

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA - UFSM  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS - CCSH  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD  
MESTRADO EM DIREITO

Carlos Alberto Becker

**OPERAÇÕES EMPRESARIAIS TRANSNACIONAIS E  
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: OS INSTITUTOS DA ELISÃO E  
EVASÃO FISCAL NA PERSPECTIVA DA HERMENÊUTICA  
CONSTITUCIONAL**

Santa Maria, RS, Brasil  
2017

Carlos Alberto Becker

**OPERAÇÕES EMPRESARIAIS TRANSNACIONAIS E  
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: OS INSTITUTOS DA ELISÃO E  
EVASÃO FISCAL NA PERSPECTIVA DA HERMENÊUTICA  
CONSTITUCIONAL**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito do Programa de Pós-graduação em Direito, na Área de Concentração Direitos Emergentes na Sociedade Global, com ênfase na Linha de Pesquisa Direitos na Sociedade em Rede, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), como requisito parcial à obtenção do grau de **Mestre em Direito**.

Orientador: Prof. Dr. Cristiano Becker Isaia

Santa Maria, RS  
2017

Ficha catalográfica elaborada através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Central da UFSM, com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

Becker, Carlos Alberto      Operações empresariais transnacionais e planejamento tributário: os institutos da elisão e evasão fiscal na perspectiva da hermenêutica constitucional / Carlos Alberto Becker.- 2017.

119 p.; 30 cm

Orientador: Cristiano Becker Isaia  
Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Maria, Centro de Ciências Sociais e Humanas, Programa de Pós-Graduação em Direito, RS, 2017

1. Globalização 2. Planejamento tributário internacional 3. Elisão e Evasão fiscal 4. Hermenêutica I. Isaia, Cristiano Becker II. Título.

Carlos Alberto Becker

**OPERAÇÕES EMPRESARIAIS TRANSNACIONAIS E  
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: OS INSTITUTOS DA ELISÃO E  
EVASÃO FISCAL NA PERSPECTIVA DA HERMENÊUTICA  
CONSTITUCIONAL**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito do Programa de Pós-graduação em Direito, na Área de Concentração Direitos Emergentes na Sociedade Global, com ênfase na Linha de Pesquisa Direitos na Sociedade em Rede, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), como requisito parcial à obtenção do grau de **Mestre em Direito**.

**Aprovado em 15 de março de 2017:**

---

**Cristiano Becker Isaia, Dr.**  
(Presidente/Orientador)

---

**Isabel Christine Silva de Gregori, Dra. (UFSM)**

---

**Jaci René Costa Garcia, Dr. (UNIFRA)**

Santa Maria, março de 2017.

## RESUMO

# OPERAÇÕES EMPRESARIAIS TRANSNACIONAIS E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: OS INSTITUTOS DA ELISÃO E EVASÃO FISCAL NA PERSPECTIVA DA HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL.

Autor: Carlos Alberto Becker  
Orientador: Dr. Cristiano Becker Isaia

O fenômeno da globalização, alimentada pela evolução tecnológica, implicou na descentralização dos fatores de produção, os quais passaram a migrar facilmente pelas jurisdições mundiais, ligando diferentes mercados, em um verdadeiro sistema interligado de produção e serviço. Em razão disso, e com o objetivo de preservar sua competitividade no mercado, por meio da maximização dos resultados e redução de custos operacionais, as empresas se viram obrigadas a ultrapassar as fronteiras nacionais, passando a desenvolver atividades em diversos locais do mundo. No entanto, a consecução desses objetivos perpassa por um planejamento tributário internacional, a partir da utilização de países com tributação favorecida ou paraísos fiscais, por meio de um modelo de empresas *off-shore*. No direito brasileiro, com o advento da Lei Complementar 104/2001, consagrou-se a chamada norma geral antielisiva, a qual autoriza a administração pública a desconsiderar o planejamento tributário que caracteriza elisão fiscal abusiva, assim considerado aquele ato ou negócio jurídico que não possui propósito comercial ou realizado com abuso de forma. Assim, diante das exigências de um mercado global, a adoção de operações empresariais em nível internacional, como mecanismo de desenvolvimento econômico, pode ser considerada como hipótese de planejamento tributário? Qual o papel da hermenêutica constitucional na compreensão dos institutos da elisão e evasão fiscal, notadamente quanto aos termos indeterminados e cláusulas abertas presentes nos institutos? Para responder a esses questionamentos, será utilizada a teoria de base fenomenológico-hermenêutica. Como método de procedimento, será utilizado o monográfico. Ainda, será empregada como técnica a pesquisa bibliográfica, por meio de fichamentos e resenhas das obras referenciais.

**Palavras-chave:** Globalização; Planejamento tributário internacional; Elisão e Evasão fiscal; Hermenêutica.

## ABSTRAT

### TRANSNATIONAL BUSINESS OPERATIONS AND TAX PLANNING: THE INSTITUTES OF ELISM AND FISCAL EVASION IN THE PERSPECTIVE OF CONSTITUTIONAL HERMENEUTICS.

Author: Carlos Alberto Becker  
Advisor: Dr. Cristiano Becker Isaia

The phenomenon of globalization, fueled by technological evolution, implied the decentralization of factors of production, which began to migrate easily through the world jurisdictions, linking different markets, in a true interconnected system of production and service. As a result, in order to preserve their competitiveness in the market, by maximizing results and reducing operating costs, companies have been obliged to cross national boundaries and to carry out activities in various parts of the world. However, the achievement of these objectives is based on an international tax planning, based on the use of countries with favored taxation or tax havens, through a model of offshore companies. In Brazilian law, with the advent of Complementary Law 104/2001, the so-called general anti-tax norm was consecrated, which authorizes the public administration to disregard the tax planning that characterizes abusive tax avoidance, thus considered that legal act or business that does not have Business purpose or with abuse of form. So, given the demands of a global market, can international business operations as a mechanism of economic development be considered a tax planning hypothesis? What is the role of constitutional hermeneutics in understanding institutes of tax evasion and avoidance, notably as to the indeterminate terms and open clauses present in institutes? To answer these questions, the theory of phenomenological-hermeneutic basis will be used. As a procedure method, monographic will be used. Also, bibliographical research will be used as technique, by means of records and reviews of reference works.

**Keywords:** Globalization; International tax planning; Elision and Fiscal Evasion; Hermeneutics.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>1. OPERAÇÕES EMPRESARIAIS: MECANISMO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL NA SOCIEDADE EM REDE</b> .....	14
1.1 O FENÔMENO DA GLOBALIZAÇÃO E A EXPANSÃO EMPRESARIAL: EMPRESAS MULTINACIONAIS E TRANSNACIONAIS E A EXPLORAÇÃO DO MERCADO INTERNACIONAL.....	14
1.2 O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL COMO FONTE NORMATIVA: SOBERANIA TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS DA TERRITORIALIDADE E DA UNIVERSALIDADE NO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	23
1.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL COMO ELEMENTO DA CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL: PARAÍSO FISCAL E REGIMES FISCALIS PREFERENCIAIS .....	35
1.4 INSTRUMENTOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: OPERAÇÕES EMPRESARIAIS TRANSNACIONAIS E EMPRESAS OFF-SHORE .....	44
<b>2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: OS INSTITUTOS DA ELISÃO E DA EVASÃO FISCAL NA PERSPECTIVA DA HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL</b> .....	55
2.1 A CONCORRÊNCIA FISCAL PREJUDICIAL: CRISE DA SOBERANIA FISCAL E POLÍTICAS INTERNACIONAIS DE COMBATE E PREVENÇÃO .....	56
2.2 DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO: SOLIDARIEDADE FISCAL COMO EXERCÍCIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E O DIREITO À ECONOMIA FISCAL .....	70
2.3 DA DESCONSIDERAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ORIENTAÇÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ) .....	84
2.4 A HERMENÊUTICA JURÍDICA CONSTITUCIONAL E A (NECESSÁRIA) COMPREENSÃO DAS CLÁUSULAS GERAIS E CONCEITOS INDETERMINADOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	92
<b>CONCLUSÃO</b> .....	108
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	115

## INTRODUÇÃO

Nas últimas três décadas houve significativa intensificação das interações econômicas, políticas e culturais em nível internacional. Diante dessa ativação de relações, os fatores acontecem como peças integrantes de uma única estrutura. Os fenômenos se aceleram e se difundem pelo globo em tempo real. Essa dinâmica retrata a globalização, a qual possui como elemento central a evolução da tecnologia. Compreende a integração de pessoas e países, desencadeada pela revolução dos transportes e das comunicações. Tem como característica a derrubada das barreiras que impediam o fluxo de pessoas, bens, capitais, serviços e conhecimento por meio das fronteiras.

A globalização econômica representa um dos elementos da globalização. Ou seja, a globalização é um fenômeno multidimensional, sendo o econômico apenas uma de suas acepções. Após a Segunda Guerra Mundial, com a internacionalização da economia, houve o crescimento significativo do comércio e do investimento em nível internacional, ampliando, dessa forma, as bases internacionais do capitalismo. Com a evolução da tecnologia houve a descentralização dos fatores de produção, os quais passaram a migrar facilmente entre os Estados do mundo, ligando distintos mercados, formando um sistema interligado de produção e serviços.

Esse fenômeno da globalização econômica exige que as empresas ultrapassem as fronteiras nacionais, desvinculando-se do Estado de origem. Possuindo existência própria, passam a desenvolver suas atividades empresariais em diversos locais do mundo, na busca de vantagens competitivas. Para as empresas, trata-se de medidas essenciais, em tempos atuais, a fim de preservar a competitividade no mercado, sendo uma forma de aumentar os lucros, a partir da diminuição dos custos. Por sua vez, para o Estado de origem ocorre o esvaziamento de sua soberania, em razão do deslocamento dos bens e capitais para outras jurisdições.

O Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário têm importante papel na regulamentação dessas novas relações jurídicas, as quais são fomentadas pela globalização. O direito tributário, em âmbito internacional, perpassa pela compreensão de um sistema normativo composto por normas internas e normas internacionais em matéria tributária. Por estar sujeito à ordem mundial, há relativização da soberania tributária dos Estados, onde as normas internas são



livremente criadas, sem a influência dos ordenamentos jurídicos de outros Estados, mas, em sintonia com as normas de Direito Internacional.

O planejamento tributário internacional é considerado como um conjunto de comportamentos que resultam em situações e relações jurídicas que tem como objetivo a economia fiscal, envolvendo mais de uma jurisdição. Ou seja, é a fixação de estratégia para a realização de atos e negócios jurídicos com o objetivo de reduzir a carga tributária. Trata-se de importante elemento da concorrência fiscal internacional, a qual pode ser caracterizada tanto em âmbito de Estados, a partir de benefícios e incentivos concedidos com viés atrativo, quanto de empresas, com a adoção de países com tributação favorecida ou paraísos fiscais com objetivo de buscar a otimização dos custos de produção.

No exercício do planejamento tributário internacional, empresas escolhem as jurisdições que apresentarem maiores benefícios para se instalarem, podendo ser eles tributário, societário, bancário ou penal. Esses países podem ser considerados paraísos fiscais ou países com regimes fiscais preferenciais. A diferença é que qualquer país pode possuir regimes fiscais preferenciais (exemplo: o Brasil possui a Zona Franca de Manaus, onde há incentivos fiscais para as empresas instaladas naquela determinada área geográfica), sem, contudo, ser um paraíso fiscal. Para ser paraíso fiscal, deve ele praticar concorrência fiscal prejudicial (exemplo: tributação nula ou baixíssima).

As empresas se instalam nesses países a partir de operações empresariais, com estruturas e tipos societários peculiares. As empresas transnacionais são conceituadas como sendo aquelas que exercem suas atividades em mais de uma jurisdição fiscal, instigadas pelo fenômeno da globalização econômica. As empresas *off-shore* são conceituadas como empresas que atuam fora dos limites territoriais da sua origem, com distintas finalidades e classificações, podendo adotar a forma de *tradings*, *holding* e prestadoras de serviços. Por muitas vezes, a conquista do mercado internacional é necessária, a partir dessas medidas de planejamento tributário, como forma não só de crescer, mas, também, de se manter competitivo no mercado.

Essas práticas de economia fiscal podem representar abusividade, tanto por parte dos Estados quanto em relação às empresas. Ela implica na relativização da soberania fiscal dos Estados, cuja consequência é diminuição da arrecadação fiscal. Também, fomenta a prática da concorrência entre as empresas, por meios dos

planejamentos tributários que utilizam países com tributação favorecida como forma de economia fiscal. A concorrência fiscal prejudicial é combatida, em âmbito dos Estados, a partir de políticas internacionais. Por sua vez, essa prática entre as empresas é combatida através de tratados internacionais, bem como a partir da legislação interna de cada país.

No direito brasileiro, restou consagrada a justiça tributária, calcada no princípio da igualdade e da capacidade contributiva, representa o dever de todos contribuírem, financeiramente, para com as despesas públicas, numa ideia de solidariedade fiscal. Por outro lado, por ser o tributo uma prestação pecuniária e obrigatória, o contribuinte tem o direito de realizar planejamento tributário, cuja finalidade é a economia fiscal. No entanto, esse direito não é absoluto. O planejamento tributário lícito, assim considerado elisão fiscal, é admitido. Mas, aquele planejamento dotado de ilicitude, assim considerado evasão fiscal, caracterizada pela sonegação, fraude ou simulação, pode ser desconsiderado pela autoridade administrativa.

A LC 104/2001 acrescentou, no parágrafo único, do art. 116, do Código Tributário Nacional, a norma geral antielisiva. Esse dispositivo legal dispõe que “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”. Ou seja, a autoridade administrativa pode desconsiderar o planejamento tributário que caracterize elisão fiscal abusiva. Isso quer dizer que além da evasão fiscal, a elisão fiscal abusiva é causa para a desconsideração do planejamento tributário.

Visando regulamentar o aludido dispositivo legal, foi editada a Medida Provisória 66/2002, a qual passou a prever como requisitos para a configuração da elisão fiscal abusiva, na sua essência, a ausência de propósito negocial e o abuso de forma. A Medida Provisória não foi convertida em lei. No entanto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e o Superior Tribunal de Justiça passaram a adotar esses critérios para legitimar, ou não, planejamentos tributários que, por ventura, tenham sido desconstituídos pela autoridade administrativa, no exercício do seu poder fiscalizatório.

Desse modo, observa-se que o direito tributário brasileiro adota cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados para fins de desconsideração do planejamento tributário. E isso pode ser utilizado pela autoridade administrativa ou

julgadora (administrativo ou judicial) como justificativa para decidir acerca da licitude ou ilicitude do planejamento tributário de forma discricionária ou arbitrária, desconsiderando planejamentos tributários essencialmente legítimos. Aqui reside o papel da hermenêutica jurídica constitucional na compreensão dos institutos da elisão e evasão fiscal. A licitude ou ilicitude do planejamento tributário não deve ser feita a partir de uma interpretação apriorística ou como um dado prévio e abstrato, mas sim, a partir do caso concreto.

Nesse sentido, o objetivo do presente estudo é responder, ao final, as seguintes perguntas, quais sejam: i) diante das exigências de um mercado global, a adoção de operações empresariais em nível internacional, como mecanismo de desenvolvimento econômico, pode ser considerada como hipótese de planejamento tributário? Qual o papel da hermenêutica constitucional na compreensão dos institutos da elisão e evasão fiscal, notadamente quanto aos termos indeterminados e cláusulas abertas presentes nos institutos?

Para tanto, no primeiro capítulo será tratado acerca das operações empresariais como mecanismo de planejamento tributário internacional em um mundo globalizado. Será estudada a globalização como fenômeno, a econômica como veículo propulsor do mercado internacional e as empresas multinacionais e transnacionais como elemento da globalização. Ainda, o trabalho enfrentará o direito tributário internacional como fonte normativa, a soberania tributária e os limites da atividade legislativa, a soberania tributária internacional e a inexistência de limites gerais e os princípios da territorialidade e da universalidade como forma de exercício da competência tributária. Após se entrará na seara do planejamento tributário internacional como elemento da concorrência fiscal internacional, a conceituação e elementos caracterizadores dos paraísos fiscais e dos regimes fiscais preferenciais e as operações empresariais em âmbito de paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais como instrumentos do planejamento tributário internacional.

Por sua vez, no segundo capítulo, será abordado o planejamento tributário internacional ilícito, os institutos da elisão e evasão fiscal na perspectiva da hermenêutica constitucional. A partir disso, se analisará a concorrência fiscal internacional e a crise da soberania fiscal, as políticas internacionais de combate e prevenção da concorrência fiscal prejudicial, a justiça tributária e a solidariedade fiscal, o planejamento tributário como direito a economia fiscal, os limites do planejamento

tributário e o combate a sua forma abusiva, as cláusulas antielisivas no direito brasileiro, a desconsideração do planejamento tributário: orientação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça e o papel da hermenêutica jurídica constitucional na desconsideração de planejamentos tributários.

Neste sentido, o tema insere-se na linha de pesquisa “Direitos na Sociedade em Rede” e na área de concentração do PPGD-UFSM. Justifica-se a adoção desse tema, pois representa verdadeiro resultado do fenômeno da globalização, em que empresas se situam em diversos países do mundo, como ordenamentos jurídicos internos distintos e normas de direito internacional, em verdadeira sociedade em rede. Ademais, o tema se mostra atual, ainda mais diante dos escândalos da operação “lava-jato”, em que empresas e políticos adotam o planejamento tributário internacional com diversas finalidades (lícitas e ilícitas), por meio da utilização de paraísos fiscais. Por essas razões, identifica-se a importância/relevância da pesquisa para a ciência do direito, uma vez que comprometida com o humano, bem como com o fortalecimento e a efetivação de seus direitos.

Tendo em vista que o enfoque da pesquisa está centrado em lançar um olhar crítico-reflexivo sobre o direito tributário internacional, mais especificamente acerca da interpretação dos planejamentos tributários internacionais, entende-se imprescindível a adoção da teoria de base fenomenológico-hermenêutica. Esse método possibilita um “deixar ver”, fenômeno essencial para o desvelamento da dissertação, a fim de que se possa compreender-interpretar-aplicar o direito tributário para além do senso comum teórico.

Justifica-se, ainda, tal metodologia, pois o direito tributário brasileiro adota cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados para fins de desconsideração do planejamento tributário. E isso pode ser utilizado pela autoridade administrativa ou judicial como justificativa para decidir acerca da licitude ou ilicitude do planejamento tributário de forma discricionária e arbitrária, desconsiderando planejamentos tributários essencialmente legítimos. Aqui reside o papel da hermenêutica jurídica constitucional na interpretação dos institutos da elisão e evasão fiscal.

Como método de procedimento, será utilizado o histórico e o monográfico. O histórico se dá porque os institutos da elisão e evasão fiscal passaram por adequações acerca da sua interpretação ao longo dos anos, de modo que se mostra necessário seu enfrentamento, comparando o passado ao presente. A escolha pelo procedimento

monográfico se opera dada à verificação das condições de possibilidade para um efetivo redimensionamento da configuração do planejamento tributário internacional. Por fim, cumpre salientar que será empregada como técnica a pesquisa bibliográfica, por meio de fichamentos e resenhas das obras referenciais.

Por essas razões, identifica-se a importância/relevância da pesquisa para a ciência do direito, uma vez que possui dois vieses de relevância social. De um lado o contribuinte, a partir do seu direito à economia fiscal. Do outro lado o Estado, com sua atividade arrecadatória e com a consequente realização dos seus fins sociais. Desse modo, a presente pesquisa atinge o coletivo social, não apenas na figura do contribuinte, mas, de toda a sociedade, como destinatária dos serviços do Estado.

## **1. OPERAÇÕES EMPRESARIAIS: MECANISMO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL NA SOCIEDADE EM REDE**

O fenômeno da globalização representa importante elemento desencadeador da expansão empresarial. A partir dele empresas passaram a desenvolver suas atividades para além das fronteiras nacionais na busca do mercado internacional, nascendo, com isso, as empresas multinacionais e transnacionais. As relações jurídicas dali advindas são regulamentadas, em âmbito interno, pelo Direito Tributário Internacional e, em âmbito internacional, pelo Direito Internacional Tributário. No exercício legislativo, a soberania dos Estados é relativizada, em razão da necessária sintonia das normas internas com as normas de Direito Internacional.

Como consequência do fenômeno da globalização, tem-se a concorrência fiscal internacional, a qual se opera entre os Estados, com a concessão de incentivos e benefícios, como forma de atrair capital e investimentos. Além disso, ela ocorre entre as empresas, por meio da realização de planejamento tributário internacional. Na busca de melhores condições, empresas se instalam em países considerados paraísos fiscais, por representar nula ou baixa tributação, ou países com regimes fiscais preferenciais, por meio de operações empresariais internacionais. A conquista do mercado internacional, por meio de planejamento tributário, é elemento essencial para o desenvolvimento empresarial e como forma de se manter competitivo no mercado.

Desse modo, neste primeiro capítulo será estudado o fenômeno da globalização e as consequências a ele inerentes, tais como o mercado internacional e a expansão empresarial (empresas multinacionais e transnacionais). Então, entrar-se-á na seara da regulamentação dessas relações (fonte normativa), caminhando pelo campo da soberania tributária dos Estados e as normas de direito. Por fim, estudar-se-á o planejamento tributário internacional como forma de concorrência fiscal internacional. Para tanto, será analisada a adoção de operações empresariais internacionais em paraísos fiscais e países com regimes fiscais preferenciais.

### **1.1 O FENÔMENO DA GLOBALIZAÇÃO E A EXPANSÃO EMPRESARIAL: EMPRESAS MULTINACIONAIS E TRANSNACIONAIS E A EXPLORAÇÃO DO MERCADO INTERNACIONAL**

A globalização é um fenômeno<sup>1</sup>, cujo marco temporal não é delimitado, há quem diz que foi na década de 70 e há quem diz que foi na década de 80. Não há uma definição uniforme, há quem a define como sendo “aldeia global”, “economia-mundo”, “capitalismo global”, “mundo sem fronteiras”, etc. (CASTRO, 2006, p. 2). O que se tem é que nas últimas três décadas houve significativa intensificação das interações econômicas, políticas e culturais em nível internacional. Diante dessa ativação de relações, os fatores acontecem como peças integrantes de uma única estrutura. Os fenômenos se aceleram e se difundem pelo globo em tempo real. Essa dinâmica retrata a globalização, a qual “é uma fase posterior à internacionalização e à multinacionalização, que delas se diferencia por anunciar o fim do sistema nacional enquanto núcleo central das atividades e estratégias humanas organizadas” (SANTOS, 2002, p. 64 e 89).

A globalização, como fenômeno multidisciplinar, possui múltiplas faces, de modo que as dimensões econômicas, sociais, políticas, culturais, religiosas e jurídicas interagem de forma complexa (SANTOS, 2002, p. 26 e 49-50). Marlon Tomazette (2014, p. 3) destaca que “as ideias, os efeitos e as práticas que resultam da globalização são extremamente variados, daí pode-se falar em globalizações, dada a multidimensionalidade do fenômeno”. Portanto, a globalização seria um fenômeno multidimensional, pois, abarca “desde questões econômicas, até questões culturais e políticas”. Portanto, a globalização não é um fenômeno único, mas sim, decorre se uma “série de fenômenos heterogêneos”.

A globalização não é um acontecimento natural, espontâneo, inelutável e irreversível, o qual adquire forças e se difunde segundo uma lógica e uma dinâmica própria capazes de enfrentar qualquer interferência externa. Mas sim, “são dispositivos ideológicos e políticos dotados de intencionalidades específicas que resultam de um conjunto de decisões políticas identificadas no tempo e na autoria”,

---

<sup>1</sup> “O primeiro passo do método fenomenológico consiste em abster-se da atitude natural, colocando o mundo entre parênteses (*eporqué*). Isso não significa negar sua existência, mas metodicamente renunciar ao seu uso. Ao analisar, após essa redução fenomenológica, a corrente de vivências puras que permanecem, constata que a consciência é consciência de algo. Esse algo chama de **fenômeno**. (...) Para Husserl, a fenomenologia é uma descrição da estrutura específica do fenômeno (fluxo imanente de vivências que constitui a consciência) e, como estrutura da consciência enquanto consciência, ou seja, como condição de possibilidade do conhecimento, o é na medida em que ela, enquanto consciência transcendental, constitui as significações e na medida em que conhecer é pura e simplesmente apreender (no plano empírico) ou constituir (no plano transcendental) os significados naturais e espirituais” (ZILLES, 2007, p. 218).

políticas essas travestidas na filosofia econômica neoliberal (SANTOS, 2002, p. 26). Desse modo, o fenômeno da globalização decorre de uma lógica de sistema, de um conjunto de ideias políticas e econômicas capitalistas, visando à liberdade de comércio como forma de crescimento econômico e social das nações.

Para Miguel Ângelo Maciel (2009, p. 34-35) a globalização possui um perfil histórico, que se sucede no tempo, com início no século XV. Defende que a atual globalização decorre da evolução das tecnologias de informática, biotecnologias e telecomunicações. Ou seja, i) a globalização mercantil tinha como base o manejo dos ventos pelos marinheiros, ii) a globalização capitalista liberal está vinculada ao “desenvolvimento das empresas têxteis, da máquina a vapor, das ferrovias e do carvão”, iii) a globalização do Estado do bem-estar social está ligada aos “modelos fordistas de organização do trabalho, ao petróleo, e à aviação” e, por fim, iv) a atual globalização “está associada às novas tecnologias de informática, biotecnologias e telecomunicações”.

Portanto, observa-se a importância das tecnologias no atual cenário da globalização. Para os aludidos doutrinadores, a globalização não seria algo novo. Trata-se de diversos processos independentes que se sucedem no tempo, caracterizado como sucessão de eventos históricos. Ademais, a globalização não seria algo único, mas sim, possui várias acepções, que representa uma multiplicidade de efeitos, cada qual desencadeada com principais destaques em determinados momentos políticos e sociais.

Assim, a atual globalização decorre, essencialmente, da configuração do mundo no final do século XX, tendo como elemento propulsor a evolução da tecnologia. Representa a integração de pessoas e países, desencadeada pela revolução dos transportes e das comunicações. Tem como característica a derrubada das barreiras que impediam o fluxo de pessoas, bens, capitais, serviços e conhecimento por meio das fronteiras geográficas.

Como visto, o fenômeno da globalização possui múltiplas facetas. Dentre os significados da globalização está presente à globalização econômica, a qual interessa, sobremaneira, para este trabalho. Marlon Momazette (2014, p. 4) conceitua a globalização econômica como sendo a “intensificação dos fenômenos de troca, de comunicação e de trânsito para além das fronteiras nacionais ou, em outras palavras, a interligação de mercados nacionais através do aumento da circulação entre eles de



bens, serviços e capitais”. Os agentes propulsores da globalização não são os governos, mas sim, os conglomerados e as empresas transnacionais, as quais dominam o mercado internacional, em nível de produção, comercialização, tecnologias e finanças internacionais (MACIEL, 2009, p. 36).

A origem da globalização econômica se deu a partir da Segunda Guerra Mundial, com a internacionalização da econômica. Esta, caracterizada pelo crescimento do comércio e do investimento internacional em ritmo superior a produção dos países. Com isso, houve a ampliação das bases internacionais do capitalismo, a partir da incorporação de novas áreas e nações, com a consequente unificação progressiva do mundo em um circuito único de produção (VIEIRA, 1999, p. 76).

Na década de 60, considerada a pré-história da globalização, a economia mundial foi influenciada pelas empresas transnacionais, pela nova visão do trabalho internacional, pelos juros baratos do eurodólar e pela oferta petrolífera. A partir dos anos 70/80, o mundo industrial é atingido pela reestruturação do capitalismo, incendiada pela revolução da informática e comunicação, a qual possibilitou a descentralização espacial dos processos produtivos e ocasionou a revolução do sistema financeiro, possibilitando a ligação dos distintos mercados (VIEIRA, 1999, p. 77).

Para Boaventura de Sousa Santos (2002, p. 76) a globalização econômica é composta por seis aspectos preponderantes, quais sejam: i) o princípio do mercado se sobrepondo do princípio do Estado (economia neoliberal), ii) o financiamento da economia mundial, iii) os interesses do trabalho subordinados totalmente pelo interesse do capital, iv) o desenvolvimento das empresas multinacionais, v) a relativização dos espaços nacionais e dos próprios Estados nacionais, com a recomposição territorial das economias, vi) uma nova relação entre política e economia, ao passo que compromissos nacionais são substituídos pelos atores globais, assim considerado, também, os nacionais globalizados.

Como características individuais da globalização econômica, Liszt Vieira (1999, p. 77) destaca as seguintes, quais sejam: i) “privatizações, desregulamentação e flexibilização dos mercados”, ii) “agudização da concorrência internacional entre capitais privados e capitalismo nacionais”, iii) “aceleração da internacionalização”, iv) “crescente unificação dos mercados financeiros internacionais e nacionais num circuito único de mobilidade de capital”, v) “a acelerada regionalização do espaço

econômico mundial”, vi) “a generalização de associações entre as corporações transnacionais de diferente base nacional”, vii) “a necessidade de coordenação das principais políticas econômicas nacionais, traduzida na criação do G-7”.

Ao elucidar aludidos doutrinados, pode-se perceber que a globalização econômica se confunde, na maior das vezes, com o próprio conceito de globalização. No entanto, é o viés econômico que prepondera no conceito de globalização econômica (MACIEL, 2009, p. 38). Ou seja, como visto acima, a economia representa uma das múltiplas facetas da globalização, a qual teve seus momentos históricos caracterizadores. Isso demonstra, ainda mais, que a globalização é um fenômeno multidimensional, sendo o econômico apenas uma de suas acepções.

Portanto, a globalização econômica é a formação de um mercado global, caracterizada pela perda de importância das fronteiras para o exercício da atividade econômica. “Uma das principais características desse fenômeno é a globalização dos mercados financeiros, permitindo que fluxos de capital sejam mais amplos, abrangendo cada vez mais países”. Como consequência desse fenômeno, é a abertura do mercado mundial, com a presença de competidores nos mais diversos países do globo, realizando transações em massa e a todo instante. As economias nacionais são afetadas diretamente por essa nova realidade, de modo que é preciso adotar medidas que permitam a atuação nesse mercado global (TOMAZETTE, 2014, p. 5-6).

