ao tentar desconsiderar esses negócios, acaba por classificá-los como caracterizadores de evasão fiscal. Como resultado, emite autos de infração nos quais exige o tributo e, frequentemente, aplica multa agravada de 150%. Em resumo, para Machado (2018) a desconsideração, que anteriormente resultaria de um processo administrativo sem a imposição de penalidades, passou a depender do subjetivismo de cada autoridade fiscal e, pior ainda, com a adição de penalidades substanciais. Embora esses autos possam ser questionados e, eventualmente, anulados, seja administrativa ou judicialmente, isso impõe ao contribuinte um ônus que o procedimento anterior poderia evitar, além de gerar considerável insegurança jurídica.

Portanto, parte da doutrina defende que, mesmo que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional estivesse regulamentado, a desconsideração de planejamentos desprovidos de patologias, como o abuso de direito, seria inválida, pois representaria um meio desproporcional de favorecer o princípio da capacidade contributiva (Machado, 2023).

Ainda, à título informativo, insta salientar a posição doutrinária que considera como inexistente a possibilidade de ocorrer o abuso de direito através do planejamento tributário, uma vez que ausente a concretização do fato jurídico tributário a ensejar sua cobrança pelo fisco:

Cabe insistir neste ponto: não há direito ao tributo sem o fato jurídico tributário. Não existe, em matéria tributária, a expectativa do Fisco. Mesmo que este faça inserir um montante em seu orçamento, esta circunstância não cria direito ao tributo. Apenas com a concretização do fato jurídico tributário é que haverá o “direito da coletividade”. Daí ser inaceitável cogitar de abuso do direito em matéria tributária: se o planejamento tributário se define por não se concretizar o fato jurídico tributário, então não há qualquer “direito da coletividade” que possa ter sido afetado (Schoueri, 2010).

No entanto, Schoueri (2010) acrescenta adiante que a norma antielisiva encontra justificção no princípio da igualdade, e, portanto, apenas é pertinente falar em abuso quando o planejamento tributário resulta em tratamento anti-isonômico, sem justificção por qualquer valor constitucional. Deste modo, a norma geral antielisiva não é uma autorização indiscriminada. É responsabilidade da autoridade administrativa comprovar a presença dos requisitos, especialmente a dissimulação

do fato gerador do tributo ou a alteração da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

5 A PRESENÇA DO ABUSO DE DIREITO NO EMPREGO DE OFFSHORES COMO MEIO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Conforme verificado, para que se caracterize a presença do abuso de direito no âmbito do direito tributário para a doutrina majoritária, mostra-se imperiosa a presença de patologias ou vícios que venham a macular o planejamento tributário.

Contudo, quando abordado o tema do abuso de direito através da utilização de *offshore* como meio de planejamento tributário, faz-se necessário o estudo tanto do contexto nacional, como do contexto internacional, para uma melhor e mais profunda análise das nuances que a temática apresenta.

5.1 LEGISLAÇÃO NACIONAL APLICÁVEL AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ATRAVÉS DE OFFSHORES

Como já exposto, para Polak (2007) uma empresa *offshore* se caracteriza por estar localizada fora das fronteiras de seus países de origem, de modo que se encontram sujeitas a um regime legal distintos, além de serem consideradas sociedades estabelecidas em paraísos fiscais, locais onde os impostos são reduzidos ou até mesmo inexistentes, proporcionando segurança e confidencialidade às informações de seus negócios.

No entanto, o fato desta empresa se localizar fora dos limites territoriais brasileiros não exime seu sócio, administrador ou controlador de prestar informações ao fisco ou, até mesmo, realizar o pagamento de determinados impostos, conforme será abordado adiante.

Nesse sentido, destaca-se inicialmente a obrigatoriedade da declaração dos capitais brasileiros no exterior, que deve ser prestado pelo contribuinte ao Banco Central do Brasil na hipótese de manutenção de ativos nos limites extraterritoriais, consoante disposto na Resolução BCB nº 279 de 31 de 2022, senão vejamos:

Art. 7º Devem ser prestadas ao Banco Central do Brasil informações sobre o capital brasileiro no exterior nos termos desta Resolução, relativas a:

- I - participação em capital de sociedades não residentes;
- II - certificados de depósito de valores mobiliários (BDRs) emitidos por sociedades não residentes;
- III - cotas de fundos de investimento no exterior;
- IV - títulos de dívida emitidos por não residentes;
- V - empréstimos e financiamentos concedidos a não residentes;

VI - depósitos em instituições não residentes;
 VII - créditos comerciais concedidos a não residentes;
 VIII - imóveis localizados no exterior;
 IX - ativos virtuais; e
 X - derivativos negociados no exterior.

§ 1º Também devem ser prestadas informações relativas a:

I - receitas de exportações mantidas no exterior e sua utilização; e
 II - rendas de capitais brasileiros no exterior.

§ 2º Considera-se ainda capital brasileiro no exterior para efeitos de prestação de informações o patrimônio no exterior cuja titularidade foi transferida por qualquer arranjo, revogável ou não, a agente fiduciário no exterior para administração em favor de beneficiários residentes especificados (Banco Central, 2022).

Ainda, o art. 8º⁹ da Resolução BCB nº 279 de 31 de 2022 confere as pessoas físicas e jurídicas o mesmo tratamento para a prestação de informações, que deverá ser realizada através de declarações eletrônicas anuais e trimestrais¹⁰.

No entanto, a declaração anual somente deverá ser remetida ao Banco Central quando os capitais brasileiros situados no exterior igualarem ou totalizarem - no período de um ano - US\$1.000.000,00 (um milhão de dólares). Do mesmo modo, a declaração trimestral apenas será devida quando os capitais acumulados ao fim do trimestre atingirem a cota de US\$100.000.000,00 (cem milhões de dólares):

Art. 10. A declaração anual deve ser enviada quando os capitais brasileiros no exterior, na data-base anual, totalizarem quantia igual ou superior a US\$1.000.000,00 (um milhão de dólares dos Estados Unidos da América) ou seu equivalente em outras moedas.

Parágrafo único. A data-base da declaração anual é 31 de dezembro.

Art. 11. A declaração trimestral deve ser enviada quando os capitais brasileiros no exterior, na data-base trimestral, totalizarem quantia igual ou superior a US\$100.000.000,00 (cem milhões de dólares dos Estados Unidos da América) ou seu equivalente em outras moedas.

Parágrafo único. As datas-bases das declarações trimestrais são 31 de março, 30 de junho e 30 de setembro.

No entanto, o art. 12 da Resolução¹¹ estabelece algumas exceções ao dever de prestar as declarações anuais e/ou trimestrais ao Banco Central, não incluindo -

⁹ Art. 8º: É responsável pela prestação de informações a pessoa física ou jurídica residente detentora de capital brasileiro no exterior. Parágrafo único. São os responsáveis pela prestação de informações nos termos desta Resolução, conforme o caso: I - a instituição depositária de BDRs; II - o fundo de investimento com aplicações no exterior, por meio de seus administradores; e III - o residente beneficiário dos arranjos referidos no § 2º do art. 7º. (Banco Central, 2022).

¹⁰ Art. 9º: A prestação de informações deve ser feita em declarações anual e trimestral enviadas por meio eletrônico ao Banco Central do Brasil. (Banco Central, 2022).

¹¹ Art. 12.: Os limites estabelecidos nos arts. 10 e 11: I - no caso de residentes, com exceção daqueles mencionados nos incisos I e II do parágrafo único do art. 8º, não incluem: a) BDRs; b) cotas de fundos de investimentos no País que possuam ativos no exterior; II - no caso de instituição depositária de BDR, são calculados individualmente por programa autorizado pela Comissão de Valores Mobiliários; e III - no caso de fundo de investimento, são calculados pelo total de ativos no

no caso de residentes não elencados nos incisos I e II do art. 8º - os BDRs¹², as cotas de fundos de investimentos no País que possuam ativos no exterior, as instituições depositárias de BDR, que procede o cálculo individualmente por programa autorizado pela Comissão de Valores Mobiliários; e os fundos de investimento, que são calculados pelo total de ativos no exterior.

Ainda, o parágrafo único do art. 12 acrescenta que, se os ativos no exterior forem mantidos em conta conjunta de depósitos ou pertencerem, de qualquer outra forma, em condomínio a duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas residentes, cada parte deve considerar o valor total desse ativo para determinar a necessidade de apresentar a declaração. Cada declarante, no entanto, deve reportar apenas a sua parcela correspondente, mesmo que o valor total declarado individualmente seja inferior ao limite obrigatório.