Marlon Tomazette (2014, p. 6) destaca que esse fenômeno representa o triunfo do mercado. Para tanto, destaca três fatores fundamentais que levam a essa perspectiva, quais sejam: i) eficiência do mercado, “o sistema capitalista, apesar de todos os seus problemas, se mostrou como o mais eficiente para geração e distribuição de riquezas”, ii) primazia do sistema capitalista, reforçado pela queda do sistema econômico socialista e iii) expansão tecnológica e das comunicações, fator determinante no surgimento da tecnologia.

Ainda, o autor traz outras consequências decorrentes dessa globalização econômica. Em primeiro lugar, aponta a internacionalização das estratégias corporativas, caracterizada pelas estratégias de competição em nível global, a exemplo da: i) produção e terceirização de atividades por todo o mundo, ii) disputa global por consumidores, iii) difusão de negócios internacionais e iv) expansão das atividades financeiras e das tecnologias. Em segundo lugar, enfatiza a

estandardização das práticas de consumo, representada por um carácter comum que vem crescendo cada vez mais (TOMAZETTE, 2014, p. 6).

Conclui o autor destacando que, diante desse cenário, “os agentes econômicos ganham importância e tendem a ser considerados protagonistas”. Como resultado da globalização tem-se a formação de um mercado unificado, “no qual os mesmos produtos são vendidos e as mesmas imagens e informações são transmitidas. Isso representa uma mudança radical na economia e o surgimento de novos protagonistas” (TOMAZETTE, 2014, p. 6).

Observa-se, dessa forma, que a globalização econômica está caracterizada pela abertura das fronteiras, de modo que dá ensejo a criação de um mercado comum, onde bens e capitais circulam em um sistema interligado. Trata-se de um fenômeno que decorre do capitalismo, dando ensejo ao surgimento de empresas transnacionais, onde bens e serviços ultrapassam as fronteiras geográficas do território nacional e alcançam cada vez mais destinos, fomentando, com isso, o desenvolvimento mundial, com principal destaque aos países produtores.

Miguel Ângelo Maciel (2009, p. 39) aponta que um dos principais elementos da globalização econômica caracteriza-se pelas empresas transnacionais ou empresas multinacionais. Trata-se de ator que protagoniza as transformações que a globalização econômica promove no cenário internacional<sup>2</sup>. O fenômeno da globalização econômica implicou na alteração do perfil das empresas que atuam no cenário internacional, de empresas “multinacionais” passaram a “corporações transnacionais”.

Empresas multinacionais são conceituadas como sendo aquelas que atuam a partir de um Estado de origem e passam a exercer suas atividades em outras jurisdições, em busca de benefícios e incentivos, mas, ainda vinculadas com o Estado de origem, contando com seu suporte financeiro e político. Por sua vez, as corporações transnacionais representam a nova forma de atuação internacional, decorrente do fenômeno da globalização, em que há independência tanto das

---

<sup>2</sup> “A classe capitalista transnacional que hoje emerge, segundo Boaventura, mantém a sua principal característica constitutiva consubstanciada na empresa multinacional. Todavia, essas empresas já não possuem as mesmas características das empresas existentes em períodos anteriores. Atualmente concentram um terço da produção industrial mundial, condição que lhes confere prevalência na economia mundial que aliada ao seu grau de eficácia na direção centralizada as distingue das formas constitutivas que as precedem” (MACIEL, 2009, p. 39).

empresas quanto dos seus investimentos, alocando seus recursos financeiros na jurisdição que melhor provier. (PINHEIRO, 2001, p. 4.5)<sup>3</sup>.

Na primeira modalidade, as empresas ultrapassam as fronteiras do Estado de origem, com a finalidade de alcançar o mercado de outro Estado. Normalmente, são juridicamente constituídas por meio de filiais. A escolha por uma determinada jurisdição fora do Estado de origem leva em consideração os benefícios e incentivos a ela concedidos ou alcançados. Por sua vez, na segunda modalidade, as empresas são instaladas em diversos países, normalmente por meio de subsidiárias, de modo que são independentes e estão sujeita as regras daquele Estado, formadas sob a perspectiva de grupo. Ou seja, as empresas possuem autonomia em cada uma das jurisdições, mas são ligadas por meio de um grupo econômico.

Do acima exposto, pode-se perceber que, com o fenômeno da globalização econômica, essas corporações transnacionais se desvincularam do Estado de origem e passaram a possuir existência própria, fora do conceito tradicional de Estado-território. Essa estrutura permite a “divisão do processo de produção e a sua distribuição por diversos locais do mundo de acordo com as vantagens comparativas encontradas, tais como impostos, sistemas regulamentadores, mercado de trabalho e infraestrutura” (MACIEL, 2009, p. 40-41). Nas palavras do autor:

Implica dizer que o processo de produção de riquezas, ora materializado pelas corporações transnacionais, não mais é fiel ao Estado de origem que o fazia forte. Agora migra livremente, ou o mais próximo que desta realidade possa chegar, pelas infovias em busca das maiores vantagens comparativas que lhes sejam ofertadas pelos Estados, dentre as quais se evidencia a flexibilização das regras tributárias (MACIEL, 2009, p. 40-41).

Miguel Ângelo Maciel (2009, p. 41-42) se reporta a quadro elaborado pela empresa de consultoria Ernest & Young, a fim de demonstrar como empresários

---

<sup>3</sup> “Preferiu-se neste trabalho, a expressão corporação transnacional a “empresa multinacional” pelas seguintes razões: a) as empresas multinacionais movimentavam-se no mercado internacional em busca de vantagens comparativas (...) mas continuavam umbilicalmente ligadas ao seu Estado nacional, o qual lhe assegurava nutrição bastante, em forma de apoio financeiro e político, para a sua multinacionalização: b) em decorrência das inovações tecnológicas deste fim de século, a multinacionalização das empresas passou a dar lugar a um processo de transnacionalização, com as seguintes características: i) mundialização de estilos, usos e costumes através da uniformização de produtos e massificação cultural; ii) capacidade de movimentação instantânea e planetária de elevadas somas de investimento; iii) concentração empresarial através de fusões, alianças e redes em escala global, resultando desse processo político um poder transnacional, representado pela capacidade de imprimir profundas modificações nas estruturas político-administrativas dos Estados nacionais” (PINHEIRO, 2001, p. 4.5)

internacionais avaliam os elementos que influenciam na alocação de investimentos. Na ordem de importância, a instabilidade política está em primeiro lugar, sendo 89% o percentual que a considera como barreira. O registro financeiro está em segundo lugar, onde 85% é o percentual que o considera como barreira. A infraestrutura legal está em terceiro lugar e 79% é o percentual que o consideram como barreira. A burocracia está em quarto lugar e 77% é o percentual que o consideram como barreira. O controle de câmbios está em quinto lugar e 77% é o percentual que o consideram como barreira. A inflação interna é o sexto lugar e 68% é o percentual que o consideram como barreira. O regime tributário está em sétimo lugar e 64% é o percentual que o consideram como barreira. Os limites ao monopólio estrangeiro estão em oitavo lugar e 58% é o percentual que o consideram como barreira. As barreiras alfandegárias estão em nono lugar e 50% é o percentual que o consideram como barreira. Por fim, em décimo lugar, encontra-se a proteção de patentes, sendo que 47% é o percentual que o consideram como barreira.

Com isso, pode-se perceber que dentre os elementos que influenciam os empresários internacionais na alocação de investimentos está, em primeiro lugar, a instabilidade política. E aqui é importante elucidar o cenário brasileiro de instabilidade política vivenciado no ano de 2016, decorrente da operação lava-jato, em que empresas e políticos estão sendo investigados e presos. Observa-se o fator negativo que é a instabilidade política na tentativa de atrair investimentos internacionais.

Outros fatores que merecem destaque, pois estão diretamente ligados à adoção de planejamento tributário internacional, como a utilização de estruturas empresariais em paraísos fiscais, quais sejam: registro financeiro (segundo lugar), infraestrutura legal (terceiro lugar), regime tributário (sétimo lugar). Na verdade, tem-se, muitas vezes, a falsa perspectiva de que a carga tributária é fator primordial para a alocação de recursos financeiros. No entanto, o que se pode ver do quadro acima é que esse elemento está em sétimo lugar, sendo a instabilidade política o principal fator a ser considerado.

Miguel Ângelo Maciel (2009, p. 42-43) conclui que as corporações transnacionais se tornam flexíveis ao ponto de assumir diversas configurações em sua estrutura, com a influência e manipulação das políticas dos Estados a fim de obter incentivos e benefícios, sob pena de abandonar àquele Estado. Isso quer dizer que essas corporações buscam, na verdade, é a competitividade internacional, ao passo

que facilmente se adaptam a qualquer nação, desde que ela seja econômico-financeira rentável, a partir daquilo que ela possa oferecer de benefícios e incentivos.

Pode-se identificar a origem do poder das corporações transnacionais nos seguintes fatores, quais sejam: i) exportação dos postos de trabalhos, na busca de reduzir a folha de salários (custo da mão de obra e dos encargos fiscais) e de fácil criação de mão-de-obra, ii) em razão das novas técnicas de informações, está-se em condições de difundir para todo o mundo bens e serviços, iii) o poder de exigir “pactos globais” com vistas a condições mais favoráveis, bem como castigar aqueles Estados que assim não o fizerem (assim definidos como “caros”) e iv) possibilidade de desmembrar as diversas atividades (produção e comércio) e elementos (declaração fiscal e residência) empresariais de modo a alocar a Estados mais atrativos, respectivamente, objetivando um resultado menos gravoso (LIMA, 2002, p. 152-153).

Miguel Ângelo Maciel (2009, p. 57-58 e 68) demonstra que, em decorrência da globalização econômica, houve uma alteração do perfil do sistema tributário. Isso porque ele estava voltado às economias domésticas, pois as trocas comerciais e o fluxo de capital não ultrapassavam as “barreiras físicas e político-geográficas”. Nesse modelo tributário a incidência fiscal recai sobre os fatores de produção não globalizados, com destaque ao consumo e renda do trabalho. Com isso, observa-se a necessidade de adequação das legislações internas de cada Estado, para fim de criar hipóteses de incidência tributária com elementos de estraneidade<sup>4</sup>, a fim de preservar a fonte de receita tributável.

Além dessa alteração do perfil do sistema tributário, o autor aponta outra consequência da globalização econômica, qual seja: esvaziamento da soberania fiscal. Isso porque os “fatores de produção mais relevantes (capital especulativo, capital de investimento direto e o trabalho altamente qualificado) realizam um “passeio” em busca de vantagens tributárias que nomina de “nomadismo fiscal””. (MACIEL, 2009, p. 61 e 66). O nomadismo fiscal representa déficit fiscal, cujas receitas decorrentes são destinadas ao exercício dos fins sociais do Estado. Com isso, essa consequência acaba fazendo com que nações entrem num modelo de competitividade internacional.

---

<sup>4</sup> São identificados: i) “por regras de qualificação, que tipificam as categorias retribuídas e sujeitos envolvidos: ‘residentes e não-residentes’” e ii) “regras de localização, que possibilitam o virtual alcance ultraterritorial da regra-matriz de incidência, pela definição do local de produção dos rendimentos (‘dentro’ ou ‘fora’ do território)” (TÔRRES, 2001, p. 47-48b).

Aldemário Araújo Castro (2006, p. 54-98) elenca os seguintes elementos da globalização tributária, quais sejam: i) a tendência de redução das cargas tributárias nacionais, em razão do deslocamento dos bens, serviços e investimentos para outros Estados, ii) os paraísos fiscais, utilizados na busca de benefícios e incentivos por eles concedidos, resultando em menor ônus iii) os preços de transferência, adotado para a remessa de bens e serviços no mercado internacional iv) o planejamento tributário internacional, instrumentos utilizados com a finalidade de reduzir a carga tributária, v) o papel dos tratados internacionais em matéria tributária, como forma de evitar a dupla tributação, a concorrência fiscal internacional prejudicial, a partir da utilização de preços de transferências e paraísos fiscais de forma indevida, e a troca de informações, vi) a tributação da renda em bases universais, como uma tendência dos Estados exportadores para que não renunciem indiretamente receitas; vii) a aproximação tributária (blocos econômicos), como forma de aproximar as nações em um ambiente harmônico e de colaboração técnica, viii) a tributação das transações financeiras e ix) o nomadismo fiscal, assim entendido como mobilidade dos fatores de produção.

Dessarte, pode-se depreender que o fenômeno da globalização econômica possibilitou que empresas explorassem o mercado internacional, objetivando maximizar seus resultados, a partir da busca por jurisdições com incentivos e benefícios, a fim de dar competitividade no mercado internacional. Como consequência, tem-se a mudança do perfil tributário, o qual estava voltado apenas para as operações internas, bem como o esvaziamento da soberania, onde os bens e capitais passaram a buscar jurisdições que melhor possibilitassem seus resultados.

## 1.2 O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL COMO FONTE NORMATIVA: SOBERANIA TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS DA TERRITORIALIDADE E DA UNIVERSALIDADE NO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Paulo de Barros Carvalho (1999, p. 16) define o direito tributário, assim considerado direito positivado, como sendo o “conjunto das proposições jurídicas normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”. Em seguida, define a ciência do direito tributário como sendo “o ramo didaticamente autônomo do direito integrado pelo conjunto das proposições

jurídicas normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”.

Acerca da definição de direito positivo e da ciência do direito tributário feita por Paulo de Barros Carvalho, Heleno Taveira Tôres (2001, p. 52b) destaca que a diferença reside no tipo de linguagem adotada. O direito positivo é de natureza prescritiva, de modo que prescreve comportamentos para as relações intersubjetivas. Por sua vez, a ciência do direito adota um discurso descritivo, pois se refere ao direito positivo numa forma sobrelingüística.

Para Alberto Xavier (2015, p. 4), “O Direito Tributário Internacional tem por objeto situações internacionais (*cross-border situations*), ou seja, situações da vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar”. Para o autor, não é objeto desse direito as situações unicamente internas (nacionais ou internacionais), mas sim, as que possuem vinculação entre uma ordem jurídica com outra.

A natureza internacional decorre da conexão que a situação possui com mais de um ordenamento jurídico. Situações da vida se encontram “plurilocalizada”, assim configurada por abranger o território de mais de um Estado, estando vinculada ao ordenamento jurídico de mais de um país, por meio dos “elementos de conexão”. Surge o direito tributário internacional quando “uma ou algumas das características ou aspectos da situação internacional funcionam como elemento de conexão, suscetível de desencadear a incidência e a aplicação das leis tributárias internas de mais do que um Estado” (XAVIER, 2015, p. 5).

O direito tributário, em âmbito internacional, perpassa pela compreensão do sistema normativo inerente que, de um lado, está à norma interna e, de outro, a norma internacional em se tratando de matéria tributária. Ou seja, tem-se um verdadeiro dualismo normativo. Há normas que versam exclusivamente de direito internacional, que tem como objeto regulamentar a atuação dos Estados junto à comunidade internacional. Essas normas possuem específicas diferenças de tratamento diante das normas de direito interno, destinadas à tributação de rendimentos transnacionais. Isso porque possuem em sua descrição fatos com elementos de estraneidade, a exemplo das regras de qualificação do sujeito (residente ou não) e regras de localização (territorialidade) (TÔRES, 2001, p. 47b).



Várias são as teorias existentes para negar ou defender a existência do direito internacional tributário e do direito tributário internacional. Para Klaus Vogel, não existe direito internacional tributário. A matéria atinente a esse direito estaria inserida no direito tributário internacional. Ou seja, o autor é defensor da teoria monista, a qual aponta que no conceito de direito tributário internacional se encontram tanto as normas interna (com elemento de estraneidade) quanto os tratados e convenções internacionais (VOGEL, 1994, p. 691-692).

Assim, para a teoria dualista existem duas ordens jurídicas distintas, uma é o direito interno e a outra é o direito internacional. O direito tributário internacional “estuda e sistematiza normas que tenham elementos de estraneidade”. A expressão “direito tributário” indica o direito interno. Por sua vez, a expressão “internacional” traduz esse elemento de estraneidade. O direito internacional tributário, diferentemente, refere-se ao direito dos tratados internacionais, ou seja, da relação entre Estados em matéria tributária. Já, para a teoria monista, o conceito de direito tributário internacional se encontra tanto as normas interna (com elemento de estraneidade) quanto nas normas internacionais (FALCÃO, GUERRA e ALMEIDA, 2016, p. 51-52).

É plausível defender a existência um ordenamento jurídico internacional, tradicionalmente denominado de “direito internacional tributário”. Essa afirmação se opera em razão da “existência de normas cujo objeto se reporta ao exercício da atividade tributante de Estados em curso com a dos demais (normas convencionais e principiológicas internacionais e normas internas relativas o Direito Internacional – de adaptação, recepção, etc.)”. Em suma, as normas de direito internacional tributário como sendo àquelas normas de direito interestatal ou supra estatal, que tem como objetivo regulamentar a atuação dos Estados, em matéria tributária, no âmbito internacional. A expressão “internacional” corresponde às relações jurídicas que compreende mais de uma ordem jurídica (TÔRRES, 2001, p. 52 e 58-59b).

O direito internacional tributário poderia ser chamado de direito dos tratados internacionais. Isso porque, em matéria tributária, tem-se mais de mil tratados internacionais firmados no mundo. No entanto, as normas de direito internacional tributário não se resumem a tratados, podendo destacar as regras consuetudinárias, os princípios gerais, bem como as normas internas dirigidas à recepção de normas internacionais e as regras internas sobre trocas de informações. Por outro lado, as

normas de direito tributário internacional compreendem aquele conjunto normativo interno, que compõem o sistema tributário de cada ordem jurídica. Essas normas possuem nas respectivas hipóteses de incidência ou consequência a descrição de fatos com elementos de estraneidade, que apenas se diferem das demais normas quanto a seu conteúdo – ou seja, estão sujeitas aos mesmos critérios de validade e eficácia, bem como princípios e limitações (TÔRRES, 2001, p. 57-60b).

O direito tributário internacional, como ramo do direito público, não tem como objetivo “resolver o concurso de normas tributárias por meio da remissão a uma lei estrangeira”. Isso porque “não há conflito de normas em matéria de tributação internacional”. Portanto, ele se diferencia do direito internacional privado, onde “são admissíveis as soluções liberais e existe maior grau de integração das ordens jurídicas, tais como a remissão para leis estrangeiras para a solução de conflitos de leis” (FALCÃO, GUERRA e ALMEIDA, 2016, p. 53).

Assim, pode-se concluir que o direito tributário internacional e o direito internacional tributário apresentam distinções na ordem jurídica posta. Enquanto o direito tributário internacional normatiza as relações tributárias internas, entre contribuintes e Estado, o direito internacional tributário tem como objeto regulamentar a atuação dos Estados junto à comunidade internacional. Ambos os institutos, de natureza jurídica diversa, representam importante papel na normatização das relações tributárias internacionais, cada vez mais alimentadas pelo fenômeno da globalização.

Ao se falar sobre direito tributário internacional e direito internacional tributário, importantes questões devem ser consideradas. A primeira diz respeito à soberania tributária interna de cada Estado, ou seja, os Estados são soberanos, possuindo plena independência e liberdade para elaborar seus respectivos regimes jurídicos, de acordo com seus interesses e necessidades financeiras. E, no exercício dessa soberania fiscal, dois princípios são de suma importância, quais sejam: princípios da territorialidade e da universalidade.

O Estado fiscal nasce da necessidade de arrecadação para que se possa fazer frente aos respectivos fins. Isso quer dizer que “os homens livres se obrigam com prestações patrimoniais periódicas para a realização das despesas do Estado (...), abdicando do direito à espontaneidade contributiva (...) constituindo a noção de “livre consentimento do sacrifício do tributo”” (MACIEL, 2009, p. 57). Sem a tributação, o Estado não teria como realizar seus fins sociais. Hugo de Brito Machado (1992, p. 3-

5) ensina que o tributo é uma grande arma contra a estatização da economia. Ou seja, sem a arrecadação tributária, o Estado somente sobreviveria se monopolizasse a atividade econômica.

Com fundamento na igualdade e na liberdade, que representam limitações ao poder de tributar, o Estado fiscal e o Estado de direito nascem ao mesmo tempo. E é a natureza política do Estado, se liberal ou se social, que irá ditar as regras do Estado fiscal. Para o Estado liberal, que assume uma forma mínima, a função do Estado fiscal fica a cargo de desenvolver uma arrecadação tributária que possa garantir as liberdades individuais. Por sua vez, para o Estado social a atuação do Estado fiscal consiste em garantir as liberdades individuais, mas, também, em promover o bem-estar social, por meio de políticas públicas que visam à redistribuição de renda tendo por base a capacidade contributiva dos contribuintes (PINHEIRO, 2001, p. 21-23).

A história da origem do Estado de bem-estar social é assim contada:

A construção de um Estado como *Welfare state* está ligada a um processo histórico que conta já de muitos anos. Pode-se dizer que o mesmo acompanha o desenvolvimento do projeto liberal transformado em Estado do Bem-Estar Social no transcurso das primeiras décadas do século XX. A história desta passagem, de todos conhecida, vincula-se em especial na luta dos movimentos operários pela conquista de uma regulação para o convencionalmente chamada *questão social*. São os direitos relativos às relações de produção e seus reflexos, como previdência e assistência social, o transporte, a salubridade pública, a moradia, etc.. que vão impulsionar a passagem do chamado Estado Mínio – onde lhe cabia tão-só assegurar o não-impedimento do livre desenvolvimento das relações sociais no âmbito do mercado para o Estado Intervencionista – que passa a assumir tarefas até então próprias à iniciativa privada (STRECK e MORAIS, 2003, p. 140-141).

O Estado de bem-estar social é intervencionista e voltado a promoção de serviços públicos. Nesse modelo de Estado, o cidadão, independentemente da sua condição social, tem direito a proteção contra dependências de curta ou longa duração. O Estado “garante tipos mínimos de renda, alimentação, saúde, habitação, educação, assegurados a todo o cidadão, não como caridade mas como direito político”. Ou seja, o Estado, a partir de suas ações, garante ao cidadão o bem-estar, afiançando a qualidade de vida do indivíduo (STRECK e MORAIS, 2003, p. 141-142).

No Brasil, a Constituição da República de 1988 trouxe um conjunto de direitos e garantias sociais típicos de um Estado Social, tais como erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais, políticas públicas voltadas a educação, saúde, previdência e assistência. Ao impor ao Governo e à

sociedade esses novos compromissos, por consequência, gerou um maior gasto público. Desse modo, para que o Estado possa cumprir com seus fins sociais, necessita de recursos financeiros, os quais são obtidos por meio de uma política fiscal, da qual originam os tributos devidos pela sociedade ao Estado. A carga tributária é a proporção entre a quantidade de riqueza produzida no país e o que o governo arrecada em tributos (JÓIA e BASSOLI, 2008, p. 6-7 e 9). Por isso, não há estado social sem arrecadação.

A institucionalização do modelo de Estado de bem-estar social está em crise. Esta advém da “reação de seus opositores” ou “do seu próprio desenvolvimento contraditório”. A crise financeira do Estado (ou de financiamento das políticas públicas) está ligada a crítica que se faz a esse modelo de Estado, bem como as propostas de sua revisão, que representaria um retrocesso (voltar ao Estado Mínimo). Para superar a crise financeira é necessário: i) aumentar a carga fiscal ou ii) reduzir o custo operacional, com a diminuição das ações do Estado. Caso contrário, em um consenso democrático, assim como os ganhos, as perdas são distribuídas aos cidadãos<sup>5</sup>. O enfrentamento da crise perpassa pelo projeto neoliberal (STRECK e MORAIS, 2003, p. 142-145), assim considerado um conjunto de ideias políticas e econômicas voltadas ao capitalismo, que defende a não participação do Estado na economia.

Helena Taveira Tôres (2001, p. 62b) destaca a dificuldade em conceituar soberania, pois, seu conceito, perpassa pelo campo da sociologia, política, história, etc. No entanto, buscou traduzir a soberania em dois elementos em específicos, dotados de uma redução lógica comum, quais sejam: i) “uma expectativa de neutralização de qualquer espécie de subordinação da autoridade estatal” e ii) “uma qualidade do poder estatal”. Ao oportunizar ao Estado uma posição jurídica de supraordenação e de independência em relação aos demais, a soberania acaba por demarcar uma autonomia sistêmica, bem como o poder de cada Estado, como

---

<sup>5</sup> “Parece-nos, pois, que por trás da moldura do bem-estar vislumbra-se um projeto simbólico de rearranjo das relações intersubjetivas que está calcado não só no consenso democrático, mas, também, nas ideias de um vier comunitário, onde os interesses que atingem os indivíduos produzem inevitavelmente benéficos ou prejuízos compartilhados.

Por outro lado, devemos estar atentos às transformações conceituais que atingem a compreensão tradicional da ideia de Estado, assentada sobretudo no seu poder incontrastável – a soberania. São várias as implicações emergentes das novas configurações mundiais, seus atores, etc.” (STRECK e MORAIS, 2003, p. 145).

qualificação jurídica, pois, encontra a supremacia tanto no poder político quanto na ordem jurídica interna de cada Estado<sup>6</sup>.

Soberania pode ser assim conceituada:

Assim, a soberania caracteriza-se, historicamente, como um poder que é juridicamente incontrastável, pelo qual se tem a capacidade de definir e decidir acerca do conteúdo e aplicação das normas, impondo-as coercitivamente dentro de um determinado espaço geográfico, bem como fazer frente a eventuais injunções externas. Ela é, assim, tradicionalmente tida como uma, indivisível, inalienável e imprescritível (STRECK e MORAIS, 2003, p. 130-131).

O poder político, decorrente da soberania popular, dá origem ao poder constituinte. Este é quem legitima o processo de institucionalização do poder político. E, é a partir da Constituição que se pode falar em soberania estatal, de modo que todas as jurisdições estão calcadas em um direito positivo. Desse modo, dotado de soberania, dispõe o Estado do poder de institucionalizar o seu respectivo sistema tributário, conhecido como “Poder de Tributar do Estado”. Este, por sua vez, representa o poder constituído apto a buscar receitas financeiras suficientes para o exercício de seus respectivos fins, a qual se opera por meio dos tributos e limites constitucionalmente previstos (TÔRRES, 2001, p. 64-66b)<sup>7</sup>.

Desse modo, a soberania fiscal representa o poder institucionalizado que projeta o Estado como sujeito da ordem mundial, outorgando-lhe autonomia e independência na determinação das hipóteses de incidência tributária e na criação dos procedimentos de fiscalização e cobrança dos tributos. No entanto, o exercício desse poder é autorizado e limitado pela Constituição e demais normas de direito interno e internacional (TÔRRES, 2001, p. 66-67b). Ou seja, o Estado possui autonomia tributária, podendo criar e cobrar tributos de acordo com a ordem e limites constitucionais.

---

<sup>6</sup> “Toda eficácia jurídica do conceito concentra-se, pois, na necessária separação das ordens jurídicas e na autodeterminação do Estado. Nestes termos, é o conceito de soberania que permite distinguir o Estado de qualquer outra forma de instituição ou pessoa. Atente-se bem para este detalhe peculiar, não é a soberania o poder em si, mas sua qualificação jurídica, na medida em que ela identifica a supremacia do poder político e da ordem jurídica existentes em um determinado território” (TÔRRES, 2001, p. 63b).

<sup>7</sup> “Com isso, denota-se um plus em favor da soberania (tributária), na relação perante o respectivo poder (constituído) de tributar, por ser este uma manifestação técnica daquela. Por isso, internamente, a soberania tributária quase que se confunda com o poder de tributar, por ser um conceito de Direito Constitucional. Mas, vista de fora, é também um postulado de direito interestatal na medida em que se apresenta como manifestação de sua expressão negativa, não permitindo a interferência de outras soberanias tributárias sobre o funcionamento do seu Sistema Tributário” (TÔRRES, 2001, p. 66b).

O fenômeno da globalização traz uma série de consequências, notadamente diante da facilidade de alocação de capital e investimentos estrangeiros. O capital e os investimentos estrangeiros, dotados de carácter especulativo, não são submissos ou adotam uma condição de passividade frente à soberania dos Estados. Na verdade, esse capital e investimentos estrangeiros acabam por ditarem as regras de determinado Estado, relativizando, indiretamente, sua soberania, ao fazer ou impor exigências de cunho fiscal, assim como os benefícios e incentivos fiscais. (MACIEL, 2009, p. 60).

O poder soberano, cuja origem conceitual é de poder supremo em relação as demais forças, em âmbito das relações internacionais, apresenta transformação em seu conteúdo. “(...) a imbricação dos poderes soberanos na ordem internacional implica uma revisão em muitos dos seus postulados, favorecendo uma revisão de seu conceito mais tradicional como poder superior”. O Estado Moderno está em crise, ao se apresentar como “centro único e autônomo de poder, sujeito exclusivo da política, único protagonista na arena internacional” (STRECK e MORAIS, 2003, p. 131-132). E essa relativização da soberania se opera justamente diante da cooperação (jurídica, econômica e social) existente nas relações internacionais. Nesse sentido:

No plano internacional, em especial, observa-se fenômeno semelhante relacionado ao carácter de independência dos Estados soberanos, como capacidade de autodeterminação. A interdependência que se estabelece contemporaneamente entre os Estados aponta para um cada vez maior atrelamento entre as idéias de soberania e de cooperação jurídica, econômica e social, o que afeta drasticamente a pretensão à autonomia. Por mais que se argumente no sentido de que esta colaboração só é possível em razão da própria soberania, a qual permitiria a um Estado vincular-se a outro(s) em questões que lhe interessem ou para fazer frente a situações paradigmáticas, o que se observa na prática é a revisão radical dos postulados centrais da mesma.

A economia globalizada possui como característica a migração dos operadores financeiros do mundo material, até então perceptível ao Estado, para o mundo virtual. Para Jurandir Borges Pinheiro (2001, p. 19) essa transnacionalização do capital e investimentos impede a tangibilidade fiscal, em razão de dois fatores, quais sejam: i) “sua alocação fora das possibilidades da competência tributária Estatal” e ii) “pela ameaça que a sua alta volatilidade oferece ao Estado que não se mostre receptivo sob a ótica das vantagens comparativas que oferece”. A perda de soberania fiscal é marca da globalização tributária, pois, os fatores de produção mais relevantes

facilmente se deslocam na busca de vantagens tributárias, fenômeno esse, denominado por Aldemário Araújo de Castro (2006, p. 53), de “nomadismo fiscal”.