Contudo, a apresentação de informações ao Banco Central tem como objetivo o controle contábil e monetário, não sendo relacionada a questões tributárias. Portanto, a obrigação de prestar contas ao Banco Central, embora prática necessária para evitar a caracterização do abuso de direito no planejamento tributário, não isenta a necessidade de apresentar a declaração de Imposto de Renda perante a Receita Federal, tanto para pessoas físicas quanto jurídicas. Essas obrigações são distintas, e a conformidade com uma não substitui a obrigação da outra.

Neste contexto, de suma importância salientar as mudanças promovidas pela Lei n. 14.754, de 12 de dezembro de 2023, que alterou de modo significativo as disposições acerca da tributação de aplicações em fundos de investimento no País e da renda auferida por pessoas físicas residentes no País em aplicações financeiras, entidades controladas e trusts no exterior. Assim, verifica-se que para evitar a configuração do abuso de direito no planejamento tributário através das empresas

exterior. Parágrafo único. Caso os ativos no exterior de residentes sejam mantidos em conta conjunta de depósitos ou, por qualquer outra forma, pertençam em condomínio a duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, cada parte deverá considerar o valor integral desse ativo para enquadramento quanto à obrigatoriedade de prestar a declaração, devendo cada declarante realizar a declaração apenas da sua respectiva parcela, mesmo que o valor total declarado individualmente seja inferior ao piso de obrigatoriedade. (Banco Central, 2022).

¹² Segundo a Bolsa de Valores Brasileira – B3 “Os *Brazilian Depositary Receipts* Patrocinados (BDR) são valores mobiliários emitidos no Brasil, que possuem como lastro ativos, geralmente ações, emitidos no Exterior. Para emissão do BDR Patrocinado, a companhia emissora dos valores mobiliários no Exterior deve contratar no Brasil uma instituição depositária, a qual será responsável por emitir os BDRs. A instituição depositária tem como responsabilidade garantir que os BDRs Patrocinados emitidos no Brasil de fato estejam lastreados nos valores mobiliários emitidos no Exterior. ~informacao. Brazilian ... (2024)

offshore, é necessária uma atenção e adequação especial do contribuinte à nova legislação.

5.1.1 Mudanças promovidas pela Lei n. 14.754, de 12 de dezembro de 2023

Antes de promulgada, em dezembro de 2023, a nova lei sobre a tributação dos investimentos no exterior, uma das principais vantagens da utilização de *offshore* para o planejamento tributário se centrava em torno das hipóteses de incidência e alíquotas referentes a tributação de entidades no exterior controladas por pessoas físicas domiciliadas no Brasil.

Isso porque, conforme tabela progressiva do IRPF, a tributação deveria ocorrer tão-somente quando houvesse a disponibilização de ganhos para a pessoa física. Desde modo, seriam devidas alíquotas de 15% a 22,5% quando da redução de capital ou alienação de quotas da pessoa jurídica¹³, além da ser prevista a isenção para operações de até R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais) no mês.¹⁴ Igualmente, os dividendos pagos pela entidade situado no exterior eram tributados a alíquota de até 27,5% .¹⁵

No entanto, a nova legislação prevê que o contribuinte pessoa física, residente no país, deverá declarar separadamente na Declaração de Ajuste Anual (DAA) os rendimentos do capital investido no exterior provenientes de aplicações financeiras e de lucros e dividendos de entidades controladas, que estarão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas com uma alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a parcela anual dos rendimentos ¹⁶.

Ainda, em seu art. 2º, §2º, a lei ressalva os ganhos de capital recebidos pelo contribuinte na alienação, baixa ou liquidação de bens e direitos localizados no

¹³ Art. 21. : O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas: I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais); II - 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais); III - 20% (vinte por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais); e IV - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais) (Brasil, 1995).

¹⁴ Art. 22.: “Fica isento do imposto de renda o ganho de capital auferido na alienação de bens e direitos de pequeno valor, cujo preço unitário de alienação, no mês em que esta se realizar, seja igual ou inferior a: [...] II - R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais), nos demais casos. (Brasil, 1995).

¹⁵ Tributação realizada de acordo com a tabela progressiva do Imposto de Renda, dispostas anualmente nos incisos da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007 (Brasil, 2007).

¹⁶ Conforme norma do Arts. 2º, §1º, e 3º, da Lei 14.754, de 12 de dezembro de 2023 (Brasil, 2023).

exterior, de modo a manter as regras específicas de tributação previstas no art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

Art. 2º A pessoa física residente no País declarará, de forma separada dos demais rendimentos e dos ganhos de capital, na Declaração de Ajuste Anual (DAA), os rendimentos do capital aplicado no exterior, nas modalidades de aplicações financeiras e de lucros e dividendos de entidades controladas.

[...]

§ 2º Os ganhos de capital percebidos pela pessoa física residente no País na alienação, na baixa ou na liquidação de bens e direitos localizados no exterior que não constituam aplicações financeiras no exterior nos termos desta Lei permanecem sujeitos às regras específicas de tributação previstas no art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (Brasil, 1995).

Em relação à variação cambial, houve previsão nos §§ 3º e 4º do art. 2º, para sua isenção na hipótese de depósitos em conta corrente ou cartão de débito ou crédito no exterior, bem como para variação cambial da moeda estrangeira em espécie no limite de alienação de USD 5.000,00 (cinco mil dólares) anuais:

§ 3º A variação cambial de depósitos em conta-corrente ou em cartão de débito ou crédito no exterior não ficará sujeita à incidência do IRPF, desde que os depósitos não sejam remunerados e sejam mantidos em instituição financeira no exterior reconhecida e autorizada a funcionar pela autoridade monetária do país em que estiver situada.

§ 4º A variação cambial de moeda estrangeira em espécie não ficará sujeita à incidência do IRPF até o limite de alienação de moeda no ano-calendário equivalente a US\$ 5.000,00 (cinco mil dólares americanos) (Brasil, 2023).

Neste contexto, faz-se de suma importância salientar a especificidade dada pela legislação aos termos “aplicação financeira” e “rendimentos”, principalmente quando analisados sob a ótica do planejamento tributário:

Art. 3º Os rendimentos auferidos em aplicações financeiras no exterior pelas pessoas físicas residentes no País serão tributados na forma prevista no art. 2º desta Lei.

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, consideram-se:

I - aplicações financeiras no exterior: quaisquer operações financeiras fora do País, incluídos, de forma exemplificativa, depósitos bancários remunerados, certificados de depósitos remunerados, ativos virtuais, carteiras digitais ou contas-correntes com rendimentos, cotas de fundos de investimento, com exceção daqueles tratados como entidades controladas no exterior, instrumentos financeiros, apólices de seguro cujo principal e cujos rendimentos sejam resgatáveis pelo segurado ou pelos seus beneficiários, certificados de investimento ou operações de capitalização, fundos de aposentadoria ou pensão, títulos de renda fixa e de renda variável, operações de crédito, inclusive mútuo de recursos financeiros, em que o devedor seja residente ou domiciliado no exterior, derivativos e

participações societárias, com exceção daquelas tratadas como entidades controladas no exterior, incluindo os direitos de aquisição;
II - rendimentos: remuneração produzida pelas aplicações financeiras no exterior, incluídos, de forma exemplificativa, variação cambial da moeda estrangeira ou variação da criptomoeda em relação à moeda nacional, rendimentos em depósitos em carteiras digitais ou contas-correntes remuneradas, juros, prêmios, comissões, ágio, deságio, participações nos lucros, dividendos e ganhos em negociações no mercado secundário, inclusive ganhos na venda de ações das entidades não controladas em bolsa de valores no exterior (Brasil, 2023).

Portanto, verifica-se que o texto legal entende as aplicações financeiras no exterior, em síntese, como toda a operação financeira que ocorra fora do Brasil, a exemplo de depósitos bancários, certificados de depósito, ativos virtuais, entre outros; ao passo que os rendimentos compreendem a remuneração proveniente dessas aplicações, abrangendo variação cambial, juros, dividendos, entre outros ganhos financeiros.

Neste contexto, os rendimentos somente serão computados na DAA e submetidos a incidência do IRPF quando efetivamente recebidos pela pessoa física, consoante §2º do art. 3º:

§ 2º Os rendimentos de que trata o caput deste artigo serão computados na DAA e submetidos à incidência do IRPF no período de apuração em que forem efetivamente percebidos pela pessoa física, como no recebimento de juros e outras espécies de remuneração e, em relação aos ganhos, inclusive de variação cambial sobre o principal, no resgate, na amortização, na alienação, no vencimento ou na liquidação das aplicações financeiras (Brasil, 2023).

Ademais, não se pode olvidar de um relevante acréscimo legislativo em prol dos contribuintes, haja vista a introdução da possibilidade de compensação de perdas. Nesse sentido, a partir de 1º de janeiro de 2024, os residentes no Brasil que sejam pessoas físicas poderão compensar as perdas decorrentes de aplicações financeiras no exterior com os rendimentos provenientes de outras aplicações financeiras no exterior durante o mesmo período de apuração. Além disso, caso o montante das perdas exceda o dos ganhos, a parcela das perdas poderá ser compensada com lucros e dividendos de entidades *offshore* que tenham sido incluídos na Declaração de Ajuste Anual no mesmo período de apuração.

Adicionalmente, se ao final do período de apuração restarem perdas não compensadas, essas perdas poderão ser compensadas com rendimentos

declarados na ficha da DAA em períodos de apuração subsequentes, senão vejamos:

Art. 9º A pessoa física residente no País poderá compensar as perdas realizadas em aplicações financeiras no exterior a que se refere o art. 3º, quando devidamente comprovadas por documentação hábil e idônea, com rendimentos auferidos em aplicações financeiras no exterior, na ficha da DAA de que trata o art. 2º desta Lei, no mesmo período de apuração.

§ 1º Caso o valor das perdas no período de apuração supere o dos ganhos, esta parcela das perdas poderá ser compensada com lucros e dividendos de entidades controladas no exterior, enquadradas ou não nas hipóteses previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, que tenham sido computados na DAA no mesmo período de apuração.

§ 2º Caso no final do período de apuração haja acúmulo de perdas não compensadas, essas perdas poderão ser compensadas com rendimentos computados na ficha da DAA de que trata o art. 2º desta Lei em períodos de apuração posteriores.

§ 3º As perdas poderão ser compensadas uma única vez (Brasil, 2023).

Outrossim, a nova legislação delimitou explicitamente o conceito de entidade controladas no exterior, que independentemente de sua personificação, abrange fundos de investimento e fundações, nas quais a pessoa física¹⁷: (i) possua, de maneira direta ou indireta, individualmente ou em conjunto com outras partes, inclusive por meio de acordos de votos, direitos que garantam sua predominância nas deliberações sociais ou o poder de eleger ou destituir a maioria dos administradores; ou (ii) detenha, de forma direta ou indireta, sozinha ou em conjunto com partes vinculadas, mais de 50% (cinquenta por cento) de participação no capital social, ou equivalente, ou nos direitos à percepção de seus lucros ou ao recebimento de seus ativos na hipótese de liquidação (Brasil, 2023).

Estas entidades controladas no exterior e situadas em jurisdições com regimes de tributação favorecida— como ocorre com as *offshore* domiciliadas em paraísos fiscais - bem como as que sejam meramente beneficiárias de um regime fiscal privilegiado ou que apurem renda ativa própria inferior a 60% (sessenta por cento) da renda total¹⁸ ¹⁹deverão realizar a tributação anual dos lucros auferidos a

¹⁷ Conforme art. 5º, §1º, incisos I e II, da Lei 14.754, de 12 de dezembro de 2023(Brasil, 2023).

¹⁸ O §6º, do art. 5º da Lei apresenta a delimitação do conceito de renda ativa própria e renda total, senão vejamos: “ § 6º Para fins do disposto neste artigo, considera-se: I - renda ativa própria: as receitas obtidas diretamente pela entidade controlada mediante a exploração de atividade econômica própria, excluídas as receitas decorrentes exclusivamente de: a) royalties; b) juros; c) dividendos; d) participações societárias; e) aluguéis; f) ganhos de capital, exceto na alienação de participações societárias ou ativos de caráter permanente adquiridos há mais de 2 (dois) anos; g) aplicações financeiras; h) intermediação financeira; II - renda total: somatório de todas as receitas, incluídas as não operacionais.” (Brasil, 2023).

partido de 01 de janeiro de 2024 com base no resultado contábil da entidade, a ser apurado conforme os padrões contábeis brasileiros, independente da efetiva distribuição de lucros pela entidade estrangeira:

Art. 5º Os lucros apurados pelas entidades controladas no exterior por pessoas físicas residentes no País, enquadradas nas hipóteses previstas neste artigo, serão tributados em 31 de dezembro de cada ano, na forma prevista no art. 2º desta Lei.

[...]

§ 10. Os lucros das controladas enquadradas nas hipóteses previstas no § 5º deste artigo serão:

I - apurados de forma individualizada, em balanço anual da controlada, direta ou indireta, no exterior, com exclusão dos resultados da controlada, direta ou indireta, da parcela relativa às participações desta controlada em outras controladas, inclusive quando a entidade for organizada como um fundo de investimento, o qual deverá ser elaborado com observância:

a) aos padrões internacionais de contabilidade (International Financial Reporting Standards - IFRS), ou aos padrões contábeis brasileiros, a critério do contribuinte; ou

b) aos padrões contábeis brasileiros, caso esteja localizada em país ou em dependência com tributação favorecida ou seja beneficiária de regime fiscal privilegiado de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

II - convertidos em moeda nacional pela cotação de fechamento da moeda estrangeira divulgada, para venda, pelo Banco Central do Brasil, para o último dia útil do mês de dezembro;

III - computados na DAA, em 31 de dezembro do ano em que forem apurados no balanço, independentemente de qualquer deliberação acerca da sua distribuição, na proporção da participação da pessoa física nos lucros da controlada, direta ou indireta, no exterior, e submetidos à incidência do IRPF no respectivo período de apuração; e

IV - incluídos na DAA, na ficha de bens e direitos, como custo de aquisição de crédito de dividendo a receber da controlada, direta ou indireta, com a indicação do respectivo ano de origem (Brasil, 2023).

Igualmente, percebe-se nas alíneas 'a' e 'b', do inciso I do §10, do art. 5º, que a norma estabelece que a entidade controlada estará sujeita a regras contábeis distintas com base em sua localização. Se a entidade estiver situada em países com tributação favorecida (JTF) ou sob regime fiscal privilegiado (RFP) - como ocorrer nas *offshores* situadas em paraísos fiscais - será obrigatória a aplicação das normas contábeis da legislação comercial brasileira. Por outro lado, para entidades localizadas em países que não se enquadram como JTF ou não estão sujeitas a RFP, a nova redação concede ao contribuinte a opção entre adotar os padrões

¹⁹ Art. 5, § 5º: "Sujeitam-se ao regime tributário previsto neste artigo somente as controladas, diretas ou indiretas, que se enquadrarem em uma ou mais das seguintes hipóteses: I - estejam localizadas em país ou em dependência com tributação favorecida ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; ou II - apurem renda ativa própria inferior a 60% (sessenta por cento) da renda total (Brasil, 2023).

internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards* - IFRS) ou a legislação comercial brasileira.

Em relação à possibilidade de dedução do lucro da pessoa jurídica controlada, o §13 do art. 5º dispõe sobre a possibilidade de sua ocorrência, desde que o lucro e/ou os dividendos sejam oriundos de suas investidas - que forem pessoas jurídicas domiciliadas no País - e os rendimentos e os ganhos de capital dos demais investimentos feitos no País, contanto que esses sejam tributados pelo IRPF a uma alíquota igual ou superior a 15%. Vale ressaltar que esse dispositivo se aplica também no momento da distribuição de dividendos pela entidade controlada para a pessoa física residente no Brasil (Brasil, 2023).

Do mesmo modo, o §14 estabelece a hipótese de dedução, do lucro da controlada, dos prejuízos por ela apurados; contudo, somente a partir da data em que se enquadrar nas hipóteses de que trata o § 1º do art. 5º, desde que sejam referentes a períodos a partir de 01 de janeiro de 2024 e anteriores à data da apuração dos lucros (Brasil, 2023).

Além disso, a pessoa física também poderá realizar deduções no imposto de renda devido. As circunstâncias e condições para esta dedução se encontram elencadas no §15 e inciso do art. 5º da lei, senão vejamos:

§ 15. Na determinação do imposto devido, a pessoa física poderá deduzir, na proporção de sua participação nos lucros da controlada, direta ou indireta, o imposto sobre a renda que:

- I - seja devido no exterior pela controlada e pelas suas investidas não controladas;
- II - incida sobre o lucro da controlada e das suas investidas não controladas ou sobre os rendimentos por elas apurados no exterior, quando tais lucros e rendimentos tenham sido computados no lucro da controlada tributado na forma prevista neste artigo;
- III - tenha sido pago no país de domicílio da controlada ou em outro país no exterior;
- IV - não supere o imposto devido no País sobre o lucro da entidade controlada que tenha sido computado na base de cálculo do IRPF; e
- V - não se enquadre na vedação prevista no § 3º do art. 4º desta Lei.