Em âmbito internacional, todos os países são soberanos e independentes. A sujeição de um determinado Estado às normas de direito internacional não retira a sua soberania. Ela só não existiria caso esse mesmo Estado estivesse sujeito às normas internas de outro Estado. Dessa forma, em suas relações recíprocas, nenhum Estado deve pretender impor, ao outro, suas normas internas, “em cumprimento ao dever de reconhecimento da obrigatoriedade das normas de Direito Internacional como forma de respeito às demais soberanias”. Desse modo, nas relações entre os Estados, a soberania tributária possibilita uma articulação de soberanias, e não de poderes de tributar. É o que Heleno Taveira Tôres (2001, p. 67-68b) chama de “paradoxo da soberania”, “de sorte que autodeterminação interna e reconhecimento de reciprocidade externa compõem a noção de soberania”.

Desse modo, a soberania tributária, que decorre da instrumentalização do exercício do poder de tributar, representa a aplicabilidade das normas de direito interno. Estas livremente criadas pelos Estados, sem a influência dos ordenamentos jurídicos dos outros Estados, mas, em sintonia com as normas de Direito Internacional. E, no exercício dessa competência legislativa, não há limites decorrentes de uma norma supranacional de direito internacional tributário. No entanto, no ordenamento internacional, constroem-se princípios e normas consuetudinárias, os quais têm como pressuposto a coexistência dos ordenamentos jurídicos, e se destinam a trazer delimitações formais ao poder de tributar dos Estados (TÔRES, 2001, p. 68-69b). Nesse sentido, destacam-se as seguintes proposições consuetudinárias:

- é completamente livre e lícita a atividade legislativa dos Estados em matéria tributária, sendo apenas excluída a possibilidade de aceitar a aplicação de normas atinentes ao exercício do poder de tributar sobre o território de um outro estado, salvo a existência de normas permissivas em contrário.
- é lícita e livre a atividade legislativa do Estado, desde que mediante a utilização de critérios de conexão que expressem um contato efetivo entre o fato-evento com elementos de estraneidade e o Estado que tem a pretensão de discipliná-lo fiscalmente (*genuine link*) (TÔRES, 2001, p. 69b).

Continua o autor aduzindo que a segunda proposição é a mais aceita pelos Estados, na qual eles limitam sua competência legislativa aos critérios de conexão entre o fato tributável ou a pessoa e o respectivo Estado, podendo se tornar sujeito

ativo, internamente, de fato tributário ocorrido fora do seu território geográfico. O autor aponta, também, que essas proposições consuetudinárias não são vinculantes para o Estado. As limitações previstas em normas de direito internacional tributário, por sua vez, são respeitadas e cumpridas porque postas em razão de concurso de vontades entre os Estados signatários (TÔRRES, 2001, p. 69-70b).

Dessarte, em decorrência da globalização, o capital e os investimentos migram facilmente de uma jurisdição a outra, na busca de melhores condições financeiras, em âmbito de carga tributária. No exercício da competência tributária, os Estados são soberanos, possuindo autonomia para legislar, sem a influência de norma interna de outro Estado. No entanto, pela boa harmonia entre os entes, devem seguir normas consuetudinárias, bem como respeitar as normas de direito internacional tributário das quais são signatários, cuja obrigatoriedade nasce do acordo de vontade.

O poder de tributar tem sua origem na soberania do Estado, sendo que essa tem duas vertentes, uma pessoal e outra territorial (XAVIER, 2015, p. 16-17). Ou seja, o exercício do poder de tributar está atrelado a um critério de conexão, o qual pode ser material ou pessoal, assim definindo, respectivamente, o princípio da territorialidade e o princípio da universalidade. Há na doutrina uma espécie de divergência entre os autores acerca da existência de uma oposição entre um princípio e outro e a existência de uma regra de complementariedade<sup>8</sup> (MACIEL, 2009, p. 146).

Com a integração do mercado à economia mundial, as empresas multinacionais (assim consideradas aquelas cujas unidades – matriz, filial, coligadas, subsidiárias, etc.) estão situadas em diversas jurisdições. A tributação sobre as rendas dessas empresas é orientada pelo princípio da territorialidade e o da universalidade, os quais representam elemento de conexão entre Estado e contribuinte, “estabelecendo critérios para definir o exercício do poder estatal de tributar”. A adoção desses princípios se opera de acordo com a oportunidade e conveniência de cada Estado em relação às suas políticas fiscais planejadas e pretendidas. Como princípio são, orienta a atividade legislativa e hermenêutica nos Estados que os adotam (FRANCA FILHO, 1998, p. 84).

---

<sup>8</sup> “O princípio da universalidade não excluiu o da territorialidade, mas sim, o complementa. Para o autor, ambos os princípios não são antitéticos, bem pelo contrário. O princípio da universalidade tem como função possibilitar o alcance ultraterritorial das normas internas de direito tributário, mantendo-se, de modo subjacente, o princípio da territorialidade” (TÔRRES, 2001, p. 88-89b).



Alberto Xavier (2015, p. 2019-220) trata o princípio da territorialidade como sendo o princípio da fonte pagadora, também considerado como de responsabilidade limitada. Ou seja, o sistema tributário impõe uma “obrigação tributária limitada (*beschränkte steuerpflicht*) aos não residentes, submetendo a imposto apenas os rendimentos decorrentes de fontes localizadas no seu território”. Para o autor, esse princípio não representa o oposto ao princípio da universalidade, “que respeita não ao fundamento da tributação, mas à amplitude do poder de tributar”.

A territorialidade tributária decorre do poder soberano do Estado, onde os fatos ocorridos dentro do seu território são disciplinados pelo seu sistema jurídico. Pelo princípio da territorialidade, verifica-se a localização da fonte produtora (território nacional ou estrangeiro), de modo que, se localizada em território estrangeiro, não se sujeita a tributação nacional. Em razão do aumento da integração das praças comerciais e financeiras em âmbito mundial houve a desvalorização da ação da base territorial pelas econômicas nacionais. Isso porque pode haver a fuga de investimentos para outras jurisdições, cujo carga tributária seja inferior ou nula, em verdadeiro exercício de planejamento tributário internacional (FRANCA FILHO, 1998, p. 85).

Joaquim Falcão, Sérgio Guerra e Rafael Almeida (2016, p. 56) criticam o princípio da territorialidade, ao passo que ele não atende a atual tendência de desmaterialização das normas tributárias. Isso porque, em razão do fenômeno da globalização, o fato tributário possui vinculação com o ordenamento jurídico de mais de um Estado soberano, o que exige a adoção de um elemento de conexão de maior importância do que a mera localização. Aduz, ainda, que “a ligação com o território (para fins de tributação) migrou dos critérios reais para os pessoais, o que atende de forma mais adequada ao princípio da capacidade contributiva”.

Desse modo, de acordo como princípio da territorialidade, o exercício da competência tributária do Estado e, conseqüentemente, o alcance da norma tributária interna está vinculado aos limites do território, ou seja, leva-se em consideração a localização. De acordo com a doutrina destacada no parágrafo acima, o sistema tributário de um determinado Estado considera hipótese de incidência tributária a localização, podendo ser ela da fonte ou da residência. Isso quer dizer que estando à fonte de pagamento situada no respectivo território, independentemente da localização do beneficiário, está sujeita a tributação. Por outro lado, em sendo o

beneficiário residente do respectivo território, independentemente da localização da fonte pagadora, a norma tributária produz efeitos.

Alberto Xavier (2015, p. 2019-220) trata o princípio da universalidade como sendo o princípio do residente (o elemento de conexão é a pessoa), também considerado como de responsabilidade ilimitada. Ou seja, o sistema tributário impõe “uma obrigação ilimitada (*unbeschränkte Steuerpflicht*), no sentido de que o residente de um país, seja pessoa física ou pessoa jurídica, é tributável por todos os seus rendimentos, tanto de fonte interna quanto de fonte externa”, consistindo em uma extensão extraterritorial da lei tributária interna.

O princípio da universalidade possui importante papel em tempos de internacionalização da economia, não só no combate ao planejamento tributário internacional prejudicial. Isso porque representa o tratamento isonômico entre contribuintes que possuem renda somente no território nacional com aqueles que atuam em jurisdições financeiras localizadas no exterior, a partir de benefício e incentivos fiscais. Assim, pelo princípio da universalidade, a universalidade dos lucros, rendimentos e ganhos de capital, obtidos tanto no mercado doméstico como no exterior, estão sujeitos à tributação pelo Estado do residente<sup>9</sup> (FRANCA FILHO, 1998, p. 85).

Desse modo, o princípio da universalidade consiste em tributar determinada pessoa no seu país de residência, domicílio ou nacionalidade, por toda a renda produzida, sendo ela no território nacional ou no exterior. Aqui o elemento de conexão é a pessoa. As normas internas de direito tributário ultrapassam as fronteiras do Estados, de modo que alcança fontes localizadas no exterior. Trata-se de importante princípio para combate a fuga de capitais e investimentos, bem como é forma de dar efetividade ao princípio da isonomia, tratando de forma igual os contribuintes domésticos e aqueles que utilizam de jurisdições privilegiadas fiscalmente.

Assim, observa-se que o fenômeno da globalização implicou, necessariamente, na evolução do conceito puro de territorialidade, passando, com isso, a admitir a

---

<sup>9</sup> A tendência dos Estados exportadores de capital é de adoção do princípio da universalidade, pelos seguintes motivos, quais sejam: i) “manutenção do princípio da isonomia, evitando injustiças fiscais entre os contribuintes, internamente, em face dos residentes que produzem renda apenas no interior do Estado (domiciliar income) e os que produzem também fora do Estado (foreign income)”, ii) “efetividade aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade dos impostos incidentes sobre as categorias redituais”, iii) “preocupação com os problemas de elusão e evasão fiscal internacional, proporcionados pelos estímulos fiscais oferecidos por países com tributação favorecida” e iv) “financiamento do Estado, para obter aumento de receitas fiscais” (TÔRRES, 2001, p. 86-87b).

existência de um elemento de conexão vinculado a pessoa, assim definido como princípio da universalidade. Um princípio não exclui o outro, bem pelo contrário, representam uma estrutura de um sistema completo. A universalidade ultrapassa uma mera forma de exercício da competência tributária a partir da arrecadação fiscal, ao passo que possui contornos extrafiscais, a fim de estimular e desestimular determinadas condutas, além de fazer frentes a demais princípios de direito tributário, a exemplo do princípio da isonomia e da capacidade contributiva.

### 1.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL COMO ELEMENTO DA CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL: PARAÍÇOS FISCAIS E REGIMES FISCAIS PREFERENCIAS

O planejamento tributário internacional não é um instituto jurídico. Mas sim, um “conjunto coordenado de comportamentos tendentes a criar relações e situações jurídicas orientadas à otimização da carga fiscal”. Portanto, não se trata de um instituto jurídico, mas sim de um conjunto de comportamentos que resultam em relações e situações jurídicas que visam minimizar a ônus tributário. Em função disso, o planejamento tributário internacional é um “procedimento a serviço da decisão privada em investimentos transnacionais” (TÔRRES, 2001, p. 51a).

Compreende o ordenamento jurídico de dois ou mais países, o que demanda um entendimento das características e dos conceitos constantes de todos os ordenamentos envolvidos. Assim, é necessário identificar o regime jurídico aplicável ao caso, seus efeitos e a carga tributária final decorrente da atuação com ambos os ordenamentos. A importância do planejamento tributário internacional cresce quando as diferenças entre os ordenamentos jurídicos forem maiores (TÔRRES, 2001, p. 52a).

Para Heleno Taveira Tôrres (2001, p. 52-52a), o nível do planejamento tributário internacional refletirá o grau de aperfeiçoamento do sistema tributário para o qual venha a ser formulado. Ou seja, um sistema com regras primárias na construção de conceitos e na determinação dos controles da elisão e evasão fiscal facilitarão a construção do planejamento tributário internacional. Por sua vez, aquele sistema mais complexo, exigirá do profissional maior conhecimento dos institutos, normas,

conceitos e formas de outras áreas, bem como das normas alienígenas e de direito internacional.

Alberto Xavier (2015, p. 271) trabalha o planejamento tributário internacional com a ideia de elisão fiscal internacional. Para ele, a elisão fiscal internacional não pode ser assimilada ao conceito de evasão fiscal. Isso porque o contribuinte, ao adotar esse procedimento, não está, necessariamente, praticando ato ilícito, em flagrante violação da sua obrigação tributária, a exemplo de prestar declarações falsas ou recusando-se ao seu cumprimento. Mas sim, está praticando atos que, em tese, seriam lícitos, decorrentes da sua liberdade de organização aliado aos seus interesses, em razão da pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos jurídicos distintos.

Em outras palavras, trata-se de evitar a aplicação de um determinado ordenamento jurídico por meio da adoção de atos ou conjuntos de atos que visem impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (ordem jurídica menos favorecida) ou produzir a ocorrência desse fato em outra ordem jurídica (mais favorável). Destaca-se trecho da obra do autor, *in verbis*:

A expressão *elisão fiscal internacional (tax avoidance)* não pode ser assimilada ao conceito de *evasão fiscal (tax evasion)*, pois não está em causa, necessariamente, um ato ilícito pelo qual o contribuinte viola a sua obrigação tributária (conexa com mais do que uma ordem jurídica), prestando falsas declarações ou recuando-se ao seu cumprimento, mas sim a prática de atos (em princípio) *lícitos*, praticados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, em face de uma pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distintos. Trata-se, em suma, de evitar a aplicação de certas normas ou conjuntos de normas através de atos ou conjuntos de atos que visem impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica (menos favorável) ou produzam a ocorrência desse fato noutra ordem jurídica (mais favorável) (XAVIER, 2015, p. 271).

Continua Alberto Xavier (2015, p. 271-272) referindo que o fenômeno da elisão fiscal internacional está assentado num duplo pressuposto, qual seja: i) a existência de dois ordenamentos jurídicos distintos, em que um se apresenta, a uma determinada situação, como sendo mais favorável do que o outro e ii) a faculdade que o contribuinte tem de optar ou escolher, voluntariamente, o ordenamento jurídico aplicável. “É precisamente a esta faculdade voluntária de opção ou escolha racional que se referem as expressões “planejamento fiscal” (*tax planning*), “montagens fiscais” ou “engenharia fiscal””.

Helena Taveira Tôres (2001, p. 58a) discorda da aludida opinião de Alberto Xavier, sob o argumento de que o planejamento tributário internacional não decorre, necessariamente, de uma ordem jurídica mais favorável. Isso porque ele pode decorrer, por exemplo, do uso de um acordo internacional ou pode o residente da jurisdição mais favorável utilizar dos benefícios e incentivos por ela concedidos de forma abusiva. Por fim, destaca o autor que a escolha voluntária do contribuinte não determina qualquer anormalidade que mereça controle ou desconsideração dos negócios praticados<sup>10</sup>.

Acerca das modalidades de planejamento tributário, Alberto Xavier (2015, p. 272) as classifica em função da natureza do elemento de conexão utilizado. A primeira seria a “elisão fiscal subjetiva, que se opera através de um elemento de conexão subjetivo, como a residência ou o domicílio do contribuinte”. A segunda se refere à “elisão fiscal objetiva, a qual se opera através de um elemento de conexão objetivo, como o local onde se situa a fonte de produção ou de pagamento de um rendimento, designadamente o local do exercício da atividade, ou o local de instalação de um estabelecimento permanente”. Continua o autor destacando que a “elisão fiscal objetiva” pode, ainda, ser desdobrada em várias espécies, de acordo com o objetivo do contribuinte em influenciar o elemento de conexão (XAVIER. 2015, p. 273)<sup>11</sup>.

Para Helena Taveira Tôres (2001, p. 53-54a), dependendo do tipo de planejamento tributário que se for elaborar, deve-se levar em consideração uma série de variáveis, que não se resumem ao país de origem, mas também, e principalmente, ao país de destino. O autor destaca os seguintes aspectos que se deve levar em consideração quando da elaboração de um planejamento tributário internacional, quais sejam:

- seleção do país de destino do investimento e dos países intermediários;

---

<sup>10</sup> “Discordamos dessa opinião porque a elusão fiscal internacional não necessariamente decorrerá da ordem jurídica mais favorável, podendo decorrer, por exemplo, do uso das disposições de um acordo internacional; ou, mesmo sendo a ordem jurídica mais favorável, mas por ser o país de residência do operador, e por conceder qualquer benefício (isenção, crédito de imposto, tax sparing etc.), aquele sujeito se organiza para um uso abusivo desses benefícios. Ademais, a escolha voluntária do contribuinte não determina qualquer anormalidade que mereça controle ou desconsideração dos negócios praticados” (TÔRES, 2001, p. 58a)

<sup>11</sup> “(...) uma primeira espécie tem por fim dividir o rendimento, distribuindo-o entre territórios fiscais distintos; uma segunda espécie tem por objetivo acumular o rendimento, fixando-o em território fiscalmente mais favorável, de tal modo que a tributação seja diferida (tax deferral) para a eventualidade de o rendimento ser distribuído; enfim uma terceira espécie tem como finalidade transferir o rendimento de um ordenamento para outro que lhe conceda tratamento mais favorável” (XAVIER, 2015, p. 273).

- análise da legislação dos distintos países envolvidos;
- a própria estrutura do sistema tributário nacional de cada país (aplicação do princípio da territorialidade ou da universalidade, progressividade de alíquotas, tributos incidentes, tributos adicionais ou especiais sobre investimentos internacionais etc.);
- eleição da forma jurídica que deverá assumir o investimento;
- os critérios de residência adotados nos países envolvidos;
- deveres instrumentais ou formais (obrigações acessórias);
- espécies de retenções na fonte (dividendos, royalties, juros etc.);
- regras sobre as transferências de ativos para o exterior, ou no exterior;
- presença de medidas unilaterais para evitar a dupla tributação (isenções, créditos de impostos, deduções, tax deferral, tax sparing, tax reduction, investmente credit etc.) pelo estado de residência;
- existência de convenções para evitar a dupla tributação internacional e o respectivo regime jurídico que ela contempla;
- normas de controle sobre treaty shopping;
- regras para o controle de transfer price, xiii) regras para o controle de thin-capitalization;
- regime jurídico-tributário aplicável às operações de constituir uma filial (ou qualquer outra forma de estabelecimento permanente) ou subsidiária (controlada ou coligada);
- modelos para estruturação do grupo empresarial, analisando as formas societárias mais adequadas (TÔRRES, 2001, p. 53-54a).

Concluiu o autor (TÔRRES, 2001, p. 55a) dizendo que: no “âmbito operativo” do planejamento tributário internacional, deve-se analisar as diferenças entre os ordenamentos jurídicos envolvidos, em especial as qualificações que os ordenamentos utilizam acerca da “residência”, “estabelecimento permanente” etc. Ademais, deve-se analisar o regime jurídico correspondente as operações a serem adotadas pelo planejamento, tais como reorganização societária, constituição de sociedades (*base companies, holdings, joint-ventures, partnerships etc.*), investimentos de não residentes, preços de transferência etc.

Alberto Xavier (2015, p. 273) enfatiza que a natureza jurídica da elisão fiscal internacional não é diferente da elisão fiscal no direito interno. A peculiaridade que aquele fenômeno apresenta é que o ato ou conjuntos de atos a serem adotados tem como objetivo atuar, “direta ou indiretamente, no elemento de conexão da norma de conflito, em termos de arrastar a aplicação do regime fiscal mais favorável, sejam ele decorrente de tratado ou de direito interno estrangeiro”. Destaca o autor que a elisão fiscal internacional não pode ser confundida com a figura da simulação ou da fraude, muito menos com o abuso de direito. No entanto, pode ocorrer que, para a obtenção do resultado, as partes celebrem “negócios jurídicos indiretos” – em outras palavras, “utilizem estruturas negociais típicas de direito interno ou estrangeiro para atingir fins que lhe são atípicos”, o que será melhor tratado em ponto específico.

A concorrência fiscal internacional decorre do efeito da globalização econômico-tributária. Caracteriza-se “pela busca dos agentes econômicos transnacionais por facilidades e incentivos que estimulem o seu estabelecimento em determinado país ou região”. Estruturar condutas e estratégias de forma planejada não representa ilicitude, mas sim, decorre da liberdade de organização e da autonomia da vontade. A “decisão de investir em terceiros países por intermédio de sociedades constituídas em paraísos fiscais obedece a razão de planejamento impositivo em nível mundial e que não tem, também, finalidade de lavagem de dinheiro” (MACIEL, 2009, p. 82-83).

A concorrência fiscal internacional é marcada pela disputa entre os países para atrair investimentos para dentro dos limites do seu território. Para tanto, é oferecido uma série de benefícios, dentre eles o benefício tributário, mediante regimes privilegiados, redução de alíquotas, minimização de base de cálculo etc. No caso, são adotadas normas de renúncia de receitas, com o objetivo de oferecer vantagens e oportunidades aos investidores estrangeiros (TÔRRES, 2001, p. 68-70a). Ou seja, trata-se de uma concorrência entre jurisdições, sendo que cada qual adotando medidas de incentivo e benefícios como forma de atrair bens, serviços e investimentos de não residentes, como forma de fomentar sua economia local. A questão acerca da concorrência fiscal internacional prejudicial será explorada em ponto abaixo.

A concorrência fiscal também ocorre entre empresas, mais especificamente entre empresas transnacionais, as quais exercem atividades em diversas jurisdições fiscais. E mais, o planejamento tributário tem por base a capacidade que as essas empresas possuem de tirar proveito “das lacunas ou imperfeições da lei ou das disparidades fiscais nacionais, diminuindo assim os custos da produção”. Regula-se essa prática, a partir de tratados internacionais contra a dupla tributação, a troca de informações entre as jurisdições, a aproximação dos regimes de preço de transferência ou a utilização de cláusulas antielisivas abusivas (COSTA, 2005, p. 09). Esse comportamento empresarial que tem como objetivo buscar a otimização dos custos de produção, dentre eles o fiscal, é tido como sendo esperado pela comunidade internacional (BORGES, 2005, p. 25).

Do exposto acima, pode-se perceber que o planejamento tributário internacional corresponde a um conjunto de condutas coordenado e estruturado com a finalidade de reduzir a carga tributária, envolvendo mais de uma jurisdição. Para a

realização desse planejamento tributário, deve-se levar em consideração o ordenamento jurídico de todas as jurisdições envolvidas. Não representa ilicitude, mas sim, decorre da liberdade de organização e da autonomia da vontade. Trata-se de importante ferramenta para o exercício da concorrência fiscal internacional, essa podendo se operar tanto em relação a jurisdições quanto entre as empresas que estão voltadas ao comércio internacional.

O que significa “país com regime tributário favorecido”? Autores conceituam como sendo países que reservam vantagens ou incentivos fiscais para atrair investimentos ou negócios para áreas econômicas ou geográficas que pretendam incrementar ou desenvolver. Para tanto, adotam legislação especial para incentivar operações financeiras, prestação de serviços e zonas de livre comércio dentro do território. No entanto, esse não é o significado adequado para o direito tributário internacional. Isso porque qualquer país poderia ser “país com regime tributário favorecido”, dentre eles os desenvolvidos, a exemplo dos EUA e Japão, mesmo que não possuem uma carga tributária qualificável como de tratamento “privilegiado” (TÔRRES, 2001, p. 70a).

Os países com tributação favorecida podem ser identificados a partir de critérios tributários e não tributários, a saber:

(i) segurança em relação à conservação de isenções e garantias contra a imposição de possíveis impostos futuros, que venham a comprometer as aplicações dos investidores; (ii) ausência de convenções para a troca de informações ou assistência administrativa e judiciária; (iii) sigilo bancário e de dados rigoroso, assim como leis que impõem anonimato relativo às operações comerciais, inclusive com sanções aos agentes públicos do sistema financeiro que divulguem informações; (iv) controle de câmbio inexistente; (v) autorização para negociar com as autoridades fiscais o índice da base de cálculo ou alíquota aplicável; (vi) presença de títulos anônimos ou de ações ao portador; (vii) falta de transparência fiscal; (viii) flexibilidade da legislação sobre sociedades, como sigilo societário, não obrigatoriedade de publicação dos dados contábeis, falta de exigência de demonstração da efetividade das operações realizadas etc.; (ix) sistema tributário ameno ou mesmo inexistente; (x) Poder Legislativo ágil para acomodar a legislação interna às novas tendências do mercado globalizado; (xi) difusão do país como opção empresarial lucrativa; (xii) sistema tributário dos residentes (ordinário), separado dos não residentes; (xiii) desregulamentação sobre preços de transferência, (xiv) acesso facilitado a diversos acordos internacionais; (xv) sistemas de comunicação eficientes; (xvi) estabilidade política e social, dentre outras (PINTO, 2007, p. 144).

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE elenca as seguintes situações como sendo identificadoras dos paraísos fiscais, quais



sejam: i) tributação inexistente ou insignificante dos rendimentos, ii) falta de troca efetiva de informações, iii) falta de transparência relativamente às disposições legais ou administrativas e iv) ausência de obrigação de exercício de uma atividade econômica substancial (MACIEL, 2009, p. 111).

Alberto Xavier (2015, p. 302) distingue o conceito de “país com tributação favorecida” de “regimes fiscais privilegiados” da seguinte forma, qual seja: “O primeiro qualifica subjetivamente as entidades tributantes, e o segundo qualifica objetivamente as operações tributáveis, seja qual for a natureza do ente tributante”. Ou seja, os “países com tributação favorecida” são conceituados como sendo aqueles países de utilizam, de forma abusiva, dos “regimes fiscais preferenciais”, são os assim chamados “paraísos fiscais”. Portanto, países com regimes fiscais preferencias não são, necessariamente, paraísos fiscais. Para ser paraíso fiscal, deve-se adotar regimes ficais preferencias de forma abusiva.

De acordo com Heleno Taveira Tôrres (2001, p. 74a) os países com tributação favorecida representam “a máxima expressão de uso nocivo que se possa fazer desses instrumentos”. Compreende esse grupo todos aqueles países “cuja estrutura jurídica encontra-se organizada de um modo deliberadamente voltado para a atração e concentração de capitais em seu território, sem qualquer compromisso direto com o fomento de atividades substanciais”. Continua caracterizando os países com tributação favorecida, aduzindo que:

Em geral mantem um sistema tributário mínimo, de baixa ou nenhuma incidência, com impostos dotados de alíquotas nominais e bases de cálculo limitadas, e prestando-se como lugar seguro para os investimentos passivos e depósitos, de modo a abrigar lucros meramente contábeis e pôr a salvo de exames das autoridades fiscais de outros países os negócios dos contribuintes (TÔRRES, 2001, p. 74a).

Os “países com tributação favorecida”, assim chamado por Heleno Taveira Tôrres, correspondem ao popularmente conhecido como “paraísos fiscais”, os quais identificados como aqueles países que manifestam concorrência fiscal prejudicial. Sua origem está vinculada à história do imposto sobre a renda, em razão dos percentuais de alíquotas e regimes impositivos aplicados. Outra causa para o surgimento dos paraísos fiscais foi à busca de solução para o problema da dupla tributação internacional (TÔRRES, 2001, p. 75-77a).

A história conta que a origem dos “paraísos fiscais” perpassa pela Grécia antiga, onde os mercadores mantinham seus produtos em estoque nas ilhas próximas a Atenas, com o objetivo de evitar a cobrança da taxa de 2% incidente sobre a importação e exportação. Países autorizavam a utilização dos seus portos para comércio, com tributação quase nula e com direitos alfandegários mínimos, a exemplo dos portos de Flandres. O Código Tributário do Panamá, de 1916, trouxe isenção para os lucros decorrentes de atividades comerciais no exterior, por empresas instaladas em seu território. Ou seja, a República Panamenha foi a precursora na criação de uma legislação tributária que trazia regime privilegiado (PINTO, 2007, p. 141).

Helena Taveira Tôres (2001, p. 79-80a) traz diversas espécies de países com regimes favorecidos. Distingui os países de tributação favorecida (paraísos fiscais), dos países com regime societário favorecido (paraísos societários), países com regimes bancários e financeiros favorecidos (paraísos bancários) e os países com regime penal favorecido (paraísos penais). Em que pese essa distinção, nada obsta que um país acumule mais de uma espécie de regime favorecido.

Os países com regime societário favorecido (paraísos societários) são caracterizados como sendo países dotados de “legislação comercial atraente, de forma a permitir uma flexibilidade suficiente para comportar rápidas instalações de empresas sem grandes formalidades, registradas e prontas para funcionamento, sem ter atividade alguma em tal sede” (TÔRES, 2001, p. 80a). O autor continua a conceituar da seguinte forma:

Os chamados países com regime societário favorecido (*paraísos societários*) são aqueles que mantêm um regime societário flexível, permitindo a constituição de sociedades sem maiores formalidades (ausência de um mínimo de capital social, possibilidade de haver ações ao portador, ausência de limites ao endividamento etc.). Nestes, há uma legislação protetora dos negócios, a garantir os investidores um risco mínimo, além de manutenção de confidencialidade dos negócios com regras de segredos comerciais e bancários. As Ilhas Cayman, por exemplo, asseguram a imutabilidade do regime fiscal das sociedades desde os 50 anos posteriores à constituição, sem possibilidade de os regimes de sigilo serem quebrados por trocas de informações (TÔRES, 2001, p. 80a).