(Brasil, 2023).

Por outro lado, os lucros oriundos das entidades controladas no exterior serão tributados pelo IRPF somente a partir de sua efetiva disponibilização²⁰, que restará

²⁰ Regra disposta no art 6º, que apresenta ainda distinções aos lucros auferidos antes e depois de ano-calendário 2024: “Art. 6º Serão tributados no momento da efetiva disponibilização para a pessoa física residente no País, na forma prevista no art. 2º desta Lei:) I - os lucros apurados até 31 de dezembro de 2023 pelas controladas no exterior de pessoas físicas residentes no País, enquadradas ou não nas hipóteses previstas no § 5º do art. 5º desta Lei; II - os lucros apurados a

configurada apenas quando (i) do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos lucros, ou; (ii) realizada qualquer operação de crédito com a pessoa física - ou com pessoa a ela vinculada -conforme o disposto no § 3º do art. 5º desta Lei, se a credora possuir lucros ou reservas de lucros²¹.

Além disso, um aspecto relevante introduzido pela Lei 14.754, de 12 de dezembro de 2023, consiste na viabilidade de considerar a *offshore* como transparente para fins fiscais. Essa medida possibilita que cada ativo mantido pela *offshore* seja declarado e tributado de maneira independente, proporcionando maior transparência e individualização no tratamento fiscal desses ativos, a fim de mitigar a prática do planejamento tributário abusivo pelo contribuinte.

Art. 8º Alternativamente ao disposto nos arts. 5º, 6º e 7º desta Lei, a pessoa física poderá optar por declarar os bens, direitos e obrigações detidos pela entidade controlada, direta ou indireta, no exterior como se fossem detidos diretamente pela pessoa física.

§ 1º A opção de que trata este artigo:

I - poderá ser exercida em relação a cada entidade controlada, direta ou indireta, separadamente;

II - será irrevogável e irretroatável durante todo o prazo em que a pessoa física detiver aquela entidade controlada no exterior;

III - deverá ser exercida, quando houver mais de um sócio ou acionista, por todos aqueles que forem pessoas físicas residentes no País (Brasil, 2023).

Assim, o contribuinte que optar por este regime de tributação deverá, além de indicar sua escolha, substituir, na declaração de bens e direitos da DAA, a informação sobre a participação na entidade pelos detalhes específicos dos bens e direitos subjacentes e, nesse processo, alocar o custo de aquisição para cada um desses bens e direitos, levando em consideração a proporção do valor individual de cada bem ou direito em relação ao valor total do ativo da entidade em 31 de dezembro de 2023 (Brasil, 2023). Igualmente, deverá informar o valor 0 (zero) na ficha de dívidas e ônus reais da DAA às obrigações subjacentes e, por fim, tributar a renda obtida a partir de 01 de janeiro de 2024, considerando os bens e direitos, e aplicar as normas estabelecidas na Seção II da Lei 14.754/2023.²²

No entanto, atenta-se ao disposto no §4º do art.8º, que determina que os bens e direitos transferido pela pessoa física - ou pela própria *offshore* controlada –

partir de 1º de janeiro de 2024 pelas controladas no exterior de pessoas físicas residentes no País que não se enquadrarem nas hipóteses previstas no § 5º do art. 5º desta Lei.” (Brasil, 2023).

²¹ Consoante parágrafo único, incisos I e II, do art. 6º da Lei 14.754 de 12 de dezembro de 2023.

²² Regras dispostas nos incisos I a IV, do §2º, do art. 8º, da lei 14.754, de 12 de dezembro de 2023 (Brasil, 2023).

a uma outra *offshore* não tratada como transparente para os fins fiscais, deverão ser avaliados pelo seu valor de mercado no momento da transferência. A diferença entre esse valor de mercado e o custo de aquisição será considerada renda da pessoa física, sujeita à tributação pelo IRPF no momento da transferência. Nesse caso, será aplicada a alíquota estabelecida na legislação, de acordo com a natureza da renda.

§ 4º Os bens e direitos transferidos a qualquer título pela pessoa física ou por entidade controlada detida pela pessoa física sob o regime tributário previsto neste artigo para outra entidade controlada enquadrada nas hipóteses previstas no § 5º do art. 5º desta Lei em relação à qual a opção de que trata este artigo não tenha sido exercida deverão ser avaliados a valor de mercado no momento da transferência, e o valor da diferença apurada em relação ao seu custo de aquisição será considerado renda da pessoa física sujeito à tributação pelo IRPF no momento da transferência, hipótese em que será aplicada a alíquota prevista na legislação em conformidade com a natureza da renda (Brasil, 2023).

Logo, verifica-se a tentativa do legislador de coibir as práticas tributárias elisivas por meio de múltiplas e subsequentes transferências de bens e direito entre diferentes *offshore*, na tentativa de mitigar a alíquota aplicável. Essa medida reflete o esforço em tornar o sistema tributário mais equitativo, garantindo a coerência nas operações financeiras realizadas por meio das *offshore*, refletindo o compromisso em promover uma tributação mais eficaz, combatendo possíveis abusos e buscando a transparência e a equidade no cenário fiscal.

Por fim, merece destaque a atualização do valor de bens e direitos no exterior. Antes de promulgada a nova legislação, não havia qualquer previsão legal para a atualização dos valores na declaração do IRPF sem que antes houvesse a transferência de titularidade. Agora, a Lei n. 14.754, de 12 de dezembro de 2023, inova ao estabelecer esta possibilidade do contribuinte, senão vejamos:

Art. 14. A pessoa física residente no País poderá optar por atualizar o valor dos bens e direitos no exterior informados na sua DAA para o valor de mercado em 31 de dezembro de 2023 e tributar a diferença para o custo de aquisição, pelo IRPF, à alíquota definitiva de 8% (oito por cento).

§ 1º A opção de que trata o caput deste artigo aplica-se a:

- I - aplicações financeiras de que trata o inciso I do § 1º do art. 3º desta Lei;
- II - bens imóveis em geral ou ativos que representem direitos sobre bens imóveis;
- III - veículos, aeronaves, embarcações e demais bens móveis sujeitos a registro em geral, ainda que em alienação fiduciária;
- IV - participações em entidades controladas, nos termos do art. 5º desta Lei (Brasil, 2023).

Observa-se que esta atualização não é obrigatória, mas decorre de uma vontade do contribuinte em fazê-la. Esta disposição evidencia novamente a vontade do legislador brasileiro em atribuir cada vez mais transparência às *offshore*, a fim de evitar a prática do abuso de direito e mitigar seu emprego para meios ilícitos. Do mesmo modo, a transparência das relações tributária buscadas com a nova lei se encontra em consonância com as disposições internacionais sobre *offshore* e paraísos fiscais, em especial à normas da OCDE para prevenção da prática do planejamento tributária abusivo, conforme será exposto a seguir.

5.2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ATRAVÉS DE OFFSHORES NO CONTEXTO INTERNACIONAL

Conforme abordado anteriormente, uma empresa *offshore* é caracterizada como uma entidade situada em um país estrangeiro, submetida a um regime legal distinto daquele dos países de origem de seus associados. Geralmente, essas sociedades são estabelecidas em paraísos fiscais, onde as obrigações tributárias são significativamente reduzidas ou até mesmo ausentes. Além disso, tais jurisdições oferecem um ambiente propício para a segurança e confidencialidade das informações comerciais da empresa *offshore* e de seus envolvidos (Polak, 2007).

Os primeiros vestígios históricos dos paraísos fiscais, conforme Huck (1997) remontam ao século II a.C., quando a Ilha de Delos, na Grécia, transformou-se em uma região isenta de impostos, taxas e direitos aduaneiros. Nesse contexto, os comerciantes armazenavam seus produtos na ilha para evitar o pagamento de 2% (dois por cento) sobre as operações de importação e exportação.

Com a crescente integração da economia ao mundo globalizado, as empresas também se tornaram mais adaptadas às diferentes demandas internacionais. A globalização levou à substituição dos modelos operacionais específicos de cada país por modelos globais, baseados em organizações com estrutura matricial e cadeias de suprimento integradas, de modo que as empresas centralizam várias de suas funções em escala mundial (OCDE, 2014, p. 07).