Por sua vez, países com regime bancário e financeiros favorecidos (paraísos bancários) são caracterizados por permitirem a atividade bancária e financeira “sem maiores exigências patrimoniais ou fiduciárias, com várias garantias, completa ausência de transparência e pleno sigilo, a ponto de o próprio banco ser proibido de

saber quem seja o beneficiário das respectivas contas abertas em suas agências” (TÔRRES, 2001, p. 81a). O autor melhor explica essa modalidade, aduzindo que esses países unem os benefícios fiscais com regimes bancários favorecidos, mas com o objetivo de manter o capital em seu território por longos períodos. Para tanto, oportunizam benefícios como o anonimato, sigilo e segurança.<sup>12</sup>

Por fim, os países com regime penal favorecido (paraísos penais) são aqueles que adicional ao favorecimento fiscal, societário, bancário e financeiro uma “legislação penal desprovida de tipificação relacionada à evasão fiscal, fraudes em balanço, *insider trading*, corrupção, lavagem de dinheiro e outros crimes do colarinho branco”. Acerca da caracterização desses países, o autor continua que os paraísos fiscais, com regimes fiscais favorecidos, são utilizados para a prática de delitos ou para transferência e manutenção do produto oriundo dessa prática, em verdadeira lavagem de dinheiro. Isso porque esses países aceitam atos com a finalidade de ocultar ou dissimular a origem, natureza, localização, movimentação e propriedade de bens e direitos. Ou seja, esses países admitem que o produto oriundo de atividade ilícita seja convertido em ativos lícitos (TÔRRES, 2001, p. 83-84a).<sup>13</sup>

Com relação aos critérios de identificação dos paraísos fiscais, Heleno Taveira Tôrres (2001, p. 85-86) destaca que são inúmeras as tentativas de sua definição, sendo a maioria falível. Isso porque “procura estabelecer uma regra geral típica para os inúmeros modelos que se apresentam”. Em função disso, os países “resolveram identificar topicamente os países com tributação favorecida, sejam para efeito de

---

<sup>12</sup> “De um modo geral, estes países casam os benefícios fiscais com as vantagens dos regimes bancários favorecidos, mas com uma vocação para a manutenção de capitais por períodos relativamente longos, que não podem prescindir de anonimato, sigilo e segurança, ficando a questão fiscal com uma importância subalterna em face dos demais aspectos, como segredo bancários, financeiro e comercial, trata de controle de câmbios, inexistência de trocas de informações com outros países, estabilidade política e institucional, falta de transparência nas operações previstas no âmbito jurídico ou administrativo, a própria previsão legal inibidora de relevância contábil para algumas operações que poderiam gerar a criação de valor agregado etc.” (TÔRRES, 2001, p. 81ª).

<sup>13</sup> “Prestam-se, os países com regimes penais favorecidos, para cometimento de delitos ou para a transferência e manutenção de ganhos resultantes do cumprimento de crimes (lavagem), na medida em que aceitam a prática de atos predispostos para ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de crimes de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins, de terrorismo, de contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado a sua produção, de extorsão mediante sequestro, de crimes contra a Administração Pública ou o sistema financeiro de outras nações. De um modo geral, esses países permitem que os bens envolvidos sejam convertidos em ativos lícitos, sejam recebidos em garantia, mantidos em guarda ou depósito, importados ou exportados com valores não correspondentes aos verdadeiros” (TÔRRES, 2001, p. 83-84a).

aplicação de alguma norma geral antielusiva, seja para o caso de criação das chamadas *black lists*”.

A Lei nº 9.430/1996 foi à primeira legislação brasileira a constar a expressão país com tributação favorecida, em matéria de preços de transferência, tendo como finalidade submeter a esse regime as operações envolvendo residentes ou domiciliados em paraísos fiscais. A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 1.037, de 04.06.2010, traz o rol taxativo de jurisdições que são consideradas pelo Brasil como sendo paraísos fiscais (XAVIER, 2015, p. 296-298), a saber:

Andorra, Anguilla, Antígua e Barbuda, Antilhas Holandesas, Aruba, Ilhas Ascensão, Comunidade das Bahamas, Bahrein, Barbados, Belize, Ilhas Bermudas, Brunei, Campione D'Italia, Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark), Ilhas Cayman, Chipre, Cingapura, Ilhas Cook, República da Costa Rica, Djibouti, Dominica, Emirados Árabes Unidos, Gibraltar, Granada, Hong Kong, Kiribati, Lebuán, Líbano, Libéria, Liechtenstein, Macau, Ilha da Madeira, Maldivas, Ilha de Man, Ilhas Marshall, Ilhas Maurício, Mônaco, Ilhas Montserrat, Nauru, Ilha Niue, Ilha Norfolk, Panamá, Ilha Pitcairn, Polinésia Francesa, Ilha Queshm, Samoa Americana, Samoa Ocidental, San Marino, Ilhas de Santa Helena, Santa Lúcia, Federação de São Cristóvão e Nevis, Ilha de São Pedro e Miguelão, São Vicente e Granadinas, Seychelles, Ilhas Solomon, St. Kitts e Nevis, Suazilândia, Suíça (inciso revogado pela Instrução Normativa nº 1.474, de 18.06.2014; Ato Declaratório Executivo nº 11, de 24.06.2010), Sultanato de Omã, Tonga, Tristão da Cunha, Ilhas Turks e Caicos, Vanuatu, Ilhas Virgens Americanas e Ilhas Virgens Britânicas.

Assim, pode-se concluir que todo e qualquer país, inclusive os desenvolvidos, podem ou adotam regimes fiscais preferenciais, como forma de atrair bens, serviços ou investimentos. E não há qualquer ilegalidade nisso. O problema está quando o país utiliza desses regimes fiscais preferencias de forma abusiva, caracterizando, assim, os chamados “paraísos fiscais”, os quais são identificados em razão da baixa ou nula tributação, podendo, também, adotarem outras formas que não a tributária, a exemplo do societário, bancário e penal. Os paraísos fiscais são identificados a partir de uma chamada “lista negra”.

#### 1.4 INSTRUMENTOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: OPERAÇÕES EMPRESARIAIS TRANSNACIONAIS E EMPRESAS OFF-SHORE

A partir do fenômeno da globalização, passou-se a observar um aumento da concorrência entre as empresas. Em função disso, cada vez mais as empresas têm

buscado a redução de custos para se manter competitiva no mercado e aumentar seus lucros. Sob essa perspectiva é que se desenvolveu o planejamento tributário internacional. Em um mercado de competição em escala global, as corporações têm se utilizado de diversos mecanismos como forma de reduzirem o impacto fiscal, a exemplo: i) países com tributação favorecida (*tax havens*)<sup>14</sup>, ii) utilização indevida de tratados internacionais mais benéficos (*treaty shopping*)<sup>15</sup>, iii) subcapitalização de empresas (*thin capitalization*)<sup>16</sup> e iv) os preços de transferência (*transfer pricing*)<sup>17</sup> (MOREIRA, 2002, p. 8).

Esses instrumentos de planejamento tributário são os meios pelos quais o contribuinte utiliza para atingir o resultado, podendo ser classificados em função dos pressupostos da figura, quais sejam: i) “instrumentos relativos ao ordenamento jurídico mais favorável” – adoção de paraísos fiscais ou regimes fiscais preferencias, ii) “instrumentos pelos quais se concretiza a escolha do ordenamento ou regime jurídico aplicável são os atos jurídicos de cuja prática (..) resulta a fixação ou localização do elemento de conexão em certo território” – celebração de contratos em que se estipulem preços de transferência, constituição de sociedades-base, interposição de *holdings* etc. (XAVIER, 2015, p. 275).

A adoção de paraísos fiscais como instrumento de planejamento tributário internacional parte, inicialmente, da escolha do país. Ou seja, devem ser analisados os benefícios e incentivos que esse país oferece, diante das peculiaridades e necessidades de cada caso. Quanto à finalidade da adoção dos paraísos fiscais, têm-se duas, quais sejam: i) acumulação, que consiste em “concentrar investimentos,

---

<sup>14</sup> “Uso de países com tributação favorecida: é a utilização dos benefícios fiscais (e também de órbita penal, traduzindo-se na inexistência de tipos delituosos para condutas relacionadas à evasão de impostos) concedidos por alguns países, comumente chamados de paraísos fiscais (*tax havens*). À luz da legislação brasileira, são considerados países com tributação favorecida aqueles que tributam a renda à alíquota máxima de 20% (art. 24 da Lei nº 9.430/96)” (MOREIRA, 2002, p. 9).

<sup>15</sup> “Uso abusivo de acordos internacionais mais benéficos (*treaty shopping*): trata-se da utilização de interpostas pessoas para beneficiar indevidamente determinada pessoa jurídica, que não seria abrangida por acordo internacional para evitar a bitributação (cria-se uma residência fiscal fictícia em um dos países signatários do acordo, de modo a estender seus efeitos a empresas situadas em países diversos dos signatários)” (MOREIRA, 2002, p. 9).

<sup>16</sup> “Sub-capitalização de empresas (*thin-capitalization*): situação que ocorre quando o capital da empresa é pequeno em relação ao seu passivo. A companhia realiza empréstimos com empresas vinculadas para capitalizar seus negócios, ao invés de utilizar capital próprio. Com essa prática, obtém vantagem tributária, uma vez que a remuneração do empréstimo – sendo despesa – irá reduzir seu lucro tributável” (MOREIRA, 2002, p. 9).

<sup>17</sup> “Preços de transferência (*transfer pricing*): operação de empréstimo financeiro ou de compra e venda realizada entre empresas vinculadas, localizadas em jurisdições diferentes, utilizando-se preços artificiais de modo a reduzir o lucro da empresa situada em país de maior pressão fiscal, em benefício da companhia situada em país onde a tributação é menor” (MOREIRA, 2002, p. 9).

resultados ou patrimônios em um único país, ou em várias jurisdições com tributação favorecida, para proteção ou economia de tributos” e ii) intermediação, que corresponde a utilização do “país ou território para o trânsito de riquezas de uma jurisdição para outra, em vista das condições favoráveis que oferece (isenção, acordos internacionais etc.)” (TÔRRES, 2001, p. 100a).

Com exceção dos investimentos financeiros, que necessita de bases fixas, “qualquer uma dessas duas opções (acumulação ou intermediação) determinará a criação de elementos de conexão subjetivo com o sistema”, por meio de constituição de sociedades intermediárias ou por transferência de sede, com o objetivo de “transitar lucros ou de concentrar os rendimentos produzidos pelo grupo”. Ainda, é possível gerar despesas para deduzir da base de cálculo dos tributos (a exemplo do imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido) nos países com tributação onerosa e realizar remessas artificiais de lucros (TÔRRES, 2001, p. 100a).

Os benefícios oferecidos pelos paraísos fiscais podem ser utilizados tanto por pessoas jurídicas quanto por pessoas físicas. Para as pessoas jurídicas, utiliza-se dos paraísos fiscais como “instrumento de canalização de investimentos, acumulação de rendimentos ou aprimoramento do uso de outros modos de planejamento tributário internacional: *treaty shopping*, *transfer price*, *thin-capitalization*”. Justifica-se a utilização dos paraísos fiscais como forma de redução dos custos da atividade empresarial, tendo como resultado o aumento da lucratividade e da competitividade da empresa ou do produto por ela desenvolvido no cenário internacional (TÔRRES, 2001, p. 101a).

Por sua vez, as pessoas físicas buscam os paraísos fiscais para “subtraírem seus rendimentos do alcance do imposto de renda baseado no princípio da renda mundial, geralmente progressivo, para proteger patrimônio (*trust*) ou para elidir a incidência dos tributos sobre sucessões e doações” (TÔRRES, 2001, p. 101a)<sup>18</sup>. Como o presente trabalho está voltado para a seara empresarial, não se irá trabalhar com os institutos passíveis de serem utilizados por pessoas físicas, limitando-se,

---

<sup>18</sup> “Todavia, vale lembrar que cada um dos países com tributação favorecida possui uma vocação específica e por essa razão não são equivalentes para a alocação de qualquer estrutura societária ou operação que se queira efetuar, em consequência das diferenças de atividades desenvolvidas e da natureza dos rendimentos que deles derivam: a cada tipo de pessoa interposta, um específico “país com tributação favorecida”, escolhido não só em função das características do sistema fiscal, mas sobretudo em função das outras variáveis, como existência de acordos internacionais, sigilo bancário e fiscal etc” (TÔRRES, 2001, p. 101a).

assim, as operações empresariais transnacionais, as quais serão tratadas no ponto abaixo.

Assim, do acima exposto se pode constatar que a utilização dos paraísos fiscais por empresas pode ser considerada um instrumento de planejamento tributário. Isso porque se trata de um modelo de ação, fomentado pelas situações advindas da globalização, a partir da interpretação do sistema normativo de mais de um país, com a presença do elemento de estraneidade. Tem como objetivo a redução de custos para se manter competitivo no mercado e aumentar seus lucros, em verdadeiro planejamento tributário internacional.

Dentre as operações empresariais passíveis de serem adotadas como planejamento tributário internacional, Heleno Taveira Tôrres (2001, p. 100-120a) destaca as empresas *off-shore*, que são divididas em quatro espécies, quais sejam: i) International holding companies, ii) centros de coordenação, iii) sociedades condutoras e iv) sociedades-base. Estas, por sua vez, são divididas em duas subespécies, quais sejam: i) empresas de comercialização (*trading companies*) e ii) sociedades de prestação de serviços. Estas, ainda, divididas em cinco subespécies, quais sejam: i) empresas de intermediação financeiras, ii) centros de serviços, iii) sociedades de artistas, iv) *licensing companies* e v) empresas cativas de seguros (*captive insurance companies*).

Segundo Heleno Taveira Tôrres (2001, p. 110-111a) várias são as operações societárias passíveis de serem realizadas em países com tributação favorecida (paraísos fiscais). Tudo depende da previsão no ordenamento jurídico do país que for se instalar. O modelo que tem sido adotado nos últimos tempos é a constituição de empresas *off-shore*, que são conceituadas como sendo “pessoas jurídicas que operam fora dos limites territoriais onde está localizada a matriz, com distintas finalidades e classificações várias”. Ou seja, são pessoas jurídicas constituídas com capital social pertencente a pessoas não-residentes, a fim de exercer a atividade da matriz fora do território que ela está instalada, cujas operações podem ser comerciais (concentração das receitas de vendas ou prestação de serviços) ou financeiras (aplicações em fundos, empréstimos a sociedades relacionadas com percepção de juros).

Os tipos mais comuns de empresas *off-shore* são: i) as *tradings*, assim conceituada como sendo empresas que atuam no ramo do comércio atacadista,

mediante importação e exportação de bens, ii) as empresas *holding*, que atuam, basicamente, na captação de receitas decorrentes de suas controladas para, posteriormente, distribuir como lucros e iii) as prestadoras de serviços (TÔRRES, 2001, p. 110a).

O autor esclarece que existem mitos a respeito das empresas *off-shore*, como se elas fossem utilizadas para fins ilícitos, o que não é, necessariamente, verdade. *Off-shore* são constituídas por meio de *holdings*, empresas-base ou empresas condutoras que tem como objetivo usufruírem de vantagens fiscais. O modelo a ser adotado depende das normas internas do país de instalação, de modo que não existe um tipo societário próprio para elas, podendo ser constituída como bem entender seus acionistas controladores ou sócios. A constituição de *off-shore* em paraísos fiscais “possibilita vantajosos planejamentos financeiros e fiscais para as empresas”. No entanto, a qualificação das empresas *off-shore* não se opera pelo fato de estarem instaladas em paraísos fiscais. Ou seja, elas podem se instalarem em países que não possuem tributação privilegiada e serão consideradas, mesmo assim, *off-shore* (TÔRRES, 2001, p. 110a).

A primeira forma de *off-shore* seria a *international holding companies* são sociedades *holdings*, que podem adotar qualquer tipo societário, a exemplo das sociedades anônimas e sociedades limitadas. Dentre as modalidades, podem-se destacar: i) *holding* pura, que tem como único objeto social a participação em outras sociedades, como controladora ou coligada e ii) *holding* mista, que tem como objeto social tanto a exploração de uma atividade empresarial quanto a participação em outras sociedades, como controladora ou coligada. Dentre as vantagens dessas sociedades, pode-se apontar o controle centralizado e uma administração descentralizada, a gestão financeira unificada do grupo e o controle sobre o grupo societário com o mínimo de investimento. Por fim, existe, ainda, a *holding* patrimonial, que corresponde a uma sociedade criada para organizar e centralizar a gestão financeira de imóveis e móveis de uma família. As vantagens dessa modalidade, podem-se destacar a não criação de condomínio de bens indivisíveis (ou de difícil divisão), facilidade na sucessão do patrimônio familiar (divisão de participação societária e não de bens) e separação do patrimônio pessoal do acionista (herdeiro) do patrimônio da sociedade (PRADO, PEIXOTO e SANTI. 2011, p. 263-273).



Helena Taveira Tôres (2001, p. 114) explica que, geralmente, as sociedades *holding* estão instaladas em paraísos fiscais com o objetivo de acumular os rendimentos obtidos por todo o grupo, para posterior distribuição dos resultados como lucros. Ou seja, as sociedades operacionais transferem à *holding* seus haveres, concentrando nela os lucros, afastando, com isso, a tributação pelo país de residência da matriz. O autor destaca que as *international holding companies* possibilitam “um interessante planejamento tributário quando interpostas entre matriz e as filiais desta, situadas no exterior, em face do benefício chamado ‘regime de *participation exemption*’ (nos países que o adotam)”. Este regime é adotado por alguns países conceituados como paraísos fiscais e corresponde à isenção de impostos às *holdings* sobre ganho de capital realizado e sobre dividendos por ela recebidos.

Alberto Xavier (2015, p. 316-317) esclarece que a dupla tributação econômica dos lucros distribuídos por outras sociedades é uma das principais consequências da sociedade *holding*. Isso porque, embora auferidos por entidade com personalidade jurídica distinta daquela que os distribui, a origem dos lucros é a mesma, de modo que, pelo ponto de vista econômico, “não constituem manifestação autônoma de capacidade contributiva”. Com o intuito de exonerar, total ou parcial, as distribuições intersocietárias de lucros, “torna-se ainda mais premente quando entre a empresa operacional e o beneficiário final da renda se interpõe não apenas uma *holding*, mas uma pluralidade de *holdings* em cadeia vertical”. E essa exoneração pode ocorrer por meio de dupla tributação internacional (sociedade operacional e sociedade *holding* situadas no mesmo país) ou dupla tributação econômica internacional (sociedade operacional e sociedade *holding* situadas em países distintos). Neste último caso, enquanto se tem países (a exemplo da Irlanda) que adotam o “método da imputação”, tributando o lucro da *holding*, a grande maioria dos países, especialmente europeus, adotam o “método da isenção”, vulgarmente chamado de *participation exemption*, que consiste, conforme Helena Taveira Tôres (2001, p. 114a) na isenção de impostos às *holdings* sobre ganho de capital realizado e sobre dividendos por ela recebidos.

A segunda forma de *off-shore*, seria os chamados “centros de coordenação”, encontrado em países como Bélgica, Espanha, Navarra, Países Baixos etc.. Trata-se de tipo societário vinculado aos grupos de empresas com funções semelhantes às *holdings*, “criados para desenvolver atividades de coordenação financeira e administrativa do grupo multinacional, centralizando o fluxo de operações e de

serviços”. Distingue-se das “*holdings*, por não poderem exercer funções típicas destas, como aquisições de participações societárias, efetuar empréstimos acima de certos limites etc.” (TÔRRES, 2001, p. 114a).

A terceira forma de *off-shore*, seria as *sociedades condutoras*, chamadas pelo Direito Tributário Internacional de *conduit company*, conceituado como sendo uma pessoa interposta que te a “função de intermediação dos rendimentos e lucros entre pessoas situadas em duas ou mais jurisdições”, em razão da tributação favorecida que um terceiro país possa oferecer. Conhecida como “sociedades instrumentais”, tem por finalidade destinar as rendas obtidas em um determinado país para outro com tributação favorecida. Essa operação se concretiza quando o país de origem possui, por exemplo, acordo internacional com o país de transito fiscal para evitar a dupla tributação ou quando ambos os países fazem parte do mesmo bloco econômico, para, então, posteriormente, encaminhar ao país de destino com tributação favorecida. Holanda é considerada um país de trânsito fiscal, pois tem vários acordos internacionais firmados para evitar a dupla tributação. Por sua vez, Dinamarca também é considerada um país de trânsito fiscal, no entanto, por representar um custo pequeno de retenção nessa operação<sup>19</sup> (TÔRRES, 2001, p. 115a).

A quarta forma de *off-shore*, seria as *sociedades-base*, que tem por finalidade acumular rendimentos, postergando o pagamento dos tributos ou afastando a sua incidência (TÔRRES, 2001, p. 117a). Alberto Xavier (2015, p. 311) destaca os seguintes requisitos para conceituar as “sociedades-base”, quais sejam: o país de domicílio é país de tributação inferior, sua controladora (pessoa física ou jurídica) deve estar domiciliada noutro país e a atividade operacional deve ser exercida em outro país. Continua o autor ensinando que a instituição das *sociedades-base* está assentada no desdobramento de uma mesma atividade operacional, que perpassa por diversos territórios com regimes tributários distintos e que, ao final, representam um custo tributário inferior ao que teria decorrido caso a atividade fosse explorada em um único país. Para o autor, essas sociedades-bases ou desenvolvem parcela do

---

<sup>19</sup> “Em geral, os países que possuem convenções internacionais e que têm uma vocação para alguma expressão de tributação favorecida não se entregam de todo a essa possibilidade, preferindo manter-se como “países de trânsito fiscal”. Esta prática é útil, por permitir transferências para outros países com tributação favorecida. É que, se o interessado fosse transferir seus benefícios diretamente ao país com tributação favorecida, pagaria a alíquota ordinária de distribuição de rendimento (normalmente de 25%). Todavia, utilizando um acordo de dupla tributação, os lucros saem do país de origem com uma retenção na fonte de 15%, que depois são repassados com uma incidência muito baixa, suponhamos 1,5%, para o país com tributação favorecida” (TÔRRES, 2001, p. 115a).

processo produtivo global<sup>20</sup> ou centralizam os resultados obtidos por outras pertencentes ao mesmo grupo<sup>21</sup>.

Como destacado acima, Heleno Taveira Tôrres (2001, p. 100-120a) divide as sociedades-base *off-shore* em espécies, quais sejam: i) empresas de comercialização (*trading companies*) e ii) sociedades de prestação de serviços. Estas, ainda, divididas em cinco subespécies, quais sejam: i) empresas de intermediação financeiras, ii) centros de serviços, iii) sociedades de artistas, iv) *licensing companies* e v) empresas cativas de seguros (*captive insurance companies*).

As sociedades-base *off-shore trading companies* são empresas comerciais, constituídas para a finalidade de realizar “operações comerciais fora dos países com tributação favorecida, concentrando os lucros decorrentes das suas operações comerciais no exterior (com empresas vinculadas), bem como com *royalties*, patentes e honorários por serviços”. As sociedades-base *off-shore trading companies* estão situadas em países com tributação privilegiada e são representadas por filiais intermediárias que executam as operações de compra e venda, situadas em países com tributação elevada, que repassam os ganhos para àquela. Essas filiais intermediárias atuam, prioritariamente, com operações comerciais entre pessoas vinculadas, adotando preços de transferência que não correspondem ao preço de mercado (superfaturamento ou subfaturamento), nas importações e exportações, que varia de acordo com a conveniência das empresas envolvidas na operação (TÔRRES, 2001, p. 118a).<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> “Tais atividades parciais podem ser parte do processo de fabricação (sociedades de montagem nas Bahamas e Ilhas do Canal) a comercialização de produtos, a prestação de serviços, o controle de marcas e patentes, a emissão de empréstimos (Luxemburgo), o seguro das empresas do grupo (*captive offshore insurance company*), ou o transporte marítimo (sociedades de navegação da Libéria ou das Bermudas)” (XAVIER, 2015, p. 311).

<sup>21</sup> “Quando uma empresa resolve instalar alguma filial em país com tributação favorecida, para servir como sociedade-base, inicialmente a constitui com a titularidade do investimento que pretende realizar. Em seguida, esta filial compra participações em outras sociedades (do país de residência ou fora desta) ou confere bens intangíveis, como aporte de capital. A partir de então, esta filial passará a acumular as rendas das distintas subsidiárias, gozando de um regime de baixa pressão fiscal, na medida em que os rendimentos canalizados não serão tributados pelo país de residência da sociedade matriz, saldo quando da eventual distribuição de dividendos” (TÔRRES, 2001, p. 116a).

<sup>22</sup> “Como exemplo das operações elusivas, suponhamos uma *trading company* que adquire (geralmente ao preço de custo) determinados bens de uma empresa do próprio grupo e os revende à matriz ou a outras empresas do grupo a um preço muito superior àquele de compra. Nesta hipótese, a empresa que vendeu seus bens à *trading* obtém o mínimo de ganho (quando não a mantém em prejuízo), ficando a matriz com um custo dedutível muito elevado e a *trading company* concentrando a inteira margem de lucros que a operação pôde produzir. Mas, como ela opera num país com tributação favorecida, a incidência será a menor possível, e os lucros, os maiores, em detrimento da competitividade internacional com outras empresas e do regime *discal* do país da matriz ou da filial que vende a preço de custo ou subfaturado” (TÔRRES, 2001, p. 118a).

As sociedades-base *off-shore* de prestação de serviços (“Sociedades de Prestação de Serviços”), “são empresas constituídas com o objetivo de gerar gastos dedutíveis para as várias empresas do grupo, mediante o faturamento de serviços técnicos e outras despesas dedutíveis”. Essas sociedades de prestação de serviços se subdividem em várias outras subespécies, de acordo com o tipo de serviço que prestam. As mais importantes são “as empresas de intermediação financeira, as empresas cativas de seguros (*captive insurance companies*) e as sociedades de artistas (*rente a star companies*)” (TÔRRES, 2001, p. 118-119a). Conforme destacado acima, Heleno Taveira Tôrres (2001, p. 100-120) subdivide as sociedades de prestação de serviços em cinco subespécies, quais sejam: i) empresas de intermediação financeiras, ii) centros de serviços, iii) sociedades de artistas, iv) *licensing companies* e v) empresas cativas de seguros (*captive insurance companies*).

As “empresas de intermediação financeira”, situadas em países com tributação favorecida, tem como objetivo financiar as diferentes unidades do grupo situadas em países com alta carga tributária, que, por meio de pagamento de juros, realizam despesas dedutíveis da base de cálculo de tributos, gerando, com isso, menos tributo a pagar aos países com tributação elevada. “São aquelas sociedades que acumulam fundos próprios para emprestá-los a outros membros do grupo, mediante o pagamento de juros, ou tomam fundos de terceiros para emprestá-los, com um acréscimo de juros”. Tem como objetivo maximizar as dívidas e despesas nos países de alta tributação, “canalizando os fundos recebidos para os países de baixa tributação” (TÔRRES, 2001, p. 119a).<sup>23</sup>

Os “centros de serviços”, por sua vez, “são empresas criadas para fazer parte de um grupo de sociedades, exercitando atividades várias, de caráter preparatório ou auxiliar, para divulgação de informações aos clientes, de natureza acessória às operações de venda”<sup>24</sup>. As “sociedades de artistas – *rente a star companies*” tem como objetivo beneficiar pessoas físicas, tais como cantores, desportistas, atores,

---

<sup>23</sup> “Prestam-se ao financiamento de empresas vinculadas, com funding próprio ou de terceiros, de sorte a produzir despesas dedutíveis nas empresas situadas nos países de alta tributação e concentrar os resultados naquelas empresas do grupo situadas em países que ofereçam diferenciais fiscais. Segundo Xavier a Holanda é um dos principais países que admitem a instalação de empresas da espécie em seu território” (MACIEL, 2009, p. 143).

<sup>24</sup> “Em especial neste segmento estão as empresas que prestam serviços intragrupo de natureza complementar àquelas transações elementares à natureza da holding. Possuem caráter auxiliar ou preparatório e como exemplo menciona-se a divulgação de informações aos clientes. Alberto Xavier menciona a Bélgica como um dos principais países que admitem a constituição de empresas da espécie” (MACIEL, 2009, p. 143).

escritores, com a finalidade de acumular os rendimentos recebidos em países com tributação privilegiada, afastando, com isso, a tributação pelo país de residência. Nessa modalidade de sociedade de serviços, o artista é empregado e recebe salário (TÔRRES, 2001, p. 119-120a).<sup>25</sup>

Com relação à sociedade de artistas, cumpre destacar recente operação desencadeada pelo Ministério Público Federal brasileiro, envolvendo o jogador de futebol brasileiro, Neymar Jr.. Ou seja, para o *parquet* Federal, o jogador de futebol, ao constituir uma sociedades-base *off-shore* de prestação de serviços (modalidade sociedades de artistas - *rente a star companies*) como planejamento tributário internacional, teria praticado crime de sonegação fiscal. Na oportunidade, a ação penal foi extinta, pela ausência de condições da ação, qual seja: constituição definitiva do crédito tributário.

As “*licensing companies*”, de acordo com Heleno Taveira Tôrres (2001, p. 120a), são utilizadas para “a aquisição de brevês e/ou outros bens imateriais, para ulterior desfrute econômico, mediante cessão em uso, com a particularidade de que, em ambas as operações consideradas, a contraparte é sempre uma outra unidade do mesmo grupo”. Ou seja, uma empresa do grupo, situada em país com tributação favorecida, cede à outra empresa do mesmo grupo, esta situada em países com tributação elevada, brevê industriais, marcas, formulas ou informações industriais, comerciais ou científicas, mediante contrato de licença de uso, tendo como contraprestação o recebimento de *royalty*. Para a empresa situada no país de tributação elevada, os *royalties* pagos serão considerados despesas e deduzidos da base de cálculo dos tributos a serem pagos. Por sua vez, a empresa situada no país com tributação favorecida irá receber esses *royalties* e pouco ou nada pagará a título de tributo.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> “Empresas constituídas para atender aos interesses de pessoas físicas, atores, desportistas, cantores e escritores. Nessa estruturação os profissionais são empregados da empresa instituída em um país de nula ou baixa exigência fiscal, para onde os rendimentos são canalizados, e delas percebem salários. Dignos de menção os casos de cessão de exploração de direitos de imagem efetuada pelos jogadores de futebol. Tais tipos de orquestração empresarial podem obter ganho extra por intermédio do aproveitamento de legislações fiscais de diferentes países ou mesmo dentro de um só país ao administrar a variação da tributação incidente sobre a pessoa física e sobre a pessoa jurídica” (MACIEL, 2009, p. 143).

<sup>26</sup> “Destina-se essa forma societária à administração dos direitos de propriedade intelectual por intermédio da instituição de uma empresa com finalidade de centralizar esses direitos (patentes, direito de autor, marcas, know-how, franchising, brevês industriais, fórmulas, informações industriais, comerciais e científicas) e cedê-los para uso das empresas vinculadas mediante pagamento de royalties que tem como um de seus objetos a fruição do direito à dedutibilidade fiscal dessas despesas

Por fim, as “empresas cativas de seguros” (*captive insurance companies*) são empresas seguradoras que cobrem riscos das empresas do próprio grupo da qual pertencem. “O conceito coincide com o auto-seguro, posto que a cobertura realiza-se dentro da própria empresa, porém a vantagem deste é o fato de poder gerar gastos dedutíveis pelo pagamento do prêmio”. O risco a ser segurado pode ser certo e descrito na apólice ou, então, inexistentes, “tendo por fim exclusivo gerar encargos dedutíveis nas declarações fiscais das empresas asseguradas” (TÔRRES. 2001, p. 120a).<sup>27</sup>

Assim, pode-se concluir que a utilização dos paraísos fiscais ou de países com tributação favorecida é instrumento para o exercício do planejamento tributário, pois, são os meios pelos quais o contribuinte adota para atingir o resultado, qual seja: benefícios ou incentivos oportunizados por àquela determinada jurisdição. E, como visto acima, várias são as operações empresariais passíveis de serem realizadas nos paraísos fiscais ou países com regimes fiscais preferenciais, a modalidade a ser adotada irá depender do regime jurídico do país em que for se instalar. O modelo mais comum são as empresas *off-shore*, as quais se dividem em diversas espécies de acordo com a respectiva atividade que irá explorar.

---

no país de origem dos pagamentos e a sujeição desses royalties a uma baixa ou nula tributação no país de destino” (MACIEL, 2009, p. 143-144).

<sup>27</sup> “Empresas instituídas para cobrir riscos de empresas intragrupo, uma espécie de autosseguro, onde são consideradas possibilidades de perdas tradicionalmente não asseguradas pelo mercado como forma de majorar pagamentos a este título efetuado pelas empresas localizadas em países com pressão fiscal normal, colhendo uma dedutibilidade das bases de cálculo tributária, e concentrando o resultado em uma empresa situada em um paraíso fiscal. Xavier cita como exemplos as seguintes referências: Guernsey, Bahamas e Gibraltar. Outro exemplo nos fornece Sousa em relação às empresas de seguros cativa mista que seguram os riscos de um conjunto de empresas independentes de um mesmo ramo: Oil Insurance das Bermudas formada por 31 empresas petrolíferas para assegurá-las contra os riscos advindos da responsabilidade decorrente de derramamento de petróleo” (MACIEL, 2009, p. 144).

## **2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: OS INSTITUTOS DA ELISÃO E DA EVASÃO FISCAL NA PERSPECTIVA DA HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL**

A concorrência fiscal será prejudicial quando praticada com abuso, tanto pelos Estados quanto pelas empresas. Acarreta na crise da soberania, agora não legislativa, mas quanto à diminuição da arrecadação pelos Estados. Seu combate se opera a nível internacional, bem como a partir das legislações internas de cada Estado. No direito brasileiro predomina a justiça tributária, onde todos deverão contribuir para com as despesas públicas na medida da sua capacidade contributiva, em verdadeira solidariedade fiscal. E a economia tributária, realizada por meio de planejamento tributário, é um direito de todos dos cidadãos (elisão fiscal). Mas, esse direito não é absoluto, pois, será desconstituído quando realizado de forma ilícita (sonegação, fraude ou simulação – evasão fiscal).

Com o advento da Lei Complementar 104/2001, que acrescentou no direito brasileiro a norma geral antielisiva, passou-se a desconsiderar, também, o planejamento tributário lícito, realizado de forma abusiva (elisão fiscal abusiva). Inexiste definição legal quanto à forma abusiva, mas, os tribunais administrativos (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) e judicial (Superior Tribuna de Justiça) vêm a desconsiderando quando inexistente propósito negocial ou ocorrer abuso de forma. Observa-se que o direito tributário brasileiro adota cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados para fins de desconsideração do planejamento tributário. E aqui reside o papel da hermenêutica jurídica constitucional na interpretação dessas normas gerais e conceitos indeterminados, a fim de evitar a discricionariedade e arbitrariedade o interprete/aplicador.

Assim, este segundo capítulo será estudado a concorrência fiscal internacional prejudicial, a partir da crise da soberania dos Estados e as políticas de combate e prevenção. Na sequência será analisado o dever de colaboração com as despesas públicas, na acepção da justiça tributária e solidariedade fiscal, bem como o direito à economia fiscal, por meio da realização de planejamento tributário. Então, serão enfrentadas as formas de desconsideração do planejamento tributário, tipo por ilícito (evasão) ou lícito e abusivo (elisão abusiva), tendo por base o direito brasileiro, e a maneira como a matéria está sendo enfrentada pelos tribunais administrativo

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) e judicial (Superior Tribuna de Justiça). Por fim, será analisado o papel da hermenêutica jurídica constitucional na descon sideração de planejamentos tributários, a partir das cláusulas gerais e conceitos indeterminados.

## 2.1 A CONCORRÊNCIA FISCAL PREJUDICIAL: CRISE DA SOBERANIA FISCAL E POLÍTICAS INTERNACIONAIS DE COMBATE E PREVENÇÃO

Em razão do fenômeno da globalização, cada vez mais as empresas têm adotado práticas de economia fiscal. Para tanto, como visto acima, utilizam-se de planejamentos tributários internacionais. Ocorre que, nos últimos tempos, passou-se a discutir, de forma mais intensa, a licitude dessas práticas, rechaçando a elisão fiscal dotada de abuso de direito. A elisão fiscal corresponde a um instrumento eficaz destinado a minimização da carga tributária. No entanto, ela não pode servir como elemento central da ideia de segurança jurídica no direito tributário de qualquer país. Isso porque “a elisão da lei tributaria é a ruptura da igualdade da tributação segundo a capacidade contributiva através de meios formais”. Assim, a efetividade do princípio da capacidade contributiva depende do combate à elisão fiscal, cuja tarefa é da legislação e a administração pública (FALCÃO, GUERRA e ALMEIDA, 2016, p. 16-17).

O princípio da capacidade contributiva não constitui, apenas, um critério de justiça fiscal, destinado a dar tratamento tributário diferenciado a contribuintes em situação de desigualdade, como ferramenta propulsora da isonomia. Constitui-se, sim, em verdadeiro princípio a orientar toda a tributação. Trata-se de um princípio de “sobredireito” ou “merajurídico”, ao passo que orienta o exercício da tributação sem que esteja expressamente previsto na Constituição. A Constituição brasileira consagra o princípio da capacidade contributiva em seu art. 145, parágrafo único, ao prever a graduação dos impostos, e aqui estendido aos demais tributos do Sistema Tributário Brasileiro, segundo a capacidade econômica do contribuinte. De acordo com esse princípio, “o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza”. (PAULSEN, 2014, p. 64).



Elisabete Mansa Pinto da Costa (2005, p. 9) destaca que existe uma concorrência fiscal entre empresas, notadamente as empresas transnacionais, as quais exercem suas atividades em diversas jurisdições fiscais. Essa concorrência se revela nos planejamentos tributários aptos retirar proveitos econômicos decorrente da redução da carga tributária. Aduz que seu controle se opera por meio de convenções de dupla tributação, da cooperação administrativa e troca de informações, aproximação dos regimes de preço de transferência ou de cláusulas que vedam o abuso. No entanto, quando se fala em concorrência fiscal internacional não seria ela nesse sentido da concorrência entre as empresas transnacionais, mas sim, entre jurisdições fiscais, entre os Estados tributantes, mediante políticas públicas fiscais.

A prática da concorrência fiscal internacional decorre do fenômeno da globalização. A mobilidade do capital e das atividades econômicas faz com que os Estados reduzam seus tributos ou realizem políticas de incentivo e benefícios fiscais, em verdadeira relativização da autonomia fiscal dos Estados. Tais medidas têm como objetivo fomentar a economia interna de determinado país, mediante o fomento da competitividade dos negócios doméstico, bem como atrair investimentos internacionais. No plano internacional, a concorrência fiscal tem sido debatida diante das políticas de integração econômica e das perspectivas da globalização, com a consequente internacionalização dos mercados. Tem como fundamento a busca de menores custos em matéria tributária pelas empresas transnacionais, sendo o custo tributário o encargo decorrente da atividade, almejando, com isso, a maximização das riquezas. Ou seja, as empresas transnacionais, diante dessa disputa entre os Estados, vêm se beneficiando no sentido de aumentar a produção e garantirem maior participação no mercado global (ELALI, 2008, p. 107-108).

Para Miguel Ângelo Maciel (2009, p. 68), caracteriza-se a concorrência fiscal (prejudicial ou não) quando o sistema fiscal de um Estado afeta o sistema fiscal de outro, causando alterações nas receitas fiscais. Como cada Estado possui seu sistema fiscal autônomo, a competição, em matéria tributária, é um fenômeno inerente. “Entre os Estados, a concorrência se instala nas relações internacionais e se manifesta no plano das instituições, em particular, da própria ordem jurídica e tem reflexos muito importantes na criação de condições de competitividade das empresas”.

Desse modo, a concorrência fiscal internacional não tem como objetivo conquistar mercado, mas sim, aumentar a arrecadação fiscal. Trata-se de uma disputa entre os Estados essencialmente institucional. Está configurada a concorrência fiscal internacional quando o sistema fiscal de um Estado afeta o sistema fiscal de outro, notadamente quanto às receitas auferidas com o exercício da atividade fiscal. É um fenômeno decorrente da existência de múltiplos sistemas fiscais autônomos. A concorrência fiscal internacional tem como fundamento a necessidade dos Estados em adequarem à atividade tributante ao bem-estar social, ao investimento, ao progresso científico, objetivando atrair investimentos ou, ao menos, não os perdendo. Em determinados casos essa concorrência pode ser prejudicial, mas, em outros, leva a “uma racionalização dos sistemas fiscais por imitação, com resultados benéficos” (COSTA, 2005, p. 9-10).

Elisabete Mansa Pinto da Costa (2005, p. 12) elenca duas virtudes da concorrência fiscal internacional, quais sejam: concorrência por imitação e concorrência direta. A primeira se caracteriza pela imitação, por um Estado, do sistema tributário de outro. Cada Estado retira do sistema fiscal do outro aquilo que melhor lhe convém, como forma de aperfeiçoar seu sistema próprio, sem prejuízo das suas necessidades e da sua diversidade. Essa sistemática acaba por constranger os Estados a baixarem sua carga tributária, estimula o rigor na administração das despesas e lhe assegura uma maior competitividade. A segunda é caracterizada pela ajuda financeira dos países mais ricos aos países mais pobres, em razão da migração dos fatores de produção (trabalho, capital e técnica) desses para aqueles, bem como pela competitividade em relação aos países do centro, de modo que representa uma “equiparação das condições de concorrência entre os diversos países”.

Por outro lado, Elisabete Mansa Pinto da Costa (2005, p. 13) destaca, também, os defeitos da concorrência fiscal internacional. Ou seja, essa prática concorrencial em nível internacional não representa apenas virtudes, mas, também, defeitos. Trata-se da chamada “concorrência fiscal internacional prejudicial”, a qual, segundo a autora, é caracterizada por dois tipos de situações, quais sejam: paraísos fiscais e regimes fiscais preferenciais prejudiciais. Os paraísos fiscais, como destacado em ponto acima, é caracterizado, em suma, por territórios que oferecem nula tributação ou tributação reduzida às pessoas lá meramente registradas ou domiciliadas, sem que

exercçam uma atividade substancial. Por sua vez, os regimes fiscais preferenciais prejudiciais consistem em concessões de benefícios a determinadas categorias.

De acordo com Miguel Ângelo Maciel (2009, p. 70), a “concorrência fiscal prejudicial” é uma expressão oriunda da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Tem como objetivo conceituar as práticas voltadas a atrair capitais e empreendimentos estrangeiros, mediante baixa ou nenhuma tributação, bem como benefícios e incentivos fiscais. O autor destaca que essas práticas possuem potencial danoso frente à tributação internacional, pois provoca a erosão das bases tributáveis, portanto, não são aconselháveis. Ainda, aduz que a concorrência fiscal internacional é praticada por todos os Estados, e aceitável, na medida em que permite a equalização de alíquotas. No entanto, o que se rechaça, em âmbito internacional, é o seu uso exagerado, como a “atração de investimentos exclusivamente mediante utilização do sistema tributário específico de um país descolado de contrapartida na arrecadação fiscal que o justifique”.

Três são os elementos que caracterizam a concorrência fiscal prejudicial, quais sejam: i) países utilizados como transito de riquezas, assim considerados aqueles que adotam alíquotas elevadas caso os rendimentos permaneçam naquele país por mais de cento e oitenta dias. Nesse caso, são utilizadas as *conduite companies* ou empresas de gaveta, aproveitadas apenas para repasse de numerários para um destinatário em específico ou para uma operação em específico; ii) países utilizados para concentração de riquezas, assim considerados aquelas que possuem alíquotas menos gravosas caso a riqueza permaneça por mais tempo. Nesses países ocorrem operações de concentração de investimentos e patrimônio; iii) países utilizados para proteção de bens, assim considerados aqueles que realizam operações de *transit*, onde há a transferência formal da propriedade, mediante contrato, para outro sujeito (*trustee*), cujo beneficiário é o antigo proprietário (*settler*), ou negócios fiduciários (MACIEL, 2009, p. 71-72).

Frederick Mario Mason (2008, p. 140) elenca as recomendações da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, para evitar a prática de concorrência fiscal prejudicial, quais sejam: i) “Para contrastar a competição fiscal prejudicial, os países deveriam revisar as suas leis, regulamentos e práticas sobre sigilo bancário, para remover empecilhos de acesso a tais informações, por autoridades fiscais”, ii) “Intensificar o uso de trocas de informação, principalmente

sobre as transações com países de tributação favorecida”, iii) “Preparar uma lista de países com tributação favorecida, com base nos fatores de identificação constantes do Relatório” e iv) “Denunciar as convenções internacionais em matéria tributária firmadas com países de tributação favorecida, não devendo os países firmarem tais convenções com países desse gênero no futuro”.

Para Miguel Ângelo Maciel (2009, p. 72-73) a concorrência fiscal prejudicial internacional implica em fragilizar a soberania dos Estados diante dos atores e elementos tributários tradicionais. A soberania dos Estados foi relativizada com a abertura da economia, efeito decorrente da globalização. A tradicional arquitetura da tributação está pautada em um modelo em que a economia dos países estava relativamente fechada, as informações eram limitadas e de difícil propagação, sendo que o capital pouco circulava entre os países. Ou seja, era um modelo mais regionalizado, distinto do que se vive na atualidade, decorrente da globalização.

No plano internacional, em especial, observa-se fenômeno semelhante relacionado ao caráter de independência dos Estados soberanos, como capacidade de autodeterminação. A interdependência que se estabelece contemporaneamente entre os Estados aponta para uma cada vez maior atrelamento entre as ideias de soberania e de cooperação jurídica, econômica e social, o que afeta drasticamente a pretensão à autonomia. Por mais que se argumente no sentido de que esta colaboração só é possível em razão da própria soberania, a qual permitiria a um Estado vincular-se a outro(s) em questões que lhe interessem ou para fazer frente a situações paradigmáticas, o que se observa na prática é a revisão radical dos postulados centrais da mesma (STRECK e MORAIS, 2003, p. 132).

O autor defende a necessidade de mudança nos paradigmas diante da nova realidade decorrente do mundo globalizado. Defende a ideia de revisão das políticas sociais e das diretrizes econômicas do Estado. Entende que optar por promover, ou não, o bem-estar social e os investimentos econômicos está diretamente ligado a capacidade arrecadatória do Estado. Ou seja, maiores gastos sociais e investimentos econômicos requerem uma maior arrecadação. Maior arrecadação, que pode ser realizada por meio do aumento de alíquotas, alargamento de base de cálculo e criação de novos tributos, acarreta menor atratividade econômica. Menor atratividade econômica, que pode ser representada pela fuga de investimentos ou por sua não atração, representa menor arrecadação. “Portanto, o modelo de Estado pautado na soberania fiscal está em crise” (MACIEL, 2009, p. 74).

Frederick Mario Mason (2008, p. 131) explica que a Europa considera a concorrência fiscal um mal, pois os gastos governamentais são mais benéficos que os privados. Destaca, ainda, que a concorrência fiscal acaba prejudicando a capacidade arrecadatória do governo, refletindo, diretamente, nas políticas públicas sociais voltadas ao bem-estar social dos contribuintes. Entende que esse pensamento tem como objetivo a defesa da ingerência do governo na vida privada dos contribuintes. Por outro lado, traz o entendimento inverso, no sentido de que a concorrência fiscal entre os Estados é positiva, pois, reduz os gastos governamentais desnecessários, exigindo, com isso, dos políticos, maior grau de responsabilidade. Aduz que os políticos estão mais propensos a realizarem projetos que, direta ou indiretamente, resultem em um benefício pessoal, o que representa que os gastos governamentais pouco beneficiam os contribuintes.

A fim de corroborar a ilusão dos prejuízos decorrentes da concorrência fiscal, Frederich Mario Mason (2008, p. 133) destaca estudo do National Bureau for Economic Research – NBER, do qual a publicação recebeu o nome de “Why Europe should love tax competition – and the U.S. even more so”. Na oportunidade, concluiu-se que a concorrência fiscal internacional traz mais vantagens do que prejuízos. “Isto porque ao aumentar a concorrência fiscal, a tendência é de melhorar o bem-estar dos contribuintes porque gastos governamentais improdutivos, incluídos benefícios e pagamentos a políticos, diminuem”. Ou seja, o autor desenvolve uma linha de raciocínio, calcado no fato de que normas jurídicas são elaboradas para fins de beneficiar parceiros específicos, a exemplo dos doadores de campanha, e não a sociedade como um todo. Desse modo, ao delegar ao particular o exercício dos fins sociais, ao invés de aumentar a arrecadação e o próprio Estado os exercer, que seria, na verdade, a relativização da soberania fiscal, implicaria em maior benefício para toda a coletividade. Razão pela qual, defende ser sadia a concorrência fiscal internacional.

Acerca dessa questão envolvendo a concorrência fiscal prejudicial, que, de acordo com Elisabete Mansa Pinto da Costa (2005, p. 9), não se confunde com a concorrência entre as empresas transnacionais, e concorrência interempresarial internacional, Heleno Taveira Tôres (2001, p. 13-40a) ensina que essa é, também, uma das consequências daquela. Ou seja, a concorrência fiscal prejudicial implica na relativização da soberania fiscal dos Estados, notadamente quanto ao déficit de

arrecadação fiscal, bem como fomenta a prática da concorrência entre as empresas transnacionais, por meios dos planejamentos tributários que adotam países com tributação favorecida como forma de economia fiscal.

Assim, a concorrência fiscal internacional está caracterizada quando duas ou mais jurisdições fiscais, mediante políticas públicas fiscais voltadas à baixa, ou nenhuma, tributação ou concessões de benefícios e incentivos fiscais, disputam a atração de capitais e empreendimentos estrangeiros, como forma de aumentar a arrecadação fiscal. Ela é prejudicial por implicar tanto em fragilizar a soberania dos Estados diante dos atores e elementos tributários tradicionais, provocando a erosão das bases tributáveis, quanto em estimular a concorrência interempresarial internacional, por meio de planejamentos tributários que utilizam dos países com tributação favorecida.

A utilização dos países com tributação favorecida, para alocação de investimentos, gerou dois desafios para as nações desenvolvidas, quais sejam: i) evitar a realização de planejamentos tributários evasivos pelas empresas transnacionais e ii) controlar a concorrência fiscal prejudicial praticada pelos países com tributação favorecida, cuja consequência não se resume a orçamentos estatais, mas, também, reflete na própria concorrência entre as empresas em nível internacional. Em função disso, os Estados passaram a pensar, além de medidas internas, em medidas internacionais para conter essas práticas (TÔRRES, 2001, p.139-140a).

Alberto Xavier (2015, p. 278) enfatiza que essa atenção não se restringe apenas a Estados conceituados como paraísos fiscais, com nula ou baixa tributação. Mas também abrange Estados com elevada tributação, que adota regimes fiscais preferenciais, que tem, igualmente, por efeito a erosão das receitas fiscais de outro Estado. Ou seja, existem países cuja tributação é normal (não é baixa ou nula), mas, possuem uma “fiscalidade geométrica variável”, com zonas do seu território que adotam regimes fiscais preferenciais. O autor apresenta os seguintes exemplos, quais sejam: centro de coordenação na Bélgica, *International Financial Services Centre* de Dublin, na Irlanda, Centro Financeiro de Trieste, na Itália, Zona Especial Canária, na Espanha, Centro Internacional de Negócios ou Zona Franca da Ilha da Madeira, em Portugal.

Segundo José Eduardo Farias (2004, p. 07), importantes conceitos, princípios e categorias, tais como soberania, legalidade, hierarquia das leis, direitos subjetivos, igualdade formal, cidadania, equilíbrio dos poderes, segurança e certeza, estão sendo atingidos pelas mudanças econômicas, sociais políticas e culturais. Dentre os efeitos decorrentes da economia capitalista, tem-se a redução dos espaços do Estado e a necessidade de eles reformularem seus projetos nacionais de acordo com seu papel social. Diante desse panorama, os Estados buscam proteção na formação de blocos geopolíticos, tais como União Europeia, ALCA e MERCOSUL, ou na celebração de acordos sob o controle de organizações internacionais, a exemplo do FMI, OMC, BIRD, ONU, G7, OCDE, dentre outras (MACIEL, 2009, p. 89).

Em nível global, não se encontra uma regularização das práticas de concorrência fiscal internacional, a exemplo do que se tem na área comercial, com o GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*), e na seara de políticas cambiais, com o FMI (*International Monetary Fund*). Ou seja, por meio dos blocos econômicos, os Estados buscam preservar suas bases tributáveis. No entanto, saindo dessas organizações internacionais, inexistente uma instituição internacional que, formalmente, represente todos os países em âmbito mundial (MACIEL, 2009, p. 90-91).

Elisabete Mansa Pinto da Costa (2005, p. 15-16) defende a necessidade de uma regulamentação a nível internacional. Aponta que essa regulamentação, tanto no campo internacional quanto no comunitário, é mais ardilosa do que a concorrência interempresarial. Isso porque os estados são entidades políticas soberanas, possuindo autonomia quanto às disposições do sistema fiscal interno. Ou seja, não existe uma ordem jurídica internacional que impõe limites na competência tributária dos Estados, ao passo que eles podem tributar ou deixar de tributar uma determinada situação como bem entender. Acerca da legitimidade para fazer essa regulamentação, a autora destaca que seria da Organização das Nações Unidas - ONU.

Por sua vez, Heleno Taveira Tôrres (2001, p. 154a) entende que os Estados são soberanos, possuindo plena independência e liberdade para elaborar seus respectivos regimes jurídicos, “constituindo segundo os interesses e necessidades orçamentárias e financeiras do país”, não admitindo qualquer interferência externa. O direito internacional é um conjunto de regras, geralmente aceitas por países civilizados, que trazem direitos e obrigações que regulamentam as relações entre os Estados soberanos, e por eles devem ser respeitadas. No entanto, não há qualquer

princípio que possa justificar iniciativas de controles sobre os Estados tidos por exercer práticas de concorrência fiscal prejudicial. “Dai ser muito complexo pretender-se instituir alguma espécie de limitação internacional ao direito de tributar dos Estados (a não ser quando estabelecida mediante concurso de vontades, por acordos internacionais)”.

Já em âmbito regional existem organizações internacionais de integração ou de cooperação econômica que passaram a regulamentar essa prática de concorrência fiscal internacional. Nesse sentido, pode-se destacar, como de medidas mais relevantes, o Código de Conduta da União Europeia sobre concorrência fiscal prejudicial e o Relatório do Comitê de assuntos Fiscais da OCDE, o qual traz o seguinte título, qual seja: “concorrência fiscal desleal: um problema mundial” (TÔRRES, 2001, p. 140a).

Ocorre que as políticas de regulamentação, por essas instâncias, apenas podem vincular os Estados-membros da OCDE e da União Europeia. E a concorrência fiscal prejudicial vai além das fronteiras desses Estados, onde há cerca de 500 regimes preferenciais ou paraísos fiscais no mundo. Por isso, para que essas políticas tenham êxito, é necessário que os Estados não membros, no caso da OCDE, e os territórios associados ou dependentes dos Estados-membros, no caso da União Europeia, passem a aderir a essas políticas de regularização fiscal (COSTA, 2005, p. 17).

Desde o início da Comunidade Econômica Europeia que os Estados-membros da atual União Europeia vêm desenvolvendo iniciativas objetivando uma harmonização fiscal. Isso porque a existência de diferenças fiscais cria obstáculos no processo de integração, bem como acarreta em distorções na alocação de recursos em um espaço integrado, mais especificamente, com a introdução da moeda única, o Euro. Em que pese os esforços, ainda existem obstáculos de natureza fiscal para diversas operações e investimentos que ultrapassam as fronteiras, bem como incentivos fiscais e financeiros concedidos por alguns Estados com o objetivo de atrair atividades econômicas, gerando consequências tanto em relação a interação entre os demais Estados-membros quanto em relação a competitividades entre empresas, bem como empregos e consumo no tocante aos cidadãos europeus (TÔRRES, 2001, p. 140-141a).



O Código de Conduta em matéria de tributação de empresas foi aprovado pelo Conselho da União Europeia e pelos representantes dos Governos dos Estados-membros, em 01 de dezembro de 1998, com a publicação das Conclusões do Conselho ECOFIN, aprovadas em 01 de dezembro de 1997. Trata-se de um pacote de medidas que tem como objetivo “reduzir a prática de concorrência fiscal prejudicial entre os países-membros, para mitigar as distorções ainda existentes no mercado único, evitar perdas importantes de receitas e orientar as estruturas fiscais num sentido mais harmônico”. Sem prejudicar a competência entre os Estados-membros, o Código traz medidas legislativas e administrativas tenham ou passam ter incidência sobre a localização das atividades econômicas, considerando prejudiciais as iniciativas dos Estados que resultem em nula ou baixa tributação em relação ao Estado-membro prejudicado (TÔRRES. 2001, p. 142a).

Miguel Ângelo Maciel (2009, p. 104-105) destaca que as medidas implantadas pelo Código têm os seguintes objetivos, quais sejam: i) “reduzir a prática de concorrência fiscal prejudicial entre os países-membros”, ii) “mitigar as distorções ainda existentes no mercado único”, iii) “evitar perdas importantes de receitas fiscais”, iv) “orientar as estruturas fiscais num sentido mais harmônico”, v) “não anular a competência dos Estados-membros e da União Europeia”, vi) “tratar das medidas legislativas e administrativas que tenham influencia sobre a localização das atividades econômicas” e vii) “considerar potencialmente prejudicial as medidas que prevejam uma tributação nula ou muito baixa em relação à que for aplicada ao Estado-membro prejudicado”.

A aplicação dos critérios de controle somente se opera em relação a medidas avaliadas como prejudiciais, a partir de determinadas características, quais sejam: i) as vantagens são concedidas exclusivamente “a não residentes ou para transações realizadas com não-residentes”, ii) “as vantagens são totalmente isoladas da economia interna, sem incidência na base fiscal nacional”, iii) “as vantagens são concedidas mesmo que não exista qualquer atividade econômica real nem qualquer presença econômica substancial no Estado-membro que proporciona essas vantagens fiscais”, iv) “o método de determinação dos lucros resultantes das atividades internas de um grupo multinacional afasta-se dos princípios geralmente aceitos internacionalmente, em particular, as regras aprovadas pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)” e v) “as medidas fiscais carecem

de transparência, principalmente quando as disposições legais forem aplicadas de forma menos rigorosa e não transparente em nível administrativo” (TÔRRES, 2001, p. 144a).

Duas medidas básicas foram propostas para se alcançar os objetivos, quais sejam: i) ação de “congelamento”, onde os Estados-membros se comprometem a não introduzir, em suas legislações internas, novas medidas prejudiciais e ii) meios de “desmantelamento”, onde os Estados-membros se comprometeram a eliminar, gradativamente, as medidas prejudiciais existentes e as práticas prejudiciais em vigor. Para a manutenção desses procedimentos, duas medidas complementares foram implementadas, quais sejam: i) a comunicação de informações pertinentes, onde os Estados-membros são obrigados, a partir do princípio da transparência e da abertura, a informar acerca das medidas fiscais em vigor ou projetadas, bem como fornecer as informações que eventualmente algum outro Estado-membro requerer e ii) a avaliação continuada das medidas prejudiciais, onde os Estados-membros poderão discutir medidas adotadas por outro Estado-membro, a fim de verificar a sua prejudicialidade ou não em âmbito da União Europeia (TÔRRES, 2001, p. 144-145a).

O Código de Conduta representa um “compromisso político”. Ou seja, não tem carácter jurídico vinculante, passível de afetar os direitos e obrigações dos Estados-membros. Diferentemente do Relatório da OCDE, que será visto a seguir, cuja aplicação se restringe aos setores financeiros e de serviços, o Código compreende a tributação das empresas em geral, reportando-se às “medidas que tenham ou sejam suscetíveis de ter uma incidência sensível na localização das atividades econômicas na Comunidade”, eliminando todos os fatores que atinjam a concorrência. Com relação ao âmbito de atuação, há um compromisso de os Estados-membros observarem o Código inclusive nas suas relações com outros Estados ou territórios não abrangidos pela União Europeia (XAVIER, 2015, p. 289).

Os Estados-membros da OCDE, mesmo considerando os efeitos positivos da globalização, entenderam por bem combater a competição tributária danosa, tanto em âmbito coletivo quanto individual. Entendeu-se pela necessidade de oposição à expansão de regimes preferenciais danosos, especialmente nos setores financeiros e de serviços, em razão das distorções no comércio e desníveis nos padrões de investimentos deles decorrente, representando verdadeira ameaça aos sistemas tributários domésticos e para a estrutura global da tributação. Com isso, a OCDE

passou a monitorar as práticas fiscais danosas, incentivando a troca de informações. Redigiu uma lista de países com tributação favorecida, bem como apresentou importante relatório (*Harmful tax competition: na emerging global issue*) com recomendações em seara nacional e convencional (TÔRRES, 2001, p. 147a).