Nesse contexto, a criação do fenômeno *offshore* teve origem nos Estados Unidos, mais especificamente em New Jersey e Delaware, que buscaram atrair empresas originárias de outros estados oferecendo vantagens fiscais. Em 1889, o

Bank of Nova Scotia, do Canadá, estabeleceu uma filial na Jamaica, proporcionando benefícios financeiros e tributários a comerciantes internacionais, marcando uma das primeiras instâncias de diferença entre o local de registro da empresa e a obrigação de pagar impostos. Durante a mesma década, países como Bahamas, Suíça e Luxemburgo também começaram a criar incentivos fiscais especiais para atrair investidores estrangeiros. Na década de 1930, a Suíça desenvolveu o conceito de sigilo bancário, consolidando ainda mais a posição dos paraísos fiscais no cenário financeiro internacional (Huck, 1997).

Assim, verifica-se que as modalidades de tributação são diversas, variando de acordo com o sistema jurídico do país onde estão estabelecidas. Dentre elas, podem-se mencionar a Ilha de Man e Gibraltar como exemplos de locais adequados para sociedades em que os sócios não são residentes. Além disso, existem as *limited liability partnership*, presentes em Delaware, EUA, caracterizando-se como uma sociedade de pessoas com um regime tributário vinculado à residência do sócio, as *protected cell company* configurando uma sociedade de responsabilidade limitada com um regime especial, e a Anstaltuma, estrutura típica de Liechtenstein, na qual um ou mais fundadores realizam aporte de bens, ficando sujeitos a alíquotas reduzidas de impostos sobre o patrimônio e os ganhos (Alselmo, 2010).

Segundo a OCDE (2014), esses avanços foram amplificados pela habilidade crescente dos especialistas em planejamento tributário em identificar e aproveitar oportunidades de arbitrariedade legal, bem como os limites do planejamento tributário considerado aceitável. Isso proporcionou às multinacionais maior confiança para adotar posições fiscais mais agressivas.

Fato é que, a diversificação legislativa oferecida pelos paraísos fiscais e a grande vantagem tributária presente nestes locais levou milhares de contribuintes do globo a constituírem empresas *offshore* para um melhor planejamento tributário. Contudo, a aferição de práticas abusivas nesta modalidade se apresenta com um certo grau de dificuldade, haja vista que a tributação é um elemento central da soberania dos países, de modo que a interação entre os diferentes regimes fiscais nacionais pode resultar em lacunas e conflitos (OCDE, 2014).

Isso porque, conforme a OCDE (2014) ao desenvolverem seus regimes tributários, os Estados soberanos podem não considerar adequadamente os impactos das normas fiscais de outros países. Essa interação entre os distintos regimes tributários estabelecidos de forma independente por países soberanos pode

criar conflitos, incluindo o risco de os rendimentos de empresas não serem tributados em nenhum país, seja no país de origem ou de residência, ou serem tributados apenas a uma taxa nominal. Enquanto no contexto nacional, a coerência é frequentemente alcançada através do princípio da congruência - onde um pagamento, que é uma despesa dedutível para o contribuinte, é tributado na mão de quem o recebe - não há um princípio de congruência similar a nível internacional. Isso deixa uma grande margem para arbitragem por parte dos contribuintes.

Além disso, a OCDE salienta que a elevada presença de lacunas no planejamento tributário internacional tem o condão de prejudicar não apenas os governos, através da redução de sua arrecadação, mas também os próprios contribuintes e seus negócios:

Os governos saem prejudicados. Muitos governos têm que lidar com arrecadação reduzida e elevados custos para assegurar o cumprimento das obrigações tributárias. Para além disso, a erosão da base tributária e a transferência de lucros (BEPS) enfraquece a integridade do sistema tributário, uma vez que o público, a mídia e alguns contribuintes consideram injustos os impostos sobre pessoas jurídicas. Nos países em desenvolvimento, a falta de arrecadação leva a um problema crítico de financiamento público que poderia ajudar a promover o crescimento econômico. Não é ideal que a alocação global dos recursos seja influenciada por comportamentos motivados por razões fiscais.

Os contribuintes saem prejudicados. Quando as normas tributárias permitem às empresas reduzir a carga tributária, ao deslocarem os seus rendimentos para fora das jurisdições nas quais desenvolvem as atividades produtivas, outros contribuintes nessas jurisdições têm que assumir uma fatia maior da carga tributária.

Os negócios saem prejudicados. As empresas multinacionais podem arriscar a sua reputação se a sua alíquota tributária efetiva for considerada muito baixa. Ao mesmo tempo, negócios distintos podem avaliar esse risco de forma diferenciada, e ao não se beneficiarem das oportunidades legais para reduzir a sua carga tributária, as empresas podem encontrar-se em uma situação de desvantagem competitiva. Da mesma forma, empresas que atuam quase exclusivamente no mercado doméstico, incluindo os negócios familiares e empresas recentes e inovadoras, têm dificuldade em competir com empresas multinacionais, que têm capacidade para transferir os seus lucros para além das fronteiras para evitar ou reduzir impostos. A concorrência leal é afetada pelas distorções induzidas pela erosão da base tributária e pela transferência de lucros. (OCDE, 2014, p. 8)

Pelo exposto, verifica-se que a não tributação ou a tributação mínima não é, por si só, motivo de preocupação. No entanto, torna-se preocupante quando associada a práticas que artificialmente segregam os rendimentos tributáveis das atividades que os geram, como é o caso do abuso do planejamento tributário no emprego de *offshore*. Isso levanta preocupações na política fiscal, uma vez que,

devido às lacunas na interação dos diferentes sistemas tributários e, em alguns casos, à aplicação de acordos bilaterais para evitar a dupla tributação, os rendimentos provenientes de atividades transnacionais podem não ser tributados em nenhum lugar ou podem estar sujeitos a uma tributação inferior à considerada ordinária. (OCDE, 2014, p. 10).

5.2.1 O Plano de Ação da OCDE

A iniciativa da OCDE para identificar paraísos fiscais se iniciou ainda em 1998 com a publicação do relatório intitulado "*Harmful tax competition: an emerging global issue*". Esse relatório trouxe à luz a incipiente concepção da competição fiscal prejudicial (OCDE, 1998). A partir desse marco, foram estabelecidos os fundamentos para o trabalho subsequente da OCDE relacionado ao que a organização caracteriza como planejamento tributário agressivo.

Neste contexto, surge no ano de 2013 o projeto BEPS, composto por 15 (quinze) ações destinadas a alterar as bases da tributação internacional, fruto de uma extensa discussão relacionada à tributação das organizações multinacionais que não estariam contribuindo adequadamente com a formação das reservas estatais devido à "inapropriada" utilização de mecanismos de planejamento tributário, sobretudo de caráter internacional, responsáveis por gerar "injustas" vantagens fiscais (Brauner, 2014, p. 57).

A partir destas considerações, o G20, grupo formado pela União Europeia e mais 19 (dezenove) países e representativo de 85% (oitenta e cinco por cento) do produto mundial bruto, solicitou à OCDE que conduzisse a estruturação de um plano de aprimoramento da legislação fiscal sobre o assunto, visto que necessário restaurar a confiança da população na justiça do sistema tributário como um todo e garantir que as rendas e os lucros gerados venham a ser tributados onde as atividades empresariais efetivamente aconteçam e onde ocorra a respectiva criação de valor delas decorrente (OCDE, 2015, p. 6 *apud* Cunha, 2022, p. 69).

Assim, foi criado o Plano de Ação para o combate a erosão da base tributável, que dispõe acerca das seguintes ações: (1) o estudo da economia digital; (2) a neutralização dos efeitos das operações híbridas; (3) o reforço sobre as regras de CFC (4) os limites sobre a dedução de juros e outros financiamentos sobre a base tributável; (5) as medidas contra as práticas fiscais nocivas; (6) a prevenção do

abuso do acordo tributário; (7) a prevenção de situações que inibem a caracterização do conceito de estabelecimento permanente; (8, 9 e 10) os aspectos do preço de transferência em relação ao ativo intangível, alocação de capital e operações de alto risco; (11) a adoção de métodos de mediação e monitoramento do BEPS; (12) as regras de divulgação sobre planejamento tributário agressivo; (13) a revisão da documentação relacionada ao preço de transferência; (14) aos mecanismos de resolução de conflitos mais eficazes; e, por fim, (15) aos limites sobre a dedução de juros e outros financiamentos sobre a base tributável (OCDE, 2014).