A primeira iniciativa foi em 21 de setembro de 1987, por meio da Recomendação do Conselho da OCDE, o qual elencou três situações capazes de considerar as medidas antiparaísos como verdadeiras sanções, quais sejam: i) o aspecto normativo, onde a OCDE orientava os Estados-membros reforçassem suas legislações com viés de detectar e prevenir condutas fraudulentas e de evasão, tanto em âmbito interno quanto internacional, ii) maior cooperação internacional, por meio de intercâmbio de informações e convenções para evitar a dupla tributação, cooperação fiscal e mútua assistência e iii) confronto entre as experiências na prática contra fraude e evasão fiscal, as técnicas utilizadas para detectar e prevenir e os meios de melhorar o cumprimento das obrigações tributárias (TÔRRES, 2001, p. 147-148a).

Segundo Alberto Xavier (2015, p. 280), o primeiro trabalho da OCDE foi o Relatório do Comitê de Assuntos Fiscais, titulado de “Concorrência fiscal desleal: um problema mundial”, elaborado em Paris, no dia 28 de abril de 1998, a pedido dos países do então grupo G-7. O relatório possui três capítulos, quais sejam: i) os efeitos da globalização no sistema fiscal, ii) regimes fiscais preferenciais e iii) “recomendações aprovadas para combater-los”. Para identificação dos paraísos fiscais, o relatório adotou os seguintes fatores-chave, quais sejam: i) “tributação nula ou mínima de rendimentos”, ii) “falta de uma troca efetiva de informações, consagrada, quer legislativamente, quer através de práticas administrativas que conduzam a tal resultado”, iii) “falta de transparência relativamente às disposições legais ou administrativas” e iv) “ausência de atividades econômicas substanciais, traduzida na falta de determinação de que a atividade econômica desenvolvida seja relevante, o que refunda a atração de investimentos por motivos estritamente fiscais”.

Com relação às medidas de controle, o acordo levou em consideração i) a existência de legítimas diferenças entre os ordenamentos jurídicos domésticos, ii) que essas diferenças não devem representar a origem da competição fiscal prejudicial e iii) que essa competição fiscal prejudicial decorre da complexidade imposta pelo atual cenário internacional. O Relatório reconhece a soberania fiscal de cada Estado, no

entanto, tem como pressuposto uma espécie de limitação internacional. O Relatório trouxe critérios práticos que permitem identificar os paraísos fiscais, traz a distinção entre regimes fiscais favorecidos aceitáveis e aqueles considerados prejudicial (TÔRRES, 2001, p. 149a).

Uma vez identificados os paraísos fiscais, o relatório traz uma lista de recomendações para combater os paraísos fiscais, cuja essencialidade consiste em estimular a cooperação internacional e a coordenação da aplicação das medidas defensivas, bem como incentivar o uso de critérios unilaterais e bilaterais. Seguem as mais importantes recomendações, a saber:

- para contrastar a competição fiscal prejudicial, os países deveriam revisar as suas leis, regulamentos e práticas sobre sigilo bancário, para remover empecilhos e acesso a tais informações, por autoridades fiscais;
- intensificar o uso de troca de informações, principalmente sobre as transações com países de tributação favorecida;
- clarificar o Comentário ao Modelo OCDE de convenção para evitar a dupla tributação internacional, de modo a remover qualquer incerteza ou ambiguidade relativa á compatibilidade de normas internas contra abusos e as constantes do Modelo;
- a OCDE deverá preparar e manter uma lista de providencias para ser usada pelos países para excluir dos benefícios das convenções certas entidades específicas ou tipos de renda e que a lista seja usada como um ponto de referência ao negociar convenções contra a dupla tributação;
- Preparar uma lista de países com tributação favorecida, om base nos fatores de identificação constantes do Relatório;
- denunciar as convenções internacionais em matéria tributária firmadas com países de tributação favorecida, não devendo os países firmarem tais convenções com países desse gênero no futuro;
- formação de regimes de coordenação (auditorias em comum, programas de treinamento etc.) (TÔRRES, 2001, p. 152-153a).

Ainda, o relatório classifica os paraísos fiscais em cooperantes e não cooperantes, segundo sua postura frente a OCDE. Aqueles países caracterizados como não-cooperantes constam numa “lista negra”, que, originalmente, em junho de 2000, trinta e cinco jurisdições foram arroladas pela OCDE. Assim se pode distinguir essas duas classificações:

- a) cooperantes – considera-se cooperante o paraíso fiscal que faz uma declaração de compromisso de alto nível (*commitment letter*) no sentido de acolher os princípios do Relatório, adaptando, em conformidade, a sua legislação e as práticas administrativas internas, em princípio, até 31 de dezembro de 2005, verificável periodicamente, podendo vir a ser novamente qualificada como não-cooperante, o mesmo é dizer, que os paraísos fiscais cooperanes são aqueles que fizeram uma carta de intenções pela qual se submetem a, se interrogados, revelar as informações fiscais que etenham;

b) não-cooperantes – os não-cooperantes são aqueles que se recusam a fazer a declaração, tal adjetivação traz por consequências figurar numa lista de paraísos fiscais não cooperantes (*black list*) e estar sujeito à imposição de medidas sancionatórias (*defensive measures*) (MACIEL, 2009, p. 112).

O relatório para os líderes do G-20 sobre erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros (BEPS), de 12 de fevereiro de 2013, é o mais recente e de grande relevo, no combate ao planejamento fiscal prejudicial, trabalho da OCDE. O relatório aborda os efeitos problemáticos decorrentes da globalização e as estratégias adotadas principalmente por empresas para deslocamento artificial de lucros para jurisdições e nula ou pouca tributação, onde nenhuma ou pouca atividade econômica é desenvolvida. A fim de combater essa prática de deslocalização de rendimentos, em julho de 2013, foi aprovado um Plano de Ação, o qual foi apresentado ao G-20 durante o encontro em São Petersburgo. O Plano de Ação prevê quinze medidas, a serem executadas entre setembro de 2014 (Ações 1, 2, 4, 6, 8, 13 e 15) e setembro e dezembro de 2015 (Ações 3, 4, 7, 9, 10, 11, 12 e 14) (XAVIER, 2015, p. 284-285).

A Ação 1 reconheceu a necessidade de integrar a economia digital ao resto da economia para efeitos fiscais. A Ação 2 identificou a necessidade de neutralização dos efeitos dos sistemas híbridos de tributação – regras domésticas. A Ação 3 versa acerca da necessidade de combater a prática de acumulação de rendimentos, por sociedades controladas, em países com baixa tributação. A Ação 4 dispõe acerca dos limites à erosão da base tributável por meio da dedução de juros e outros encargos financeiros. A ação 5 traz políticas de combate às práticas prejudiciais, com fundamento na transparência e substância. A Ação 6 versa acerca da prevenção de abuso das convenções. A Ação 7 é destinada a prevenção da existência de estabelecimentos artificiais. As Ações 8, 9 e 10 visam assegurar regras de preço de transferência entre empresas de um mesmo grupo. A ação 11 traz a adoção de métodos voltados a recolha e análise das informações sobre o BEPS. A ação 12 versa acerca da divulgação dos planejamentos tributários agressivos adotados pelos contribuintes. A ação 13 versa acerca da criação de regras sobre documentação de preço de transferência. A ação 14 tem como objetivo transformar os meios de resolução de conflitos mais eficientes. A ação 15 dispõe acerca do desenvolvimento de um instrumento multilateral (XAVIER, 2015, p. 286-287).

Segundo Alberto Xavier (2015, p. 287-288), o BEPS conseguiu demonstrar que o fenômeno do planejamento fiscal agressivo, elisão e evasão fiscal não estão mais,

necessariamente, associados a paraísos fiscais. Mas sim, as lacunas e espaços existentes na legislação internacional. Em função disso, “pelo seu caráter que se pretende consensual e abrangente, chegando ao ponto de se prever uma ‘codificação’ uniformizadora, pela via de uma Convenção Multilateral, o BEPS representa uma revolução de grande alcance do Direito Tributário Internacional”, tendo como objetivo primordial o combate ao planejamento fiscal lícito (elisão fiscal) e à dupla tributação internacional.

Assim, pode-se perceber a utilização dos países com tributação favorecida gerou desafios para as nações desenvolvidas, voltados a evitar a realização de planejamentos tributários evasivos pelas empresas transnacionais e controlar a concorrência fiscal prejudicial praticada pelos países com tributação favorecida. A partir disso, os Estados buscam proteção na formação de blocos geopolíticos. Em âmbito regional, organizações internacionais de integração ou de cooperação econômica passaram a regulamentar essa prática, com destaque ao Código de Conduta da União Europeia e o Relatório do Comitê de assuntos Fiscais da OCDE. No entanto, essas políticas apenas vinculam os Estados-membros. Como não há regulamentação a nível global, eventual imposição nesse sentido, sem que haja acordo de vontades, afrontaria a soberania dos Estados.

## 2.2 DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO DIREITO BRASILEIRO: SOLIDARIEDADE FISCAL COMO EXERCÍCIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E O DIREITO À ECONOMIA FISCAL

O princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva compreendem a ideia de justiça tributária. O exercício do poder de tributar, alicerçado na legislação tributária, deve observar os sujeitos capazes de contribuir para os fins sociais do Estado. Ou seja, quem tem mais contribui com mais. Da mesma forma, deve o poder de tributar atingir a totalidade dos contribuintes sujeitos, a partir de uma ideia de generalidade. Portanto, devem estar sujeitos à tributação todos aqueles que possuem capacidade para contribuir, de acordo com as suas possibilidades, de modo que ninguém desses seja privilegiado sem que haja uma justificativa técnica ou política. Assim, “As leis (normas) tributárias devem, então, procurar atender, da melhor

maneira possível, a ideia de justiça; não a justiça perfeita, mas, ao menos, a justiça possível” (ANDRADE FILHO, 2015, p. 40).

A solidariedade possui contornos de sentimento de fraternidade ou alteridade. No entanto, em matéria tributária ela possui outro viés. Isso porque o dever de pagar tributos decorre da lei, e não do sentimento do contribuinte acerca da necessidade social de pagar tributos. A solidariedade tributária parte da premissa de que aqueles que possuem condições financeiras de pagar tributos devem contribuir para que o Estado promova serviços ou ações de benemerência em favor dos necessitados, em verdadeira ideia de cooperação social. Desse modo, a exigência tributária independe da consciência ou vontade daquele que é convocado a ser solidário. E somente é convidado a contribuir aquele que ostenta capacidade contributiva, e não a mera aptidão de ser contribuinte (ANDRADE FILHO, 2015, p. 44).

Dessarte, pode-se observar que a ideia de justiça tributária está calcada nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, de modo que somente serão chamados a contribuir aqueles que possuem capacidade financeira para tanto, na medida das suas condições, ao passo que ninguém, em mesmo nível de condições, terá tratamento diferenciado. Da mesma forma, o dever de colaboração nasce da vontade legal, sujeitando aqueles dotados de capacidade contributiva a custear os serviços ou ações de benemerência em favor dos necessitados. O modelo social de Estado exige dele um dever de realizar determinados fins sociais. Ocorre que, esses fins sociais são custeados pela própria população, na medida da sua capacidade contributiva.

O tributo, como visto acima, consiste em uma prestação pecuniária e compulsória, cuja obrigação decorre da lei, e não da vontade das partes. O direito brasileiro traz o conceito de tributo no art. 3º, do Código Tributário Nacional<sup>28</sup>, o qual o define como sendo uma prestação pecuniária (em dinheiro e não em bens ou serviços), compulsória (não depende da vontade das partes), que não constitui sanção de ato ilícito (é diferente das multas por infração a legislação tributária), instituído por lei (princípio da legalidade) e cobrado mediante atividade administrativa vinculada (ato administrativo não discricionário – sua cobrança independe da oportunidade ou conveniência da administração pública).

---

<sup>28</sup> “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Justamente por representar uma prestação que reduz o patrimônio do sujeito passivo, é natural que ele adote instrumentos capazes de reduzir o montante a ser entregue ao Estado como forma de colaboração com as despesas estatais no exercício de seus fins sociais. Trata-se de um fenômeno contemporâneo e é chamado de “economia fiscal”, a qual pode ou ser tolerada pelo sistema tributário. Ou seja, o direito tutela a economia fiscal como uma manifestação da autonomia de vontade e da liberdade do sujeito passivo de organizar e planejar sua vida financeira, como melhor lhe aprouver. Portanto, o planejamento tributário é um direito do sujeito passivo (FALCÃO, GUERRA e ALMEIDA, 2016, p. 13).

Para Edmar Oliveira Andrade Filho (2015, p. 91) é a ideia de eficiência que legitima e confere o fundamento ético ao planejamento tributário. “Ninguém pode ser censurado por pretender buscar a eficiência e, nos marcos da ordem jurídica, reduzir o quanto possível o montante dos encargos tributários incidentes sobre bens e serviços”. O autor destaca que a própria legislação induz a redução da carga tributária, quando, por exemplo, deixa para o contribuinte optar por um ou outro regime tributário. Ou seja, quando o contribuinte, em cada exercício fiscal, por força de lei, tem a faculdade de escolher o regime tributário lucro real, lucro presumido ou simples nacional, está assim fazendo como uma forma de economia fiscal, em outras palavras, está realizando um planejamento tributário, o qual lhe foi conferido por lei.

A Constituição da República prevê, como direito fundamental, à organização privada dos negócios. No seu art. 1º, IV<sup>29</sup> dispõe acerca da livre iniciativa. No seu art. 5º, II<sup>30</sup>, fala do princípio da legalidade geral, reiterado em matéria tributária, pelo art. 150, I<sup>31</sup>. O art. 170, *caput* e inciso IV<sup>32</sup>, consagra a livre iniciativa como princípio da ordem econômica. Desse modo, pode-se perceber que o direito a se auto-organizar decorre da própria constituição, como elemento da autonomia privada (TOVAR, 2014,

---

<sup>29</sup> “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)

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

<sup>30</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

<sup>31</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

<sup>32</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)

IV - livre concorrência;”



p. 261-262). Acerca dessa autonomia privada, Heleno Taveira Tôrres (2003, p. 107) aduz que deve ser entendida “como o poder conferido constitucionalmente aos particulares para que estes possam criar normas jurídicas, visando à constituição de situações jurídicas, fundando direitos subjetivos sobre bens disponíveis, sob tutela e garantia do Estado”.

Ocorre que, nenhum direito é absoluto, ainda mais em um estado social e democrático de direito, onde seu exercício está condicionado ao cumprimento da sua função social. Isso quer dizer que o direito ao planejamento tributário está sujeito a limitações fundadas na necessidade de contribuição com as despesas públicas, a luz dos valores da justiça, igualdade e solidariedade (FALCÃO, GUERRA e ALMEIDA, 2016, p. 14). Com o exposto alhures, diante da ideia de justiça tributária e de solidariedade fiscal, todos, na medida da sua capacidade contributiva, têm o dever de colaborar com as despesas que o Estado possui no exercício de seus fins sociais. Então, justamente diante desse dever é que a economia tributária encontra limites.

Classicamente, a evasão fiscal é conceituada como sendo todo e qualquer ato cuja finalidade seja o de evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo. No entanto, o termo evasão está associado à ideia de ilícito ou fraude. Por sua vez, a elisão fiscal teve sua conceituação calcada na forma lícita ou regular de evitar a tributação. Desse modo, a elisão fiscal visa à economia de tributos, por meio de comportamento lícito do sujeito passivo, o qual é exercido no âmbito de sua liberdade de planejar sua vida financeira de forma menos onerosa sob o aspecto fiscal (MALKOWSKI, 2000, p. 169).

De acordo com essa corrente doutrinária, na evasão (ilícita) o contribuinte realiza o fato gerador do tributo, mas, em razão de uma conduta ilícita, que pode ser caracterizada por meio da sonegação fiscal, fraude à lei ou simulação, deixa de o pagar. Por sua vez, na elisão (lícita) o contribuinte não realiza o fato gerador da exação tributária, mas sim, realiza ato econômico com os mesmos efeitos jurídicos do que seria a causa ensejadora do fato gerador, evitando, com isso, da incidência tributária. Assim, a atuação do sujeito passivo por meio de um comportamento lícito, não proibido por lei, seria conceituada como elisão fiscal e, portanto, em economia de tributos aceitável. (FALCÃO, GUERRA e ALMEIDA, 2016, p. 16).

Desse modo, a validade do ato ou negócio jurídico pode ou não apresentar consequências na seara do direito tributário. Isso porque se ocorrido o fato gerador, nasce à obrigação tributária, independentemente da validade ou invalidade do ato. E,

de acordo com o art. 118, I, do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade dos atos praticado. Ainda, não se pode olvidar da sonegação fiscal, onde o sujeito passivo, mediante o emprego de meio ardiloso, não considera determinados fatos como tributáveis ou os faz com o intuito de esconder a matéria tributável ou qualquer circunstancia que o ligue ao fato gerador (ANDRADE FILHO, 2015, p. 179).

Levando em consideração esses aspectos, o planejamento tributário somente seria desconsiderado pela autoridade administrativa caso ocorresse à prática de algum ilícito penal ou civil. Isso quer dizer que se o sujeito passivo praticar atos tendentes à economia fiscal por meio de sonegação fiscal, fraude à lei ou simulação poderia a autoridade administrativa desconsiderar o planejamento tributário e constituir o respectivo crédito tributário dos tributos em questão, conforme autorização expressa constante no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional<sup>33</sup>, o qual legitima o lançamento de ofício nessas situações. Isso porque não se estaria diante de uma elisão fiscal, mas sim, de uma evasão fiscal. E, toda e qualquer forma de evasão fiscal é repudiada pelo ordenamento jurídico, haja vista se tratar de matéria ilícita, contrária ao direito.

Joaquim Falcão, Sérgio Guerra e Rafael Almeida (2016, p. 15-17) apontam que é tendência a doutrina tradicional brasileira aceitar um sistema fundado em práticas elisivas abusivas, “em que a obrigação de pagar o tributo pode ser afastada por qualquer conduta que não seja considerada ilícita pelo ordenamento jurídico”. Nesse sentido, os autores destacam a doutrina de Antônio Roberto Sampaio Dória, onde ele adota a diferenciação clássica da evasão da elisão de acordo com o momento da ação do contribuinte. Ou seja, na evasão fiscal, o sujeito passivo realiza o fato gerador, mas, por meio de prática ilícita (sonegação, fraude ou simulação) desvia o pagamento da exação. Por sua vez, na elisão, o sujeito passivo evita a prática do fato gerador, por um meio lícito, caracterizado por um ato econômico que traz os mesmos efeitos jurídicos daquele, escapando, assim, da incidência tributária.

Ocorre que, nos últimos anos, vem se destacando, tanto no Brasil quanto no exterior, uma corrente doutrinária voltada ao combate à elisão fiscal praticada com

---

<sup>33</sup> “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)  
IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;”

abuso de direito, a qual, segundo Marco Aurélio Greco (1988, p. 76), diferentemente da evasão fiscal que atinge a validade do ato, alcança a sua eficácia. A elisão fiscal é meio eficaz na economia de tributos, ela representa a ruptura da isonomia tributária segundo a capacidade contributiva, através de meios formais. Desse modo, o combate à elisão fiscal representa a efetividade do princípio da capacidade contributiva.

Ademais, pelo princípio da transparência, há uma tendência de adoção, por vários países, de medidas voltadas ao combate da elisão abusiva, “seja por uma interpretação que se abre aos valores, seja pela adoção das cláusulas antielisivas, pela flexibilização do sigilo bancário e pelo fortalecimento dos direitos dos contribuintes, como contrapartida às novas armas obtidas pela administração tributária”. Razão pela qual, a eficácia do planejamento tributário perpassa pelo estudo do instituto da elisão abusiva e das cláusulas antielisivas, que vem sendo utilizadas como forma de desconsiderar estratégias adotadas pelos sujeitos passivos que até pouco tempo eram consideradas lícitas, legítimas e eficazes (FALCÃO, GUERRA e ALMEIDA, 2016, p. 17).

Acerca do conceito de abuso de direito, existem várias ideias particulares a respeito, o que a possibilita ser utilizada para qualificar diversos atos ou situações. O abuso de direito pode indicar i) “todo e qualquer exercício de um direito de forma anormal quanto à sua intensidade” e ii) “todo o exercício de direito de forma particularmente incomoda para terceiros de modo a comprometer o gozo dos direitos destes sempre que houver, em cada caso, uma desproporção objetiva entre a utilidade e as consequências do ato”. Ainda, sob influência do direito romano, há quem o define como sendo um direito sem utilidade para quem o executa e com o objetivo único de prejudicar outrem (ANDRADE FILHO, 2015, p. 109).

A elisão fiscal abusiva vem sendo repudiada, a partir do final do século XX, não só pela valoração do princípio da capacidade contributiva e da isonomia. Mas também, a partir da doutrina e da jurisprudência, pela teoria do abuso de direito, a qual já é utilizada por outros ramos do direito, a exemplo do civil, que, inclusive, a partir do Código Civil de 2002, passou a considerar ato ilícito cível, de acordo com o seu art. 187<sup>34</sup>. O combate à elisão fiscal abusiva também encontra espaço no legislativo, por

---

<sup>34</sup> “Art. 187. 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.”

meio de “fatos geradores supletivos e da estipulação de presunções e ficções jurídicas, ou pela introdução de clausulas antielisivas”. Estas podendo ser genéricas (cláusulas gerais antielisivas) ou específicas (cláusulas especiais antielisivas). Nas palavras do autor:

Como se viu, modernamente os direitos não são absolutos, sendo se exercício limitado a sua função social e econômica. O abuso de direito – há muito presente em outros ramos da ciência jurídica, notadamente no direito constitucional, no direito administrativo, no direito comercial, no direito civil e no direito processual civil, e trazido para o ordenamento tributário para o combate à elisão fiscal – se traduz no exercício de uma atividade que, embora seja formalmente permitida ao agente, está sendo realizada com base em um fim diverso daquele que a norma jurídica tinha em vista quando a tutelou (FALCÃO, GUERRA e ALMEIDA, 2016, p. 18).

No direito tributário, utiliza-se da teoria do abuso de direito quando o sujeito passivo realiza ato ou negócio jurídico lícito, mas com finalidade única de economizar tributos. Para Almir Malkowski (2000, p. 61-62) se o exercício do direito tem como objetivo alcançar os fins civis ou comerciais a ele associados, mesmo que com economia de tributos, não se questiona seus efeitos fiscais. Agora, se o objetivo almejado é a economia fiscal, a qual, se realizada de outra forma não estaria presente, “ter-se-ia o uso abusivo do direito e, portanto, o fisco não estaria sujeito a respeitar os efeitos fiscais decorrentes da conduta abusiva”.

Joaquim Falcão, Sérgio Guerra e Rafael Almeida (2016, p. 20) destacam os seguintes requisitos para a caracterização da elisão fiscal abusiva, quais sejam: i) “prática de um ato jurídico, ou um conjunto deles, cuja forma escolhida na se compatibiliza com a finalidade da norma que o ampara, ou com a vontade e os efeitos dos atos praticados esperados pelo contribuinte”, ii) “intenção, única ou preponderante, de eliminar ou reduzir o montante de tributo devido”, iii) “identidade ou semelhança de efeitos econômicos entre os atos praticados e o fato gerador do tributo”, iv) “proteção, ainda que pelo aspecto formal do ordenamento jurídico, à forma escolhida pelo contribuinte para elidir o tributo” e v) “forma que represente uma economia fiscal em relação ao ato previsto em lei como hipótese de incidência tributária”.

A elisão fiscal abusiva não se confunde com a simulação fiscal. O art. 167, § 1º, do Código Civil de 2002<sup>35</sup> conceitua simulação a partir de três proposições, quais sejam: i) “aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem”, ii) “contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira” e iii) “os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados”. Segundo Joaquim Falcão, Sérgio Guerra e Rafael Almeida (2016, p. 24-25), o abuso de direito está incumbido no negócio jurídico dissimulado, cujo conceito não compreende apenas os atos ilícitos, mas, também, condutas que, aparentemente lícitas, representam o exercício abusivo do ato.

Marco Aurélio Greco (1988, p. 76) aduz que a diferença está ligada na licitude ou ilicitude do ato e sua validade. Para o autor, o abuso de direito exige justamente uma conduta antes do fato gerador, para que não se configura sonegação fiscal, e nem simulação, que é vício de validade do ato. “O abuso de direito não está focado diretamente na licitude do ato, mas na sua eficácia (indiretamente poderão existir reflexos no plano da licitude)”.

A fraude à lei, o abuso de forma, o abuso da personalidade jurídica das empresas e o descompasso entre a forma jurídica e a intenção econômica são considerados, pela doutrina, como mecanismos para efetivação do abuso de direito. É uníssono na doutrina que todos esses mecanismos são utilizados como ferramenta para o exercício de um direito em “desacordo com os objetivos que fundamentaram a elaboração da norma, cujo amparo é por ele buscado” (FALCÃO, GUERRA e ALMEIDA, 2016, p. 25).

A fraude à lei não ocorre somente em relação a normas proibitivas, mas, também, opera-se em relação às imperativas condicionadas, a exemplo das normas de direito tributário (GALLO, 1990, p. 10). Desse modo, resta caracterizada quando se objetiva mascarar a antijuridicidade de fato tipificado, dando-lhe, de forma ardilosa, outra roupagem, de modo que aparente indiferente ou permitido pelo direito (ESTÉVEZ, 2001, p. 188). A fraude à lei está presente, por exemplo, quando uma

---

<sup>35</sup> “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;  
II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;  
III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

grande empresa, objetivando se beneficiar de regime fiscal destinado às pequenas e médias empresas, promove diversas cisões societárias, resultando em várias pequenas ou médias empresas. Sendo essa prática abusiva, em razão da fraude à lei, o fisco, em tese, poderá desconsiderar essas operações societárias (FALCÃO, GUERRA e ALMEIDA, 2015, p. 26-27).

O abuso de forma ocorre quando o contribuinte utiliza de uma forma jurídica atípica em relação à finalidade desejada. E mais, para a caracterização da elisão fiscal abusiva, deve essa forma atípica adotada ser abusiva, ou seja, que a finalidade para sua adoção seja exclusivamente a economia de tributos. Exemplo do abuso de forma era quando o arrendamento mercantil ainda não tinha sido regulamentado pelo ISSQN, o que veio a ser a partir da Lei Complementar 56/1987. Ou seja, mascarava-se uma compra e venda por meio de contrato de aluguel de bens, com valor residual insignificante. Na verdade, o abuso de forma e a fraude a lei são figuras muito próximas, de modo essa seria uma subespécie daquela (FALCÃO, GUERRA e ALMEIDA, 2016, p. 27-28).

O uso abusivo da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, é elemento para a desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do art. 50, do Código Civil. A utilização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard of legal entity* para os países da *common law*) no direito tributário é uma realidade para diversos países, a exemplo da Argentina. No entanto, no Brasil, não existe uma regra jurídica específica autorizando a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. O que se tem é o art.135, III, do Código Tributário Nacional autorizando a responsabilidade pessoal dos sócios, administradores, dentre outros, na hipótese de excesso de poder violação a lei, ao contrato social ou estatuto. Assim, pode-se destacar como exemplo da aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica a responsabilidade de sócio administrador pelo passivo tributário da sociedade, nos termos da Súmula 435, do Superior Tribunal de Justiça<sup>36</sup> (FALCÃO, GUERRA e ALMEIDA, 2016, p. 29).

O vício na intenção negocial é caracterizando quando o contribuinte realiza um determinado ato sem um propósito negocial, buscando obter, na verdade, apenas

---

<sup>36</sup> Súmula 435/STJ: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.”

economia fiscal. Para a desconsideração do ato praticado, “deve o fisco perquirir o objetivo negocial do ato jurídico apresentado pelo contribuinte: o *business purpose test*”. Ocorre que, para a caracterização do abuso de direito, não basta analisar apenas a vontade do contribuinte, é necessário que estejam presentes os demais requisitos da conduta abusiva, a exemplo da “inadequação entre o negócio jurídico escolhido e a fórmula jurídica adotada” (FALCÃO, GUERRA e ALMEIDA, 2016, p. 30).

Do exposto acima, pode-se constatar que a elisão e evasão fiscal são elementos do planejamento tributário. A elisão fiscal como sendo um planejamento tributário permitido, pois, lícito, e a evasão fiscal como sendo não permitido, pois, ilícito. Ocorre que a ideia da elisão fiscal lícita permissível não é absoluta, como defendido pela doutrina clássica. Isso porque existe a teoria do abuso de direito no exercício da elisão fiscal, que desconsidera planejamentos tributários, em tese, lícitos. Assim, pode-se concluir que o planejamento tributário tem como limite não só a ilicitude, como dolo, fraude, simulação ou sonegação fiscal, mas sim, também, quando o ato ou negócio jurídico lícito é realizado com abuso de direito.

As cláusulas antielisivas possuem a finalidade de combater à elisão fiscal abusiva, elas podem ser instituídas por meio de normas genéricas, também chamadas de cláusulas gerais antielisivas, destinadas a todos os tributos ou normas específicas, também chamadas de cláusulas especiais antielisivas, cujo destino é determinados tributos.

Na década de 1980 é que começou a serem introduzidas cláusulas antielisivas no direito brasileiro. As primeiras cláusulas antielisivas foram específicas, compreendendo a legislação do imposto de renda, trata-se da Lei nº 7.450/1985 e da Lei nº 9.430/1996. Somente no ano de 2001 que surgiu uma norma geral antielisiva, introduzida pela Lei Complementar 104/2001, a qual acrescentou o parágrafo único, no art. 116, do Código Tributário Nacional<sup>37</sup> (FALCÃO, GUERRA e ALMEIDA, 2016, p. 40).

---

<sup>37</sup> “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

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

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

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

Segundo Joaquim Falcão, Sérgio Guerra e Rafael Almeida (2016, p. 40-41), essa cláusula geral antielisiva brasileira foi inspirada no sistema francês e se baseia na teoria do abuso de direito. A exemplo do modelo francês, essa cláusula combate o abuso de direito em todas as suas modalidades, quais sejam: fraude à lei, abuso de forma, abuso na intenção negocial e abuso no uso da personalidade jurídica da empresa. Para o autor, “o vocábulo dissimulação prevista na norma engloba também condutas como encobrir, ocultar, disfarçar ou atenuar os efeitos de algum fato, em fazer parecer real o que não é - traduzindo-se na expressão verbal do abuso de direito”. Portanto, essa palavra (dissimulação) possui sentido muito mais amplo do que a simulação prevista no Código Civil, de modo que “não assiste razão àqueles que veem no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional uma inócua cláusula de combate à evasão fiscal”, em razão da confusão existente entre os conceitos de simulação e dissimulação.