Logo, para a OCDE (2014) os padrões internacionais devem ser direcionados a garantir a coerência na tributação dos rendimentos das pessoas jurídicas em nível global. As práticas de erosão da base tributária e de transferência de lucros podem surgir diretamente de lacunas, atritos ou discrepâncias na interação das legislações tributárias de cada país. Portanto, há uma necessidade premente de complementar os atuais padrões destinados a combater a dupla tributação com instrumentos que evitem a dupla não-tributação em áreas anteriormente não cobertas pelos padrões internacionais. Esses instrumentos devem abordar casos de não ou baixa tributação associados a práticas que artificialmente segregam os rendimentos tributáveis das atividades que os geram, especialmente quando essas práticas envolvem o uso de estruturas *offshore*. Além disso, os Estados devem continuar colaborando para combater práticas tributárias prejudiciais e o planejamento tributário agressivo, garantindo assim uma tributação mais equitativa e justa em todo o mundo.

Nesse sentido, a *Ação 5* assume grande relevância no estudo das limitações do abuso do direito no planejamento tributário através de *offshore*. Isso porque, visa combater de modo eficaz as práticas tributárias prejudiciais, as chamadas “*Harmful tax practices*”, com o objetivo de restaurar os efeitos e benefícios dos padrões internacionais:

As normas atuais funcionam bem em muitos casos, mas precisam ser adaptadas para prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros, que resulta da interação entre mais de dois países e de ter em plena consideração as cadeias de valor mundiais. A interposição de terceiros países no marco bilateral estabelecido por parceiros em acordos para evitar a dupla tributação levou ao desenvolvimento de esquemas, tais como as filiais de sociedades estrangeiras sujeitas a baixa tributação, sociedades interpostas, e a transferência artificial de rendimentos através de esquemas envolvendo preços de transferência. As cifras do IED mostram a magnitude do uso de determinados regimes na canalização de investimentos e

financiamentos intragrupo de um país para outro através de estruturas interpostas. Para que as relações bilaterais continuem a produzir os efeitos desejados, as normas devem ser modificadas para fazer face à interposição de múltiplas entidades jurídicas entre o país de residência e o país de origem. (OCDE, 2014, p. 19).

Assim, para a OCDE (2014) as atuais normas tributárias, tanto nacionais quanto internacionais, precisam ser reformuladas para garantir uma melhor correlação entre a distribuição de renda e a atividade econômica que a gera. A utilização abusiva dos acordos para evitar a dupla tributação emerge como uma das principais fontes de preocupação relacionadas às práticas de erosão da base tributária e transferência de lucros.

Para isso, a Ação 5 propõe a abordagem do "nexo". Esta abordagem parte do pressuposto de que regimes tributários preferenciais, sejam relacionados à atividade de pesquisa e desenvolvimento ou outras atividades, têm como objetivo promover o crescimento econômico e o emprego. Nesse sentido, utiliza-se a despesa como uma *proxy*²³ para a atividade substantiva realizada. Portanto, os benefícios de um regime preferencial devem ser concedidos a um determinado contribuinte apenas na medida em que ele tenha incorrido nos custos necessários para gerar os rendimentos correspondentes. Essa abordagem é particularmente relevante em atividades com maior mobilidade geográfica, como serviços financeiros e propriedade intelectual (Almeida; Guimarães Júnior; Souza, 2017).

Além disso, desde sua criação em 1998, o Fórum da OCDE sobre Práticas Fiscais Prejudiciais (FHTP) tem realizado análises dos regimes preferenciais para determinar se estes podem ser prejudiciais à base tributária de outras jurisdições. Atualmente, o trabalho do Fórum abrange três áreas principais²⁴:

- I. A avaliação dos regimes fiscais preferenciais para identificar características que possam facilitar a erosão da base tributável e a transferência de lucros, tendo potencial para impactar injustamente a base tributável de outras jurisdições;
- II. A avaliação pelos pares e o monitoramento do quadro de transparência da Ação 5 por meio da troca espontânea obrigatória de informações

²³ Termo utilizado em referência a uma variável que pode ser quantificada e que, por isso, deve substituir uma outra variável de mensuração difícil ou impossível.

²⁴ Informação disposta no site oficial da OCDE. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/>. Acesso em 5 fev. 2024.

relevantes sobre decisões específicas dos contribuintes. Isso é essencial para evitar preocupações relacionadas ao BEPS que poderiam surgir na ausência dessa troca de informações;

- III. A revisão dos requisitos de atividades substanciais em jurisdições fiscais nulas ou apenas nominais, a fim de garantir condições de concorrência equitativas.

Ainda, em janeiro de 2019, a OCDE publicou o *Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential*, aprovado pelo Quadro Inclusivo da OCDE/G20 sobre BEPS. Este relatório abrange os resultados da revisão dos regimes fiscais preferenciais, conduzida pelo Fórum sobre Práticas Fiscais Prejudiciais (FHTP) desde o início do Projeto BEPS, em conformidade com o padrão mínimo estabelecido na Ação 5 (OCDE, 2019).

Continuamente, também merece destaque a Ação 6, que objetiva a prevenção da utilização abusiva do convenio, de modo há:

Desenvolver disposições modelo para acordos para evitar a dupla tributação e recomendações relativas à elaboração de normas nacionais que evitem a concessão de benefícios previstos nos acordos de forma inadequada. Igualmente se fará um esforço para esclarecer que tais acordos não se destinam a ser utilizados para gerar dupla não tributação e para identificar critérios de política fiscal que geralmente devem ser tomados em conta pelos países antes de decidirem concluir um acordo para evitar a dupla tributação com outro país. Os trabalhos serão coordenados com os trabalhos dedicados às entidades e aos instrumentos híbridos (OCDE, 2014, p. 22).

Durante as últimas décadas, os tratados fiscais bilaterais, firmados por quase todas as jurisdições do mundo, têm sido instrumentos essenciais para evitar a dupla tributação prejudicial e eliminar barreiras ao comércio internacional de bens e serviços, bem como aos movimentos de capitais, tecnologia e pessoas. Essa ampla rede de tratados fiscais, com entre 3.000 e 4.000 tratados em vigor globalmente, também deu origem a práticas abusivas, como os chamados acordos de "*treaty shopping*". O *treaty shopping* geralmente envolve a tentativa de uma pessoa obter, de forma indireta, os benefícios de um tratado fiscal entre duas jurisdições, sem ser residente de uma delas. Existem diversos acordos pelos quais uma pessoa que não seja residente de uma jurisdição envolvida em um tratado fiscal pode buscar obter benefícios destinados apenas aos residentes dessa jurisdição. Desse modo, os

contribuintes envolvidos em estratégias de *treaty shopping* e outras formas de abuso de tratados comprometem, pelo viés da OCDE, a soberania fiscal ao reivindicarem benefícios dos tratados em situações nas quais esses benefícios não foram originalmente destinados, privando assim as jurisdições de receitas fiscais legítimas.²⁵

Na concepção da OCDE, o abuso do tratado é uma das fontes mais importantes de preocupações sobre BEPS, senão vejamos²⁶

Treaty abuse is one of the most important sources of BEPS concerns. It is undesirable for several reasons, including:

- Treaty benefits negotiated between the parties to a treaty are economically extended to residents of a third jurisdiction in a way the parties did not intend. The principle of reciprocity is therefore breached and the balance of concessions that the parties make is altered;
- Income may escape taxation altogether or be subject to inadequate taxation in a way the parties did not intend; and
- The jurisdiction of residence of the ultimate income beneficiary has less incentive to enter into a tax treaty with the jurisdiction of source, because residents of the jurisdiction of residence can indirectly receive treaty benefits from the jurisdiction of source without the need for the jurisdiction of residence to provide reciprocal benefits (OCDE, 2024).

Igualmente, o Plano de Ação 6 considera que a definição de estabelecimento permanente (EP) deve ser atualizada para evitar abusos. Isso porque, segundo OCDE (2014), em muitos países, a interpretação das disposições dos acordos para evitar a dupla tributação relacionadas a EP permite que contratos para a venda de mercadorias pertencentes a uma sociedade estrangeira, sejam negociados e concluídos num país pela equipe de vendas de uma subsidiária local dessa sociedade estrangeira, sem que os lucros dessas vendas estejam sujeitos à tributação aplicável caso as vendas fossem feitas por um distribuidor. Em diversos casos, essa prática levou as empresas a substituir os acordos nos quais a subsidiária local tradicionalmente atua como distribuidora por “acordos comissionários”, resultando em uma transferência de lucros para fora do país onde as vendas são efetuadas, sem que ocorra uma mudança substancial nas funções desempenhadas nesse país. De forma semelhante, as multinacionais podem fragmentar artificialmente suas atividades entre várias entidades do grupo para se

²⁵ Informações dispostas no site oficial da OECD. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/> . Acesso em: 5 fev. 2024.