Em sentido diverso, destaca-se a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira (2004, p. 100), o qual entende que a norma do parágrafo único, do art. 116, do Código Tributário Nacional é antievasão. Em suas palavras:

Seja como for, norma propriamente antievasão é aquela do parágrafo único do art. 116 do CTN, cuja finalidade é reger os procedimentos tendentes a desconsiderar os negócios jurídicos praticados com a intenção de dissimular a real ocorrência de fatos geradores ou dos seus elementos de formação e quantificação, isto é, cuja finalidade declarada e específica é combater práticas evasivas. Também terão esta natureza as normas das leis ordinárias que vierem a ser promulgadas para cumprimento da diretriz maior contida no parágrafo único o art. 116 do CTN, ainda que elas possam vir a estabelecer hipóteses para sua aplicação e mecanismos de atuação iguais ou semelhantes aos das presunções jurídicas relativas (OLIVEIRA, 2004, p. 100).

Pertinente a divergência. Isso porque o que a Lei Complementar 104/2001 (que acrescentou o parágrafo único, do art. 116, do Código Tributário Nacional) autoriza é a desconsideração do negócio jurídico dissimulado. Isso pressupõe que antes houve uma simulação. Ou seja, houve a simulação de um negócio jurídico (ex. compra e venda) realizando outro negócio jurídico (ex. doação). O que a Lei Complementar 104/2001 autoriza é a desconsiderar a doação, mesmo que realizada de forma lícita, e considerar como se compra e venda fosse. Assim, pode-se entender que houve a ocorrência do fato gerador, mas acobertado por outra operação, no caso a doação,



não sendo hipótese de elisão, mas de evasão. O que se poderia pensar é que a denominação elisão ilícita seria em razão da licitude do formalismo.

Edmar Oliveira Andrade Filho (2015, p. 122) aponta a existência de dúvidas acerca da adoção da teoria do abuso de direito pela cláusula geral antielisiva do direito brasileiro (parágrafo único, do art. 116, do Código Tributário Nacional). O autor buscou a compreensão do sentido, do alcance e do objetivo da norma nos trabalhos preparatórios e nos debates parlamentares. Em 07 de outubro de 1999, o então presidente da República enviou ao Congresso Nacional o projeto de lei complementar original que visava à alteração do Código Tributário Nacional. O texto acrescentava um parágrafo único, no art. 116 do respectivo Código. A exposição de motivos, subscrito pelo Ministro da Fazenda, assim versava:

A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito (ANDRADE FILHO, 2015, p. 122).

Observa-se que a vontade do legislador, ao aprovar o texto legal, era outorgar poderes ao fisco para que coibisse práticas elisivas realizadas com abuso de direito ou abuso de forma. Essa seria a outorga de poderes, pois, o fisco sempre foi detentor do direito de desconsiderar planejamentos tributários eivados de vício de legalidade, tais como fraude, sonegação ou conluio (ANDRADE FILHO, 2015, p. 122). Portanto, não restariam dúvidas que a norma geral prevista no parágrafo único, do art. 116, do Código Tributário Nacional é antielisão, e não antievasão.

Ocorre que, o texto legal não trouxe qualquer definição do que seria a abusividade. Então, em agosto de 2002, foi editada a Medida Provisória nº 66, a qual, em seu art. 14<sup>38</sup>, elencou os elementos essenciais que autorizariam do fisco a

---

<sup>38</sup> "Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I – falta de propósito negocial; ou

II – abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

desconsiderar o planejamento tributário (ANDRADE FILHO, 2015, p. 122), tais como: i) ato praticado com o intuito de reduzir o valor do tributo, ii) ato praticado com o intuito de evitar ou postergar o pagamento do tributo, iii) ato praticado com o intuito de ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador, iv) ato praticado com o intuito de ocultar a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, v) ausência de propósito negocial e vi) abuso de forma (FALCÃO, GUERRA e ALMEIDA, 2016, p. 45).

Essa Medida Provisória não foi aprovada pelo Congresso Nacional, quando da sua conversão par a Lei nº 10.637/2002, pois violadora o princípio da legalidade tributária. Isso porque “acabaria permitindo imposições fiscais sem tipificação legal e muitas vezes recaindo sobre materialidades distintas do âmbito de competência de determinado Ente tributante (...). A inconstitucionalidade seria insuperável” (BRITTO, 2014, p. 618). Ademais, destaca Edmar Oliveira Andrade Filho (2015, p. 123) que referida Medida Provisória estava trazendo conceitos vagos e indeterminados, tais como o negócio jurídico indireto, abuso de formas jurídicas e a fraude a lei, além de rechaçar a ideia de eficiência, elemento nuclear de todo e qualquer planejamento tributário.

Para João Dácio Rolim e Fernanda Drummond Parisi (BRITTO, 2014, p. 566) muito se discute acerca da norma antielisiva constante no parágrafo único, do art. 116, do Código Tributário nacional, cuja finalidade é alcançar a mais adequada exegese. Destacam que nesse processo hermenêutico por vezes se enfatiza questões mais vagas, calcadas na interpretação de acordo com os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, por vezes batendo em questões mais pontuais, como, por exemplo, a prevalência da forma ou da substância no negócio jurídico. Destacam que o ponto crucial é verificar a existência ou não de propósito negocial subjacente ao negócio jurídico, o qual irá definir se tratar caso de elisão fiscal lícita, elisão fiscal abusiva ou evasão fiscal.

Logo após a publicação da Lei Complementar 104/2001, que, como visto acima, implementou no direito brasileiro a norma geral antielisiva, renomados doutrinadores passaram a comentá-la, alguns alegando vício de ilegalidade ou inconstitucionalidade, outros considerando a norma legal e constitucional. Podem-se

---

§ 3o Para o efeito do disposto no inciso II do § 1o, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.”

encontrar diversos artigos nesses sentidos, no livro titulado “O planejamento tributário e a lei complementar 104”, da editora Dialética, ano 2001, reeditado em 2002, sob a coordenação de Valdir de Oliveira Rocha. O livro conta com a participação dos seguintes doutrinadores, quais sejam: Aurélio Pitanga seixas Filho, Cesar A. Guimarães Pereira, Edvaldo Brito, Fábio Junqueira de Carvalho, Gabriel Lacerda Troianelli, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, João Dácio Rolim, João Francisco Bianco, José Eduardo Soares de Melo, Marco Aurélio Greco, Maria Inês Murgel, Misabel Abreu Machdo Derzi, Ricardo Lobo Torres, Ricardo Mariz de oliveira, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Sidney Saraiva Apocalypse.

Na oportunidade, autores como Hugo de Brito Machado entenderam que a norma geral antielisiva não seria autoaplicável, ou seja, dependeria de regulamentação por lei ordinária (ROCHA, 2002, p. 103-116). Ives Gandra da Silva Martins defendeu a inconstitucionalidade da referida norma geral antielisiva, sob o pretexto de que fere o princípio da legalidade (ROCHA, 2002, p. 117-128). João Dácio Rolim, por sua vez, entendeu que a norma geral antielisiva seria um recurso à analogia (ROCHA, 2002, p. 131-143).

A doutrina moderna, a exemplo de Joaquim Falcão, Sérgio Guerra e Rafael Almeida (2016, p. 41-43), rebate cada um dos pontos acima da seguinte forma, qual seja: i) quanto à auto aplicabilidade: a aplicação da teoria do abuso de direito não necessita de uma previsão explícita, pois, ele decorre dos princípios gerais do direito civil, como os da proibição do abuso e da boa-fé, bem como dos princípios de direito tributário da legalidade, igualdade e capacidade contributiva; ii) quanto à inconstitucionalidade: a norma antielisiva garante o império da lei, “é fruto da aplicação do valor da segurança jurídica em conjunto com a justiça” e iii) quanto à analogia: o combate a elisão fiscal não se confunde com a analogia. Isso porque não ocorre “a aplicação de uma lei ao fato por ela não previsto, mas sim a subsunção da própria lei tributária, cuja aplicabilidade ao caso foi ocultada pelo contribuinte”.

Assim, mesmo sem regulamentação por meio de lei ordinária, a norma geral antielisiva é autoaplicável. Marco Aurélio Greco (2004, p. 450) entende que, como o abuso de direito passou a ser considerado ato ilícito pelo Código Civil de 2002 (art. 187), a conduta abusiva por ventura adotada pelo sujeito passivo é eivada de ilicitude, estando, desse modo, no campo da evasão fiscal. Com isso, a elisão abusiva seria, na verdade, evasão, não necessitando, portanto, de incidência do parágrafo único, do

art. 116, do Código Tributário Nacional para desconsideração do respectivo planejamento tributário.

No entanto, Joaquim Falcão, Sérgio Guerra e Rafael Almeida (2016, p. 46-47) entendem que a cláusula geral antielisiva, mesmo com o advento no Código Civil de 2002, continua voltada ao abuso de direito. Isso porque ainda persiste a diferença entre ato abusivo e ato ilícito quanto aos requisitos para sua configuração, pois, “ainda é possível reconhecer que um ato formalmente abrigado por uma lei, embora não possa ser considerado ilícito, possa ser considerado atentatório ao direito como um todo”. Desse modo, a contrariedade à ordem jurídica, elemento essencial para a configuração do ilícito, “continua sendo inexigível em relação ao reconhecimento do abuso de direito”.

Do exposto acima, pode-se destacar que as primeiras cláusulas antielisivas inseridas no ordenamento jurídico foram específicas. Com o advento da Lei Complementar 104/2001 houve a inserção, na ordem jurídica, da cláusula antielisiva genérica. Mesmo sem regulamentação por meio de lei ordinária, a norma geral é autoaplicável. A cláusula geral corresponde a elisão fiscal abusiva, mesmo após o advento no Código Civil de 2002, o qual passou a considerar o abuso de direito ato ilícito (o que reporta a ideia de evasão fiscal). Assim, pode-se concluir que a regra do parágrafo único, do art. 116, do Código Tributário Nacional autoriza o fisco a desconsiderar planejamento tributário lícito, desde que realizado com abuso de direito.

### 2.3 DA DESCONSIDERAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ORIENTAÇÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF) E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ)

Como visto acima, a doutrina clássica apenas admitia a desconsideração do planejamento tributária na hipótese de evasão fiscal, caracterizada pela sonegação, fraude ou simulação, autorizando o lançamento fiscal de ofício, nos termos do art. 146, VI, do Código Tributário Nacional. Todavia, mais especificamente com o advento da norma geral antielisiva brasileira (Lei Complementar 104/2001), passou-se a desconsiderar, também, aquele planejamento tributário caracterizado como elisão fiscal praticada com abuso de direito. Em outras palavras, passou-se a rechaçar planejamentos tributários lícitos, mas cuja finalidade única seria a economia tributária.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF é um Tribunal administrativo de julgamento. Foi criado a partir da Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Resultou da unificação do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes, cuja natureza é de órgão colegiado, paritário, composto por representantes dos contribuintes e do fisco, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem como finalidade julgar recursos de ofício e voluntário interpostos contra decisões de primeira instância (Delegacias de Julgamento – DRJ), bem como recursos especiais que versem sobre a aplicação da legislação tributária federal.

Em pesquisa jurisprudencial realizada em 02 de janeiro de 2017, no site do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, correspondente ao período de janeiro de 2016 a janeiro de 2017, a partir da expressão “planejamento e tributário e elisão e abusiva”, constatou-se a presença de apenas um único julgado, datado de 04 de outubro de 2016. Trata-se de um recurso voluntário, processo administrativo nº 10120.731437/2012-28, interposto por Mineração Marca Indústria e Comércio S/A, de relatoria do Conselheiro Demetrius Nichele Macei<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

**OPERAÇÕES COM DEBÊNTURES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. ABUSO DE DIREITO. INDEDUTIBILIDADE.**

O fato de os atos ou negócios jurídicos virem a ser executados de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial, não garante por si só, a dedutibilidade prevista na legislação tributária.

Empréstimos entre coligadas e emissão de debêntures, com utilização de empresa veículo, quando o negócio substancialmente realizado teria sido o de subscrição e integralização de capital, visando a redução da carga tributária, condutas articuladas antes mesmo da ocorrência do fato gerador, implica em planejamento tributário abusivo, mais especificamente, elisão abusiva.

**COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE CSLL.**

Mantida a glosa das despesas de participação de debêntures, procedem também as exigências referentes à compensação indevida de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, conseqüentes da glosa das despesas de participação de debêntures, tendo em vista que foi a dedução dessas despesas que gerou os referidos prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.

**CONFRONTO ENTRE VALORES ESCRITURADOS COM OS DECLARADOS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS. IRPJ E CSLL.**

Quando comprovado que, apesar de o contribuinte não ter declarado certos débitos em DCTF, extinguiu parte desses débitos mediante compensação, o lançamento de ofício se revela descabido nessa parte, tendo em vista que a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência de débito indevidamente compensado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

**JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.**

A jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício que compõe o crédito tributário a partir do vencimento do lançamento até o pagamento (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma; Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma; Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

De acordo com o julgado, discutiu-se, na oportunidade, a emissão de debêntures participativas em favor de empresas do mesmo grupo econômico, oportunidade em que se utilizou de empresa controladora sediada no exterior (que captou recursos), empresa “veículo” sediada no Brasil (que recebeu esses recursos e adquiriu as debêntures) e a fiscalizada, que é empresa operacional sediada no Brasil (que emitiu as debêntures). Sobreveio autuação fiscal, em que o fisco desconsiderou o planejamento tributário, constituindo crédito de Imposto de Renda (IPRJ) Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais decidiu, por unanimidade, nesse ponto, correta a desconsideração, pelo fisco, do planejamento tributário realizado, em que pese estarem os atos e negócios jurídicos devidamente formalizados. Em resumo, entendeu que os mútuos efetivados entre coligadas e a emissão de debêntures pela sociedade operacional, mediante a utilização de empresa “veículo”, seria, na verdade, operação de subscrição e integralização de capital social, objetivando a redução da carga tributária. Com isso, considerou que as práticas, que foram articuladas antes da ocorrência do fato gerador, caracterizam planejamento tributário abusivo (elisão abusiva).

Diante do baixo resultado a partir da expressão acima utilizada, na mesma data, correspondente ao mesmo período, bem como no mesmo órgão julgador foi realizada nova pesquisa, agora, adotando a seguinte expressão, qual seja: “planejamento e tributário e propósito e negocial”. Na oportunidade, constatou-se a presença de cinco resultados. Como paradigma, adota-se o recurso especial do contribuinte, interposto por Transpinho Madeiras Ltda, processo nº 11080.723307/2012-06, acórdão nº 9101-002.429, julgado no dia 18/08/2016, de relatoria do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão<sup>40</sup>.

---

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUIO. CABIMENTO.

É cabível a qualificação da multa no caso de sonegação, fraude e conluio caracterizados pela comprovação de atos simulados.

<sup>40</sup> Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006, 2008

OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INADMISSIBILIDADE.

Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais - entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social -, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial.

GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

Do acórdão, pode-se perceber se tratar de uma sociedade que foi cindida parcialmente, de modo de que bens transferidos (imóveis) pela sociedade cindida para a cindenda, para a formação do capital social, foram, por essa, vendidos. Após a venda, houve a distribuição do seu produto aos sócios, na proporção do capital social, a título de distribuição de lucros, portanto, isento do imposto de renda, nada remanescendo a sociedade. A fiscalização entendeu que a operação societária (cisão) se deu com o fim exclusivo de realizar a alienação dos bens e posterior distribuição do resultado aos sócios, evitando, com isso, a tributação de receitas não operacionais pela empresa cindida, mas sim, a tributação por meio de receitas operacionais na empresa cindenda, mediante a apuração do lucro presumido.

Por maioria de votos, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais considerou o planejamento tributário abusivo. Isso porque, em que pese à operação societária estar formalmente perfeita, ela foi realizada com o fim exclusivo de economia fiscal. Ou seja, inexistiu propósito comercial com a criação da empresa cindenda, a qual, após a alienação dos imóveis, distribuiu, a título de lucros, o produto da venda, sendo que nada ficou para a sociedade. Da mesma forma, destacou que a cindenda não possui estrutura física ou mão-de-obra capaz de desenvolver seu objeto social. Em outras palavras, trata-se de uma empresa apenas no papel.

Ainda, o relator destacou que até pouco tempo atrás predominava no Brasil, e no mundo, o pensamento liberal, o qual visava à liberdade econômica e a propriedade privada, em detrimento do interesse social. Todavia, essa realidade, após a Constituição da República de 1988, no Brasil, mudou, de modo que se passou a priorizar o bem-estar social. Isso quer dizer que, o interesse coletivo se sobrepõe ao interesse individual, de modo que é a partir dele que as empresas, por meio de seus negócios particulares, estão impedidas de pratiquem atos como se não pertencessem a uma coletividade, a uma comunidade, a um grupo social.

Por fim, cumpre destacar que a matéria atinente ao planejamento tributário é bastante complexa, de modo que, em pesquisa mais ampla, a períodos mais

---

O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito comercial para sua realização.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.**

Comprovadas a simulação e o intuito fraudulento, caracterizado pelo dolo específico, impõe-se a aplicação da multa de 150%.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

pretéritos, constatou outras teorias defendidas ou suscitadas nos julgados mais remotos, tais como: a prevalência da forma sobre a substancia (acórdão 2202-002.187 – julgado em 20/02/2013), abuso de forma (acórdão nº 101-95.552, julgado em 25/05/2006) e a análise do motivo do ato ou negócio jurídico (acórdão nº 106-16.837 – julgado em 23/04/2008).

Todavia, os julgados mais recentes e em maior número comportam a ideia do planejamento tributário abusivo, caracterizado pelo abuso de direito ou ausência de propósito negocial. Limitou-se a enfrentar esses dois elementos nucleares, pois não é objetivo do presente estudo analisar o histórico da jurisprudência das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, a partir das respectivas teorias as quais, com exceção da primeira, converge para o mesmo sentido. Ademais, não se pode olvidar acerca da proximidade existente entre uma e outra teoria, o que se pode pensar, inclusive, em uma certa confusão ou sobreposição ente elas.

Assim, o que se pode concluir, a partir da análise desses dois casos emblemáticos, é que a atual jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF vem desconsiderando os planejamentos tributários abusivos. Ou seja, para o órgão administrativo de julgamento, o planejamento tributário não é desconsiderado apenas na hipótese de evasão fiscal, mas, também, no caso de elisão abusiva, onde a forma empregada é lícita, o ato ou negócio jurídico foi realizado antes da ocorrência do fato gerador da exação, mas, praticado mediante abuso de direito ou ausência de propósito negocial. Isso não quer dizer que um planejamento tributário não pode representar economia fiscal, mas, que ele não seja realizado apenas com essa finalidade.

Em pesquisa a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, realizada no dia 02 de janeiro de 2017, com as mesmas expressões adotadas pelas pesquisas realizadas junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pode-se constatar a existência de diversas decisões monocráticas, de rejeição dos recursos. Isso porque, para o Tribunal Superior, o enfrentamento da matéria perpassa pelo reexame do conjunto fático-probatório, o que é vedado, em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07, do Superior Tribunal de Justiça, E aqui, cumpre destacar,



que não se tem por objetivo adentrar na discussão acerca da teoria da valoração da prova<sup>41</sup>.

Dentre os julgados, localizou-se o julgamento do Recurso Especial nº 946707/RS, realizado no dia 25 de agosto de 2009, de relatoria do Ministro Herman Benjamin. Trata-se de um caso emblemático, de relevante repercussão no cenário jurídico brasileiro, envolvendo uma operação societária de incorporação envolvendo empresas do grupo gaúcho Josapar Joaquim Oliveira S/A Participações, chamada de “incorporação às avessas”. O recurso especial foi interposto pelo sujeito passivo, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região<sup>42</sup>.

---

<sup>41</sup> PROCESSO CIVIL - AGRAVO REGIMENTAL - RECURSO ESPECIAL - APLICAÇÃO DAS SÚMULAS 356/STF E 7/STJ - NULIDADE DA CITAÇÃO E DA PENHORA - INEXISTÊNCIA DE PODERES OUTORGADOS AO ADVOGADO.

1. Se o Tribunal a quo entendeu inexistir prova de que o advogado detinha poderes para receber a citação e assinar o auto de penhora, não houve prequestionamento dos dispositivos legais tidos por violados.

2. Se no especial, ao contrário do entendimento do julgado, a parte alega que os documentos comprovam suas alegações, correta a aplicação da Súmula 7/STJ.

3. Não é o Superior Tribunal de Justiça terceira instância, sendo sua função constitucional uniformizar a interpretação da legislação federal, preservando sua correta aplicação, motivo pelo qual o recurso especial reveste-se de tecnicidade, cujas hipóteses de admissibilidade estão previstas no art. 105, inciso III da CF/88, devendo ser observados os pressupostos recursais genéricos e específicos para sua admissão.

4. A valoração da prova refere-se ao valor jurídico desta, sua admissão ou não em face da lei que a disciplina, podendo ser ainda a contrariedade a princípio ou regra jurídica do campo probatório, questão unicamente de direito, passível de exame nesta Corte.

5. O reexame da prova implica a reapreciação dos elementos probatórios para concluir-se se eles foram ou não bem interpretados, constituindo matéria de fato, soberanamente decidida pelas instâncias ordinárias, insuscetível de revisão no recurso especial.

6. Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 420.217/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2002, DJ 16/12/2002, p. 301)

<sup>42</sup> INCORPORAÇÃO. AUTUAÇÃO. ELISÃO E EVASÃO FISCAL. LIMITES. SIMULAÇÃO. EXIGIBILIDADE DO DÉBITO. 1. Dá-se a elisão fiscal quando, por meios ilícitos e diretos o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. 2. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária. 3. A elisão tributária, todavia, não se confunde com a evasão fiscal, na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador. 4. Admite-se a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios indiretos para tanto, há simulação. 5. Economicamente inviável a operação de incorporação procedida (da superavitária pela deficitária), é legal a autuação. 6. Tanto em razão social, como em estabelecimento, em funcionários e em conselho de administração, a situação final - após a incorporação - manteve as condições e a organização anterior da incorporada, restando demonstrado claramente que, de fato, esta "absorveu" a deficitária, e não o contrário, tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação. 7. Não há fraude no caso: a incorporação não se deu mediante fraude ao fisco, já que na operação não se pretendeu enganar, ocultar, iludir, dificultando - ou mesmo tornando impossível - a atuação fiscal, já que houve ampla publicidade dos atos, inclusive com registro nos órgãos competentes. 8. Inviável economicamente a operação de incorporação procedida, tendo em vista que a aludida incorporadora existia apenas juridicamente, mas não mais economicamente, tendo

Conforme se depreende do julgado acima, o caso envolve a incorporação formal da empresa Supraarroz S/A pela Supremo Industrial e Comercial Ltda. Esta era deficitária, e apresentava prejuízos fiscais acumulados. Aquela, por sua vez, era empresa financeiramente saudável, apresentando lucros acumulados. Com a operação, possibilitou-se compensar os prejuízos fiscais da incorporadora frente a rentabilidade da incorporada, nos termos do art. 33, do Decreto-Lei nº 2.341/1987. E essa compensação, de acordo com o referido dispositivo legal, somente é possível quando o prejuízo for da incorporadora, isso quer dizer que, se o prejuízo for da incorporada, ele não pode ser compensado.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região entendeu se tratar da chamada “incorporação às avessas”, quando, na verdade, a empresa incorporadora é a incorporada, e vice-versa, cuja finalidade exclusiva não é a operação societária, mas sim, o aproveitamento dos prejuízos fiscais da empresa deficitária pela empresa rentável. O benefício tributário seria a redução da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

No caso concreto, constatou-se que logo após a incorporação, a incorporadora passou a adotar a denominação da incorporada. Também, a sede da incorporadora passou a ser a então sede da incorporada. Ainda, apurou-se que a empresa incorporadora apenas existia formalmente, visto que não possuía bens essenciais para o exercício atividade, os quais já haviam sido vendidos. Da mesma forma, os membros do Conselho da incorporadora renunciaram e assumiram o Conselho da incorporada. Em resumo, considerou-se que houve simulação, de modo que a verdadeira incorporadora é a Supraarroz e a incorporada é a Supremo.

O Superior Tribunal de Justiça aduziu que a controvérsia é essencialmente fática. A recorrente defendendo a legitimidade do planejamento tributário, diante da formalidade e regularidade da operação societária e o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por sua vez, entendeu que houve simulação, uma vez que a empresa incorporadora, de fato, seria a Supraarroz (então incorporada). Aduziu que o Tribunal de origem, para chegar nessa conclusão, apreciou cuidadosa e aprofundadamente os

---

servido apenas de "fachada" para a operação, a fim de serem aproveitados seus prejuízos fiscais - cujo aproveitamento a lei expressamente vedava. 9. Uma vez reconhecida a simulação deve o juiz fazer prevalecer as conseqüências do ato simulado - no caso, a incorporação da superavitária pela deficitária, conseqüentemente incidindo o tributo na forma do regulamento - não havendo falar em inexigibilidade do crédito, razão pela qual a manutenção da decisão que denegou a antecipação de tutela pretendida se impõe. (TRF4, AG 2004.04.01.044424-0, SEGUNDA TURMA, Relator DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, DJ 26/01/2005)

balanços e demonstrações contábeis das empresas, a configuração societária superveniente, a composição do conselho de administração, as operações comerciais e concluiu pela “inviabilidade econômica da operação simulada”. Apontou que rever esse entendimento exigiria o reexame do conjunto fático-probatório, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07, do Superior Tribunal de Justiça<sup>43</sup>.

Dessarte, pela pesquisa jurisprudência realizada, pode-se concluir que o Superior Tribunal de Justiça não enfrenta o mérito acerca do planejamento tributário de forma direta. No entanto, pode-se dizer que de forma indireta sim. Isso porque, ao aduzir que mudar o entendimento do Tribunal de origem, que foi pela desconsideração

---

<sup>43</sup> PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. MULTA DO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INAPLICABILIDADE.

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS. REDUÇÃO DA CSSL DEVIDA. SIMULAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. INAPLICABILIDADE. SÚMULA 98/STJ.

1. Hipótese em que se discute compensação de prejuízos para fins de redução da Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSSL devida pela contribuinte.

2. A empresa Supremo Industrial e Comercial Ltda. formalmente incorporou Suprarroz S/A (posteriormente incorporada pela recorrente). Aquela acumulava prejuízos (era deficitária, segundo o TRF), enquanto esta era empresa financeiramente saudável.

3. O Tribunal de origem entendeu que houve simulação, pois, em realidade, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo. A distinção é relevante, pois, neste caso (incorporação da Supremo pela Suprarroz), seria impossível a compensação de prejuízos realizada, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987.

4. A solução integral da lide, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

5. Não há controvérsia quanto à legislação federal.

6. A contribuinte concorda que a incorporadora não pode compensar prejuízos acumulados pela incorporada, para reduzir a base de cálculo da CSSL, nos termos do art. 33 do DL 2.341/1987. Defende que a empresa com prejuízos acumulados (Supremo) é, efetivamente, a incorporadora.

7. O Tribunal de origem, por seu turno, não afasta a possibilidade, em tese, de uma empresa deficitária incorporar entidade financeiramente sólida. Apenas, ao apreciar as peculiaridades do caso concreto, entendeu que isso não ocorreu.

8. Tampouco se discute que, em caso de simulação, "é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma" (art. 167, caput, do CC).

9. A regularidade formal da incorporação também é reconhecida pelo TRF.

10. A controvérsia é estritamente fática: a recorrente defende que houve, efetivamente, a incorporação da Suprarroz (empresa financeiramente sólida) pela Supremo (empresa deficitária); o TRF, entretanto, entendeu que houve simulação, pois, de fato, foi a Suprarroz que incorporou a Supremo.

11. Para chegar à conclusão de que houve simulação, o Tribunal de origem apreciou cuidadosa e aprofundadamente os balanços e demonstrativos de Supremo e Suprarroz, a configuração societária superveniente, a composição do conselho de administração e as operações comerciais realizadas pela empresa resultante da incorporação. Concluiu, peremptoriamente, pela inviabilidade econômica da operação simulada.

12. Rever esse entendimento exigiria a análise de todo o arcabouço fático apreciado pelo Tribunal de origem e adotado no acórdão recorrido, o que é inviável em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

13. Aclaratórios opostos com o exposto intuito de prequestionamento não dão ensejo à aplicação da multa prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC, que deve ser afastada (Súmula 98/STJ).

14. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

(REsp 946.707/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 31/08/2009)

do planejamento tributário, demandaria reexame do conjunto fático-probatório, entende-se, que uma vez configurada as questões fáticas elencadas acima, o entendimento da Corte é, também, pela desconsideração do planejamento tributário. Caso contrário, teria reformado o julgado.<sup>44</sup>

Com isso, pode-se dizer que tanto a atual jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF quanto do Superior Tribunal de Justiça – STJ vêm desconsiderando os planejamentos tributários abusivos. Ou seja, o planejamento tributário não é desconsiderado apenas na hipótese de evasão fiscal, mas, também, no caso de elisão abusiva, onde a forma empregada é lícita, o ato ou negócio jurídico foi realizado antes da ocorrência do fato gerador da incidência tributária, mas, praticado mediante abuso de direito ou ausência de propósito.

#### 2.4 A HERMENÊUTICA JURÍDICA CONSTITUCIONAL E A (NECESSÁRIA) COMPREENSÃO DAS CLÁUSULAS GERAIS E CONCEITOS INDETERMINADOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O direito tributário é um dos ramos do direito que exterioriza os valores sociais vigentes, tanto naquilo que possui de harmônico quanto de conflituoso. Possui uma extensa base constitucional, onde se encontram seus princípios fundamentais, os quais conservam sua índole política, “refletindo as tensões e o equilíbrio possível entre os ideais de liberdade de iniciativa e intervencionismo estatal, entre as garantias individuais e a justiça social, entre a segurança jurídica e as transformações sociais” (PRATES, 1992, p. 35-36).