²⁶ Informações dispostas no site oficial da OECD. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/> . Acesso em: 5 fev. 2024.

enquadrarem nas exceções ao status de EP para atividades preparatórias ou subsidiárias.

Ocorre que, como observado, a Ação 6 do Projeto *BEPS* qualifica a prática de *treaty shopping* como abusiva, de modo que os acordos firmados no âmbito do sistema tributário internacional devem, além de impedir a ausência de tributação, inviabilizar a realização de tal prática (OCDE, 2015, p. 9-11 *apud* Cunha, 2019, p. 80).

No entanto, conforme salienta Cunha (2019), não pode o *treaty shopping* ser enquadrado como abusivo e passível de desconsideração - estando ausentes quaisquer irregularidades - pois consiste em uma mera deliberação e escolha acerca da alocação de recursos de modo menos oneroso ao contribuinte, tendo com base nos próprios tratados internacionais:

Ocorre que, seja sob um aspecto genérico ou sob uma perspectiva dinâmica, não pode o *treaty shopping*, por si só, ser tachado de abusivo e, assim, enquadrado como planejamento tributário agressivo passível de desconsideração. De início, basta a compreensão de que escolher onde alocar e direcionar recursos com base em disposições dos próprios acordos internacionais não os viola, mas, ao contrário, os torna efetivos, não havendo, assim, indícios de “desvio de finalidade” e “mau uso”. Ademais, a se observar a conformação prática do *treaty shopping*, fica ainda mais clara a percepção de que, em princípio, “não prejudica nem tem o condão de causar danos a qualquer das partes envolvidas”. Em um valioso exemplo, Pedro Asseis demonstra que, na hipótese de uma empresa multinacional americana desejar investir no Brasil, esta optar por capitalizar uma subsidiária local por meio de uma subsidiária residente na Holanda, apenas se estará diante do pleno e adequado uso dos acordos bilaterais vigentes entre os países, afinal, haverá uma sucessão de investimentos que, à evidência, são um resultado esperado das convenções firmadas entre Brasil e Países Baixos e entre estes e os Estados Unidos, sem prejuízos a nenhum dos Estados envolvidos (Asseis, 2016, p. 40-42 *apud* Cunha, 2019, p. 80).

Ainda, a OCDE recomenda que as práticas de *treaty shopping* sejam limitadas através de cláusulas específicas anti-abuso nos acordos internacionais. A chamada regra LOB (“*limitation on benefits*”) define, caso a caso, todas as situações em que alguém poderia se beneficiar de determinado tratado, não sendo mais determinado unicamente pela residência fiscal, uma vez que esta pode ser facilmente transferida no caso das pessoas jurídicas (Pegoraro, 2015, p. 11-12 *apud* Cunha, 2019, p. 81).

Além disso, é sugerida uma cláusula geral denominada PPT, ou Teste do Principal Propósito (“*Principal Purpose Test*”). Em suma, essa cláusula estabelece

que os benefícios do tratado contra a dupla tributação não podem ser concedidos quando "um dos principais propósitos de arranjos ou transações é assegurar um benefício sob um tratado fiscal, e obter esse benefício nessas circunstâncias seria contrário ao objeto e propósito das disposições relevantes do tratado" (OCDE, 2015, p. 9-11 *apud* Cunha, 2019).

Logo, conforme apontado por Cunha (2019), a partir do pressuposto irreduzível de que o *treaty shopping* é, por si só, uma forma de abuso de tratados, a Ação 6 do Projeto BEPS comete um exagero, pois classifica como planejamento tributário agressivo algo que, inicialmente, não apenas não prejudica ou causa danos aos países envolvidos, mas também atende aos objetivos de investimento estabelecidos nos próprios acordos nos quais opera. Além disso, ao considerar de forma absoluta que basta a motivação fiscal ser um dos propósitos principais de arranjos e estruturas internacionais para negar a concessão de benefícios convencionais, a Ação 6 novamente age de maneira excessiva, colocando-se em contradição com a liberdade de auto-organização, a livre iniciativa, o contraditório e a ampla defesa, o que, devido à sua desproporcionalidade, cria um ambiente de profunda insegurança jurídica.

6 CONCLUSÃO

Diante das considerações apresentadas, conclui-se que o planejamento tributário, mesmo através da utilização de empresas *offshore*, configura uma prática legítima e alinhada com os princípios do Estado de Direito, pautada na liberdade do contribuinte em estabelecer planos de condução de sua atividade e optar pelo resultado que apresente uma menor onerosidade.

Tal entendimento encontra filiação no próprio conceito de elisão fiscal, que permite ao contribuinte a redução da carga tributária através da antecipação do fato gerador do tributo, combinada a exploração de lacunas e subterfúgios oferecidos pela legislação tributária. Contudo, o emprego de empresas *offshore* para o aprimoramento do planejamento tributário não se dá de forma ilimitada, de modo que passível a caracterização de sua abusividade e, até mesmo, posterior imposição de penalidade pelo erário.

Nesse sentido, em que pese não se verifique uma posição unânime por parte da doutrina brasileira, o entendimento majoritário se orienta no sentido de cancelar a norma antielisava do art. 116, parágrafo único do CTN, sob perspectiva do princípio da igualdade tributária. Isso porque, o planejamento tributário através do emprego de *offshore* pode resultar em um tratamento anti-isonômico entre os contribuintes. No entanto, para a comprovação da prática abusiva, a autoridade administrativa deve auferir a presença de requisitos contrários a norma tributária, que visem a dissimulação do fato gerador da obrigação ou a alteração deliberada da natureza de seus elementos constitutivos, de modo a segregar artificialmente os rendimentos tributáveis das atividades que o geram.

Portanto, a mera ausência de tributação, ou sua incidência mínima, não tem o condão para, por si só, configurar a prática abusiva do planejamento tributário através das empresas *offshore* situadas em paraísos fiscais. Em que pese se levante a discussão acerca de seu caráter prejudicial ao “direito da coletividade”, haja vista o suposto dano causada à arrecadação tributária do Estado, insta salientar que não existe a expectativa de direito do fisco, uma vez que o direito ao tributo se configura tão-somente após a ocorrência do fato-gerador.

Contudo, para que a realização do planejamento tributário que emprega empresas *offshore* em paraísos fiscais como meio de economia de tributos

permaneça fora dos limites da prática abusiva, deve-se atentar para os contextos normativos nacionais e internacionais que versam sobre o assunto.

Nesse sentido, os contribuintes que se utilizam de tal procedimento para a otimização de sua carga tributária devem se atentar, especialmente, as alterações promovidas pela Lei 14.754, de 13 de dezembro de 2023, a fim de adequar as declarações solicitadas pelo Receita Federal e a incidência das novas alíquotas, sob pena de incorrerem na prática abusiva da utilização de mecanismos *offshore* em seus planejamentos tributários.

Por outro lado, não obstante a OCDE qualificar a prática de *treaty shopping* como abusiva, tais diretrizes atuam como uma orientação a ser adotada pelos países signatários quando da assinatura de acordos e tratados no âmbito do sistema tributário internacional. Inclusive, tal posição foi recebida com receio por boa parte da doutrina brasileira, que considerou como exagerada a configuração indiscriminada de *treaty shopping* como abusiva, sem qualquer aferição de irregularidades.

Assim, os limites da prática abusiva do planejamento tributário através de empresas *offshore* situadas em paraísos fiscais devem ser cuidadosamente delineadas dentro do contexto normativo nacional e internacional, pois embora esta modalidade de planejamento tributário seja uma ferramenta legítima para a gestão fiscal das empresas, é essencial que esteja em conformidade com os princípios da igualdade tributária e da transparência, visto que a busca pela eficiência fiscal não deve se sobrepor à justiça e equidade do sistema tributário.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Aloisio Flávio Ferreira de; GUIMARÃES JÚNIOR, Ivo Tambasco; SOUZA, Lucas Syrto Octavio de. O projeto beps da OCDE/G20 e o planejamento tributário agressivo. *In*: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (coord). **Estudos Tributários do II Seminário CARF**. Brasília, DF: CNI, 2017.p. 115-127.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

ANSELMO, Márcio Adriano. A OCDE e os novos paradigmas no combate aos paraísos fiscais. **Direito Tributário**: outros tributos, temas atuais e direito tributário internacional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. v. 6.

BANCO CENTRAL (BRASIL). **Relatório de Investimento Direto**. Brasília, DF: Bacen, 2023.

BANCO CENTRAL (BRASIL). **Resolução BCB nº 279, de 31 de dezembro de 2022**. Regulamenta a Lei nº 14.286, de 29 de dezembro de 2021, para dispor sobre o capital brasileiro no exterior. Brasília, DF: Bacen, 2022. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/exibenormativo?tipo=Resolu%C3%A7%C3%A3o%20BCB&numero=279>. Acesso em: 9 fev. 2024.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. **Os desafios do planejamento tributário internacional na era Pós-BEPS**. São Paulo: IBET, 2019. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/09/BEPS.pdf>. Acesso em: 19 jan. de 2024.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Planalto, 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 9 fev. 2023.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 17 jan. 2024.

BRASIL. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 17 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007.** Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física; dispõe sobre a redução a 0 (zero) da alíquota da CPMF nas hipóteses que menciona; altera as Leis nos 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 11.128, de 28 de junho de 2005, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 10.260, de 12 de julho de 2001, 6.194, de 19 de dezembro de 1974, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 9.432, de 8 de janeiro de 1997, 5.917, de 10 de setembro de 1973, 8.402, de 8 de janeiro de 1992, 6.094, de 30 de agosto de 1974, 8.884, de 11 de junho de 1994, 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.706, de 14 de setembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nos 11.119, de 25 de maio de 2005, 11.311, de 13 de junho de 2006, 11.196, de 21 de novembro de 2005, e do Decreto-Lei no 2.433, de 19 de maio de 1988; e dá outras providências. Brasília, DF: Planalto, 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm. Acesso em: 9 fev. 2024.

BRASIL. **Lei nº 14.754, de 12 de dezembro de 2023.** Dispõe sobre a tributação de aplicações em fundos de investimento no País e da renda auferida por pessoas físicas residentes no País em aplicações financeiras, entidades controladas e trusts no exterior; altera as Leis nºs 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 8.668, de 25 de junho de 1993, e 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil); revoga dispositivos das Leis nºs 4.728, de 14 de julho de 1965, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.892, de 13 de julho de 2004, e 11.033, de 21 de dezembro de 2004, do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, e das Medidas Provisórias nºs 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, e 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Brasília, DF: Planalto, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14754.htm. Acesso em: 9 fev. 2024.

BRASIL. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.** Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Planalto, 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm. Acesso em: 9 fev. 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa n. 1037, de 04 de junho de 2010.** Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Brasília, DF: RF, 2010. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=16002>. Acesso em: 13 jan, 2024.

BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1037, de 04 de junho de 2010.** Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Brasília, DF: Receita Federal, 2010. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=16002>. Acesso em: 9 fev. 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília, DF: Planalto, 2002. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=247357. Acesso em: 9 fev. 2024.

BRAUNER, Yariv. What the BEPS? **Florida Tax Review**, Gainesville, v. 16, n. 2, 2014.

BRAZ, Manuel Proirier. **Sociedades offshore e paraísos fiscais**. 2. ed. [S. l.]: Petrony Editora, 2013.

BRAZILIAN Depositary Receipts – BDRs Patrocinados Níveis I, II e III. **B3**, [s. l.], 2024. Disponível em: https://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/negociacao/renda-variavel/brazilian-depositary-receipts-bdrs-patrocinados-niveis-i-ii-e-iii.htm. Acesso em: 2 jan. 2024.

CASTRO, Alexandre de Barros. Trust e Off-shore: Elisão ou Evasão Fiscal?. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [s. l.], v. 30, p. 110-118, 2001.

CASTRO, Amanda Fernandes. Vantagens e desvantagens das empresas offshore. **JusBrasil**, [s. l.], 2015. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/vantagens-e-desvantagens-das-empresas-offshore/149355249> . Acesso em: 20 jan. 2024.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Saraiva Uni, 2023.

CUNHA, Ariel de Abreu. Planejamento tributário internacional no projeto BEPS: Agressivo ou Agredido? **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, [s. l.], n. 5, p. 67-96, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1845>. Acesso em: 6 fev. 2024.

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

HUCK, Hermes Marcelo. **Elisão e evasão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

JORGE, Alceu de Abreu Lima. **Planejamento no direito tributário**. Belo Horizonte: D'Placido, 2018.

KRONBERG, Helcio; ROBINSON, Martina. Sistema de proteção de bens: definição e operacionalização. **Revista FAE**, Curitiba, v. 6, n. 2, p. 137-153, dez. 2003.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: imposto de renda das empresas**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Planejamento Tributário**. Rio de Janeiro: FGV, 2012. Disponível em: <https://doceru.com/doc/51nev0c>. Acesso em: 10 jan. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Código tributário nacional**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 13. ed. Barueri: Atlas, 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Thais de; NERIS, Luis Henrique. Planejamento tributário. **Revista Análise**, [s. l.], v. 12 n. 19, 2013. Disponível em: <https://revistas.anchieta.br/index.php/Revistanalise/article/view/470>. Acesso em: 12 jan. 2024.

MIRAGEM, Bruno; BADIA, Ana Lúcia Seifriz. Repensando O Abuso De Direito: Limites E Interpretação. **Revista Internacional Consinter de Direito**, [s. l.], p. 559-579, 2019. Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/241>. Acesso em: 9 fev. 2024.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão fiscal: limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 21, mar./abr. 2003. Disponível em: <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/10/O>. Acesso em: 16 jan. 2024.

OECD. **Action 5 Harmful tax practices**. [S. l.]: OECD, [202?].

OECD. Action 6 Prevention of tax treaty abuse. [S. l.]: OECD, [2024?].

OECD. **Harmful tax competition**: an emerging global issue. Paris: OECD, 1998. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page1. Acesso em: 5 fev. 2024.

OECD. **Harmful Tax Practices - 2018 Progress report on preferential regimes**: inclusive framework on BEPS: action 5. [S. l.]: OECD, 2019. (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-practices-2018-progress-report-on-preferential-regimes_9789264311480-en. Acesso em: 9 fev. 2024.

OECD. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. [S. l.]: OECD, 2014. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt. Acesso em: 9 fev. 2024.

PENTEADO, Claudio Camargo. **Empresas offshore doutrina, prática e legislação Uruguai, Cayman, Ilhas Virgens Britânicas**. São Paulo: Pillares, 2007.

PINTO, Edson. **Lavagem de capitais e paraísos fiscais**. São Paulo: Atlas, 2007.

POLAK, S. Constituição de companhias Off-Shore. **Revista Contábil & Empresarial**, [s. l.], 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. **Revista Direito Tributário Atual**, [s. l.], n. 24, p. 345-370, 2010. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1649>. Acesso em: 9 fev. 2024.

SHAPIRO, Scott J. **Legality**. Cambridge: Belknap, 2011.

SILVA, Filipe Martins da. FARIA, Ramon Alberto Cunha de. **Planejamento tributário**. Porto Alegre: SAGAH, 2017.

SILVA, R. F. **Paraísos fiscais**. São Paulo: Rumo Gráfica, 1998.

STUBER, Walter Douglas. O regime tributário brasileiro das sociedades estrangeiras sediadas em paraísos fiscais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 21, n. 110, p. 355-384, maio/jun. 2013.

TAKANO, Caio Augusto. O Conceito de planejamento tributário agressivo e os novos standards tributários internacionais do Projeto BEPS. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, v. 2, p. 42-64, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1819>. Acesso em: 19 jan. 2024.

TORRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

TRISCIUZZI, Carlos Renato Fontes; MORAES, Melissa Christina Correa de. **Benefícios Empresariais de Implantações Offshore: Caso Brasil- Uruguai**. [S. l., s. n.], 2014. Disponível em: <https://www.yumpu.com/pt/document/read/14741197/beneficios-empresariais-de-implantacoes-offshore-19-congresso-> . Acesso em: 10 jan. 2024.

VOGEL, Klaus; PROKISCH, Rainer G. Interpretation of double taxation convention: general report. *In*: CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL. Rotterdam: IFA, 1993. v. 78.

WARD, David A. Abuse of Tax Treaties. **Intertax**, [s. l.], v. 23, n. 4, p. 176-186, 1995. Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/23.4/TAXI1995033>. Acesso em: 9 fev. 2024.