Dentre os princípios, destaca-se o da legalidade. Trata-se do princípio que orienta todo o sistema tributário constitucional, representando, com os demais princípios correlatos, a garantia da democracia e da segurança jurídica do contribuinte. De acordo com o art. 150, I, da Constituição da República, é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios “exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça”. Esse princípio traduz a segurança jurídica do contribuinte saber, com

---

<sup>44</sup> Aqui cumpre fazer uma referência de índole técnica processual. Ou seja, por ter o Superior Tribunal de Justiça aplicado a sua Súmula 07 deixou de analisar o mérito do recurso a partir do acolhimento de uma preliminar recursal que vedava. No entanto, o que se objetivou reproduzir é que a partir dos elementos fáticos existentes no julgado do Tribunal *a quo*, alterar sua conclusão demandaria reexame do conjunto fático-probatório. Isso porque, caso não concordasse com a solução dada por aquele Tribunal, a partir dos elementos fáticos constantes no acórdão, poderia o Superior Tribunal de Justiça dar outra solução ao caso concreto.

razoável grau de certeza, quais situações podem gerar a obrigação tributária (PRATES, 1992, p. 37).

Em direito tributário, a legalidade apresenta contornos mais restritos do que aqueles com o qual se apresenta. Os elementos nucleares do direito tributário estão sujeitos a reserva absoluta de lei, em sentido formal. Assim é o art. 97, do Código Tributário Nacional<sup>45</sup>. Isso significa que o legislador retira do aplicador da norma qualquer margem à discricionariedade, assim consideradas as valorações pessoais. Desse modo, no tocante as matérias estritamente elementares dos tributos têm-se “o triunfo da interpretação estrita e o repúdio à utilização do método hermenêutico extensivo e ao emprego da analogia” (PRATES, 1992, p. 38).

Assim, pode-se perceber que a Constituição da República vigente passou a ocupar um novo papel na teoria das fontes do direito tributário. Com o objetivo de estruturar um modelo de Estado Democrático de Direito, fez nascer, no Brasil, uma tipologia de garantismo tributário voltado à segurança jurídica, a qual é conquistada com base na lei. Em razão disso, o exercício do poder de arrecadação pelo Estado está adstrito aos limites materiais de incidência tributária, assim definidos na constituição, com observância as demais normas constitucionais e infraconstitucionais (DANTAS, 2011, p. 1).

Segundo Aurélio Pitanga Seixas Filho (MACHADO, 2002, p. 23-26), o lançamento fiscal é ato administrativo, dotado de um procedimento, voltado a constituição do crédito tributário. A lei instituidora do tributo outorga à autoridade fiscal a competência de administrar a sua arrecadação e fiscalizar seu pagamento. Nos termos do art. 142, *caput*, do Código Tributário Nacional<sup>46</sup>, constitui o crédito tributário por meio do lançamento fiscal, onde a autoridade fiscal formaliza em um documento

---

<sup>45</sup> “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 artigos 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 artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 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.”

<sup>46</sup> “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

a existência de um dever jurídico de pagar determinada quantia em dinheiro, a título de tributo, em razão da existência de uma obrigação tributária.

Nos termos do parágrafo único, do art. 142, do Código Tributário Nacional, “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. Isso quer dizer que o lançamento fiscal deve ser realizado pela autoridade administrativa nos estritos termos da lei. Ou seja, deve ser realizado sempre que a lei o determine, respeitado os critérios legais, não possibilitando margem de discricionariedade, por questões de oportunidade ou conveniência (AMARO, 2014, p. 374). Uma vez constatada a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária, devendo a autoridade administrativamente, de forma vinculada e obrigatória, realizar o lançamento fiscal, a fim de constituir e declarar o crédito tributário.

Interpretar uma lei consiste em identificar o seu sentido e alcance. Ela se mostra necessária para aplicação da lei à um caso concreto. Após a realização desse trabalho técnico é que se concluirá pela aplicação ou não da norma jurídica ao caso concreto. Em direito tributário não se admite interpretação apriorística, ou seja, onde o intérprete deveria buscar uma solução em favor do fisco (*in dubio pro fisco*) ou em favor do indivíduo (*in dubio contra fisco*), mas sim, interpreta-se suas normas de acordo com as regras e técnicas de interpretação aplicáveis ao direito em geral (AMARO, 2014, p. 231-234)<sup>47</sup>.

O Código Tributário Nacional traz normas de interpretação. Em seu art. 107, aduz que “A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”. Ocorre que as regras postas pelo código, em seus artigos 108 a 112<sup>48</sup>, são

---

<sup>47</sup> “A interpretação consiste em mostrar algo: ela vai do abstrato ao concreto, da fórmula à respectiva aplicação, à sua ilustração ou à sua inserção na vida; na interpretação de fatos, ao contrário, vai-se do concreto ao abstrato, da experiência à linguagem. A interpretação, pois, consubstancia uma operação de mediação que consiste em transformar uma expressão em uma outra, visando a tornar mais compreensível o objeto ao qual a linguagem se aplica. A interpretação do direito consiste em concretar a lei em cada caso, isto é, na sua aplicação, o intérprete, ao interpretar a lei, desde um caso concreto, a aplica. Interpretação e aplicação não se realizam autonomamente. O intérprete discerne o sentido do texto a partir e em virtude de um determinado dado. Assim, existe uma equação entre interpretação e aplicação: não estamos, aqui, diante de dois momentos distintos, porém frente a uma só operação. Interpretação e aplicação se superpõem” (GRAU. 1996, p. 153).

<sup>48</sup> “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

deficientes e apresentam lacunas, deixando extensa margem para a aplicação dos instrumentos fornecidos pela hermenêutica. Em função disso, a regra é a “submissão do direito tributário ao conjunto de métodos interpretativos fornecidos pela teoria da interpretação jurídica, inclusive nos casos em que o código estabelece comandos específicos” (AMARO, 2014, p. 234).

A interpretação do texto legal não é um ato meramente mecânico ou resultado da logicidade, pois, o intérprete, além da sua intelectualidade, está sujeito à influência dos conceitos absorvidos em sua atividade funcional. Isso não quer dizer que há possibilidade de juízo disjuntivo ou permissão legal para mais de uma alternativa, de modo que cabe ao intérprete chegar à única interpretação possível, não havendo margem a discricionariedade na interpretação (SEIXAS FILHO, 2010, p. 116). Segundo Ricardo Lobo Torres (1991, p. 137-138), na interpretação do direito, é inevitável certo grau de ideologia, além da dimensão artística nela existente, mas, jamais eliminando os aspectos técnicos e científicos presentes na atividade interpretativa.

Lênio Luiz Streck defende a “desconstrução da metafísica vigente no pensamento dogmático do direito”, cuja tarefa é de “desenraizar aquilo que tendencialmente encobrimos”. A metafísica faz com que se “esqueça justamente da diferença que separa o ser do ente”, que, na seara jurídica, corrompe a atividade interpretativa, a partir de uma “espécie de extração de mais-valia do ser (sentido) do direito”. Então, propõe a busca, a partir de uma análise fenomenológica, o desvelamento daquilo que cotidianamente ocultamos de nós mesmos, o exercício da

---

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.”

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

“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.”

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;”

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

transcendência, no qual “não apenas somos, mas percebemos que somos (Dasein) e que somos aquilo que nos tornarmos pela tradição<sup>49</sup>”.

Trata-se, enfim, da elaboração de uma análise antimetafísica (clássica e moderna), porque, a partir da viragem linguística e do rompimento com o paradigma metafísico aristotélico-tomista e da filosofia da consciência, a linguagem deixa de ser uma terceira coisa que se interpõe entre um sujeito e um objeto, passando a ser condição de possibilidade. Ao mesmo tempo, o processo interpretativo deixa de ser reprodutivo (*Auslegung*) e passa a ser produtivo (*Sinngebung*). É impossível ao intérprete desprender-se da circularidade da compreensão, isto é, como aduz com pertinência Stein, nós, que dizemos o ser, devemos primeiro escutar o que diz a linguagem. A compreensão e explicação do ser já exige uma compreensão anterior (STRECK, 214, p. 225-226).

É preciso deixar que o texto diga algo ou, ainda, que questão de direito (texto) e questão de fato (caso concreto) não podem ser cindidos. “(...) o texto não existe em uma espécie de “textitude” metafísica; o texto é inseparável de seu sentido; textos dizem sempre respeito a algo da facticidade; interpretar um texto é aplica-lo”. Portanto, não se pode cindir interpretação de aplicação, pois, a aplicação é consequência da interpretação. “Salta-se do fundamental para o compreender (e, portanto, aplicar)” (STRECK, 2014, p. 227).

O professor Jaci Rene Costa Garcia (2015, p. 15) ensina que “o Direito pode encontrar uma orientação não necessariamente conceitual”, assim compreendida aquela “pautada na facticidade e na historicidade” que advém do mundo da vida humana. Com isso, possibilita-se uma “compreensão interpretativa do sentido da vida que se apresenta ao intérprete diante do caso na sua singularidade”. E, essa compreensão, “como um valor encontrado no jogo entre Ética e Direito, pode ser intersubjetivamente vivificado a partir de uma expediência originalmente estética”.

No entanto, a problemática está na interpretação das cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados, presentes, como visto acima, no planejamento tributário. No direito tributário brasileiro, é inevitável a presença de conceitos indeterminados, o que acarreta numa relativização da ideia clássica de legalidade, “na medida em que se reconhece à autoridade fiscal certa margem de liberdade de conformação, devendo-se focar a atenção agora nos mecanismos de controle que

---

<sup>49</sup> “(...) pré-juízos que abarcam a facticidade e historicidade de nosso ser-no-mundo, no interior do qual não se separa o direito da sociedade, porque o ser é sempre o ser de um ente, e o ente só é no seu ser, sendo o direito entendido como a sociedade em movimento (STRECK, 2014, p. 225).



protegerão os contribuintes contra um indevido exercício de tal liberdade, a qual permanece pautada pelos limites legais” (RIBEIRO e ROCHA. 2008, p. 246)<sup>50</sup>.

Portanto, observa-se que a estrutura do direito tributário brasileiro está calcada no garantismo tributário, como elemento fundamental da segurança jurídica. Ou seja, pelo princípio da legalidade, a exigência ou majoração de tributo somente se opera por força legal, de modo que a constituição do crédito tributário, por meio do lançamento fiscal, é ato privativo, vinculado e obrigatório da autoridade administrativa. A problemática, em relação a essa estrutura, está quando a lei tributária apresenta cláusulas abertas e conceitos indeterminados, o que pode gerar a discricionariedade e arbitrariedade, tanto da administração pública quanto dos julgadores, administrativos e judiciais, na interpretação da legislação tributária.

E, como visto acima, essa é a realidade das regras do planejamento tributário, o qual apresenta cláusulas gerais e conceitos indeterminados. Assim, partindo-se dessa premissa atinente ao planejamento tributário (cláusulas gerais e conceitos indeterminados), abaixo será analisado a possível desconsideração de planejamentos tributários, pela administração pública, bem como pelos julgadores administrativos e judiciais, a partir dos fundamentos da hermenêutica.

O direito constitucional passou por profunda evolução ao longo das últimas décadas. O neoconstitucionalismo ou constitucionalismo contemporâneo é um movimento constitucional pós-guerra (Segunda Guerra Mundial), que representa um conjunto de transformações ocorridas no Estado e no direito constitucional. Segundo Luiz Roberto Barroso (2005, p. 15), as transformações decorrentes do novo constitucionalismo são de índole histórica, filosófica e teórica, que resulta em um processo de constitucionalização do direito<sup>51</sup>.

---

<sup>50</sup> “Sucedem que a clareza do texto da norma, com os seus conceitos determinados e enumerações taxativas, nem sempre é possível no Direito Tributário. A própria procura da clareza pode conduzir ao preciosismo, ao perfeccionismo e ao excesso de regulamentação. As normas tributárias, inflacionadas e de duração efêmera, não primam, nem mesmo em países de sólida tradição jurídica, pela perfeição da forma, sendo defeituosas e imprecisas em grande número. Além disso, o Direito Tributário não pode prescindir dos conceitos indeterminados e dos tipos jurídicos que, abertos por natureza, possibilitam a reelaboração e a renovação da norma por parte do intérprete” (TORRES, 1991, p. 132-133).

<sup>51</sup> Em suma: “o neoconstitucionalismo ou novo direito constitucional, na acepção aqui desenvolvida, identifica um conjunto amplo de transformações ocorridas no Estado e no direito constitucional, em meio às quais podem ser assinalados, (i) como marco histórico, a formação do Estado constitucional de direito, cuja consolidação se deu ao longo das décadas finais do século XX; (ii) como marco filosófico, o pós-positivismo, com a centralidade dos direitos fundamentais e a reaproximação entre Direito e ética; e (iii) como marco teórico, o conjunto de mudanças que incluem a força normativa da Constituição, a expansão da jurisdição constitucional e o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional. Desse conjunto de fenômenos resultou um processo extenso e profundo de constitucionalização do Direito” (BARROSO, 2005, p. 15)

Com marco histórico, tem-se o fenômeno da reconstitucionalização, de origem europeia pós-guerra. Representa um movimento democrático que redefiniu o papel da Constituição, bem como do próprio modelo de Estado Democrático de Direito. O marco filosófico do novo direito constitucional é o pós-positivismo. Ou seja, trabalha com a ideia de superação do modelo positivista, o qual é baseado no processo de subsunção do fato a norma, destacando um modelo calcado em direitos fundamentais, a partir do conceito de dignidade da pessoa humana. No marco teórico, pode-se destacar a aplicação do direito constitucional. Para tanto, elucida três grandes transformações, quais sejam: i) reconhecimento da força normativa à Constituição, ii) expansão da jurisdição constitucional e iii) desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional (BARROSO, 2005, p. 3-6).

Para Valéria Ribas do Nascimento (2011, p. 84), esse último marco corresponde aos novos desenvolvimentos teóricos, os quais, para explicar o fenômeno jurídico, partem do sentido material da constituição. Destaca doutrinadores como Ronald Dworkin, Robert Alexy, Gustavo Zagrebelsky, Luigi Ferrajoli, Carlos Nino e Luis Prieto Sanchís que defendem que diferentes âmbitos culturais têm contribuído para compreender as constituições e as práticas jurisprudenciais, bem como para criá-las.

O novo constitucionalismo recebe da teoria neoconstitucionalista os aportes necessários para uma confluência de teses e posturas capazes de realizar o direito, ultrapassando a tese de que o direito se basta. Destaca-se tratar de uma técnica ou engenharia de poder que procura dar respostas a movimentos históricos de natureza diversa do constitucionalismo liberal (primeiro constitucionalismo). Ele é paradigmático, ruptural, pois, o motivo de luta é outro. Por isso, não há possibilidade de compatibilizar neoconstitucionalismo e positivismo jurídico. A postura analítica não dá conta do destino que a história impõe. No entanto, a hermenêutica pode mostrar, revolvendo o chão linguístico da história, por meio de reconstrução institucional do Estado, do direito e da política (STRECK, 2009, p. 1-2).

Segundo António Castanheira Neves (1995, p. 45 e seg.), com o advento do constitucionalismo e a conseqüente racionalização do poder, caracterizado pela inserção e consagração dos princípios constitucionais e direitos fundamentais, o direito não é mais visto de modo estadista. Da mesma forma, deixou de ser pura e simplesmente a aplicação da lei, passando a exercer a promoção dos direitos e a

consagração da democracia. E, por fim, o direito deixou de ser apenas um sistema legislativo, estando, agora, condicionado à realidade histórico-social. Três foram as mudanças, quais sejam i) na concepção do direito, ii) na realização do direito e iii) no sentido do sistema jurídico. Essas variações sugerem a mudança na tradicional teoria das fontes do direito, onde outros institutos podem ser considerados fonte (TOVAR. 2014, p. 266).

Para Lenio Streck (2014, p. 76) “a Constituição altera (substancialmente) a teoria das fontes que sustentava o positivismo e os princípios vêm a propiciar uma nova teoria da norma (atrás de cada regra, há, agora, um princípio que não a deixa desvencilhar do mundo prático)”. Isso porque “o modelo de conhecimento subjuntivo, próprio do esquema sujeito-objeto, tinha que ceder lugar a um novo paradigma interpretativo”. Observa-se que o autor reafirma a mudança na teoria das fontes e da norma, a partir da Constituição da República de 1988. Ou seja, em um sistema calcada na literalidade da lei, positivismo jurídico, passou-se a lei a possuir, por traz dela, um princípio, o qual faz o respectivo elo entre a norma e o fato<sup>52</sup>.

Em que pese toda a evolução dos Estados Constitucionais, a resistência positivista ainda permanece. De herança liberal, corresponde a um modelo que sobrepõe segurança jurídica, por meio do método, da busca pela verdade absoluta, na proteção exclusiva dos direitos individuais – desprestigiando, com isso, os direitos sociais. A hermenêutica filosófica assume papel importante no discurso jurídico. Sua influência representa libertação do pensamento jurídico liberal – ou seja, não dogmático. Em âmbito processual, trata-se de uma filosofia voltada para o mundo prático, para o mundo da vida, para o direito subjetivo material discutido em juízo, como ferramenta capaz de satisfazer os direitos sociais (ISAIA, 2012, p. 3.41-342)<sup>53</sup>.

---

<sup>52</sup> Em referência a Lenio Streck: “(...) o *neoconstitucionalismo* – revisto desde uma perspectiva hermenêutica – problematiza a questão da indeterminação do direito a partir da apresentação de a) uma nova teoria das fontes – da plenipotência da lei, salta-se para a onipresença da Constituição; b) uma nova teoria da norma – que assume a posição de um *conceito interpretativo* (hermenêutico) que só pode ser determinado no nível da própria prática jurídica, ao contrário das perspectivas semânticas anteriores; c) uma nova teoria da interpretação que implica a colocação radical do problema da indeterminação do direito a partir de uma perspectiva hermenêutica” (OLIVEIRA, 2008, p. 172).

<sup>53</sup> “O projeto de uma filosofia no processo guarda relação ao estabelecimento de uma atitude não dogmática, forjada diretamente no sangramento do cotidiano processual em busca da satisfação dos direitos sociais. Funda-se na tentativa de substancialização do direito processual civil, valorizando a Constituição enquanto base de toda a juridicidade. A hermenêutica filosófica assumirá um importante lugar nessa construção, já que com ela é possível falar, a partir do modo-de-ser-no-mundo do intérprete, na possibilidade de “ontologizar” a jurisdição processual, a Constituição e o Estado democrático de direito, o que significa fazer que o processo civil não pode ser compreendido de forma isolada do sentido da Constituição e do Estado democrático de direito” (ISAIA, 2012, p. 342).

Heidegger propõe pensar a desconstrução da metafísica a partir da hermenêutica da facticidade, deslocando o lugar da fundamentação no sujeito e na consciência para o ideário de mundo, de ser-no-mundo. Para a hermenêutica, a racionalidade se define através da linguagem. Gadamer aduz que não há compreensão sem linguagem. É a linguagem que determina o objeto compreendido. Toda interpretação é especulação, onde não existem dogmas. A interpretação trabalha com conceitos prévios (pré-compreensão), que podem ser substituídos por outros mais adequados. O fato é hermeneuticamente compreendido a partir da historicidade do intérprete, pressupondo, para tanto, sua inserção no contexto da controvérsia e a pré-compreensão da Constituição (ISAIA, 2012, p. 344-345).

Em tempos de neoconstitucionalismo, confunde-se a finalidade e essência das cláusulas gerais e conceitos indeterminados, os quais se encontram presentes nas normas jurídicas. De um lado, essa técnica legislativa possibilita a “dinamização do sistema normativo”, a fim de adaptá-lo à natural evolução da sociedade, sem que, para isso, altera-se a sua redação. Por outro lado, há a possibilidade de “fragilizar o direito”, ao passo que se parte da ideia de que na interpretação das cláusulas abertas e conceitos indeterminados se pode tudo, sujeitando-se, assim, as discricionariedades e arbitrariedade (TOVAR. 2014, p. 267).

Para Cristiano Becker Isaia (2012, p. 340-341), tem-se como discricionariedade do julgador a busca por respostas que não se encontra na lei, sendo, Ronald Dworkin, um dos maiores críticos dessa teoria. Ou seja, a teoria do poder discricionário advém das doutrinas positivistas contemporâneas. Consiste em dizer que quando o julgador não encontra respostas na respectiva legislação, a solução do caso concreto se opera a partir desse poder discricionário, independentemente de qualquer sentido da lei<sup>54</sup>.

Ronald Dworkin (2002, p. 27-28) ensina que o conceito de “poder discricionário” “só está perfeitamente à vontade em apenas um tipo de contexto: quando alguém é em geral encarregado de tomar decisões de acordo com padrões estabelecidos por uma determinada autoridade”. Para Dworkin, o “sentido forte de poder discricionário” compreende “a ausência de limitações, ao seu titular, de quaisquer padrões

---

<sup>54</sup> “Um dos maiores críticos da discricionariedade judicial é o jusfilósofo norte-americano Ronald Dworkin. A doutrina do poder discricionário (tese central das doutrinas positivistas contemporâneas) está no sentido forte da expressão, ou seja, na sustentação da tese de que quando o magistrado não encontra respostas no corpo legislativo-positivado à solução de determinado caso concreto, deve decidi-lo a partir do exercício de tal poder discricionário, independente de qualquer padrão derivado da autoridade da lei (leia-se, do direito)” (ISAIA, 2012, p. 340).

(*standards*) estabelecidos por outra autoridade. E o positivismo jurídico possui como qualidade inerente, como atributo, esse conceito de “poder discricionário” (MOTTA, 2012, p. 70).

Para Leonardo Zehuri Tovar (2014, p. 267), as “Cláusulas gerais, conceitos indeterminados, longe de possibilitar decisionismos e arbitrariedade interpretativa, promovem, antes de tudo, a inserção da facticidade no direito tributário”. Essa reinserção não retira a autonomia do direito tributário. Na verdade, é “o paradigma da tipicidade cerrada ou fechada que merece a devida contextualização”. Para o autor, essa técnica legislativa é necessária, não só pelos motivos exposto, mas, também, para evitar “à criação artificiosa de negócios e situações, no desígnio único de fugir da carga fiscal”.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 343.446<sup>55</sup>, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, julgou pela possibilidade da utilização desses conceitos indeterminados em seara tributária, em que pese o garantismo constitucional, calcado no princípio da legalidade. Ou seja, na oportunidade, considerou “o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV”.

O planejamento tributário não pode ser desconsiderado a partir de concepções inapropriadas que se tem a respeito das cláusulas gerais, ao crer que o julgador detém mais poderes, sob pena de se permitir a discricionariedade como regra e o arbítrio como algo comum (TOVAR, 2014, p. 269). “(...) o legislador lança mão de cláusulas

---

<sup>55</sup> EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I. IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. (RE 343446, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003 PP-00040 EMENT VOL-02105-07 PP-01388)

gerais e conceitos jurídicos indeterminados que, utilizados juntamente com os princípios constitucionais proporcionam uma considerável função política do magistrado no dia a dia da atividade forense” (GSCHWENDTNER, 2006, p. 98).

A técnica legislativa de adoção de cláusulas abertas e conceitos indeterminados não significa que a atividade interpretativa e julgadora não está submetida ao controle. Isso porque elas não delegam discricionariedade, e a voz do intérprete, de um modo geral, não é arbitrária, mas, vinculada. Elas realizam o reenvio do intérprete/aplicador a pautas de valoração do caso concreto (COSTA, 1999, p. 119 e 229). De acordo com Eros Grau (1988, p. 74) “os conceitos indeterminados não conduzem a uma situação de indeterminação, eis que só permitem uma ‘unidade de solução’ em cada caso”. Portanto, essa técnica legislativa não representa plenitude, mas sim, a interpretação deve se dar de acordo com o caso concreto, a partir da Constituição.

E interpretar a Constituição perpassa pelo respeito “as amarras da história, da prática e, sobremaneira, da integridade de princípios”. A Constituição, além de um documento, é uma tradição. E o intérprete deve entrar nessa tradição e interpretá-la de forma condizente com a ciência do Direito. A Constituição estabelece princípios abstratos, cuja compreensão não é algo absoluto, pois traz consigo uma determinada dimensão de moralidade (“leitura moral”). Assim, “deve ser compreendido com um “dever-ser” enfeixado em meio a um emaranhado coerente de outros princípios constitucionais, cujo sentido, importância e “peso” só se verificará nas especificidades do caso concreto” (MOTTA, 2012, p. 38-39).

Ao considerar os princípios no ato de interpretação das cláusulas gerais e conceitos indeterminados, não se pode pensar que será a abstração e generalidade que irá definir se se está diante de uma regra ou de um princípio. Admitir que a identificação do princípio se opera a partir da abstração ou generalidade do texto, estar-se-ia transformando todas as cláusulas gerais e conceitos indeterminados em princípios, o que não é verdade. A interpretação a partir de princípios visa evitar a discricionariedade e arbitrariedade, e exigem do intérprete a identificação de fundamentos políticos e morais em vigor em uma dada comunidade (TOVAR, 2014, p. 270).

Para o professor Lenio Luiz Streck, os princípios visam impedir “múltiplas respostas”. Eles não abrem a interpretação, mas sim, a fecham. Portanto, os princípios

não são “cláusulas abertas”, não autorizam a “livre atuação da subjetividade” do intérprete (STRECK, 2006, p. 327-398). Nas palavras do autor:

(...) advêm as teses de que as regras são enunciados “fechados” que não permitem uma “expansão interpretativa”, enquanto que os princípios seriam enunciados “abertos” que possibilitariam uma maior margem de atuação por parte do intérprete. Neste caso, o problema semântico próprio da regra – ambiguidades e vagezas – é transferido também para os princípios, que passam a ser responsáveis por um problema do qual eles, na verdade, são a solução. Ou seja, os princípios não permitem ao intérprete uma “maior margem de atuação” ou uma interpretação mais “extensiva”. Ao contrário disso, os princípios indicam o modo correto e decidir (STRECK, 2014, p. 570).

Regras e princípios são juridicamente vinculativos. Princípio é “um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade” (DWORKIN, 2002, p. 36). Existe uma diferença lógica entre regra e princípio. Enquanto as regras são excludentes uma das outras, os princípios contrários não considerados exceção um do outro. Os princípios possuem uma dimensão estranha às regras, qual seja: a dimensão do peso ou da importância, como afirma Dworkin. Quando os princípios se inter cruzam, o que se considera é a força relativa de cada uma, e não a sua validade. Ambos os princípios seguirão valendo e podem ser decisivo ao próximo caso<sup>56</sup> (MOTTA, 2012, p. 74).

A distinção entre princípios e regra não autoriza a subjetividade interpretativa. Se assim o fosse, “não representaria a ruptura com o mundo de regras”. Princípio não é “norma de regra” e regra não é “ente disperso do mundo jurídico”. A “diferença é que a sempre há uma ligação hermenêutica entre regra e princípio”, caso contrário, não se poderia afirmar que atrás de cada regra há um princípio. Esse princípio “constitui o sentido da regra na situação hermenêutica gestada no Estado Democrático de Direito”. Assim, “quando se diz que entre regra e princípio há (apenas) uma diferença

---

<sup>56</sup> Em sentido diverso: “(...) com Alexy temos uma *classificação da norma* a partir do reconhecimento dos princípios como espécies deonticas deste gênero. Daí sua conceituação de princípio como *mandado*, que é uma das dimensões da lógica deontica (além do proibido e do permitido). Ao lado do conceito de princípio como mandamento – que lhe confere propriamente a forma deontica – Alexy inseri a idéia de *otimização* que deve ser entendida como a ordenação para que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Como coexistem sistematicamente e todos os princípios constitucionais possuem esse elemento da otimização, não raro tais princípios colidem e essa colisão deverá ser resolvida pelo intérprete antes de aplicar a regra pertinente ao caso concreto. A resolução desta colisão de princípios se dá por meio de um *juízo valorativo* do intérprete que é regrado e limitado racionalmente pelo procedimento da *ponderação*” (OLIVEIRA, 2008, p. 184).

(...), é porque regra e princípio se dão, isto é, eles acontecem (na sua norma) no interior do círculo hermenêutico<sup>57</sup>. (STRECK, 2014, p. 315).

Existe uma diferença ontológica entre regra e princípio, o que representa “um resgate do mundo prático no âmbito do pensamento jurídico”. A atividade de compreender e interpretar “não pode ignorar a facticidade e historicidade daquele que pergunta pelo sentido: o ser-aí”. “O mundo prático, enquanto primado do sentido, enquanto horizonte transcendental no qual aparece qualquer questão do conhecimento humano – inclusive o direito e o conceito de princípio -, torna impossível se falar em qualquer separação entre sujeito e objeto”. Em todo caso compreendido e interpretado já aconteceram os princípios, e não “o” princípio. Toda decisão deve ser fundamentada em princípios. Não há regra sem princípio, e não há princípio sem regras. “Há entre eles uma diferença, mas seu acontecimento sempre se dá numa unidade que é a antecipação de sentido (OLIVEIRA, 2008, p. 223).

Não há oposição entre regra e princípio. “O direito só faz sentido quando entendido como unidade coerente, como “completeza”, como “integridade”. A teoria do direito deve fornecer uma “base” para a atuação judicial, de modo que os princípios devem justificar as regras. Para isso, “é preciso identificar as preocupações e tradições morais da comunidade que efetivamente sustentam essas regras (...). Noutras palavras, o operador do Direito precisa identificar, nos princípios, o “sentido” das regras”. E aqui surge a mais polêmica das teses de Dworkin, a “única resposta correta”, assim considerada “aquela que resolvesse melhor a dupla exigência que se impõe ao juiz, ou seja, fazer com que a decisão se harmonize o melhor possível com a jurisprudência anterior e ao mesmo tempo a atualize (justifique) conforme a moral política da comunidade” (MOTTA, 2012, p. 76-77).

Portanto, a interpretação da regra ou o ato decicional devem se operar a partir de princípios. “A legitimidade de uma decisão será auferida no momento em que se demonstra que a regra/norma por ela concretizada é instituída por um princípio”. Não há regra sem um princípio instituidor, e sem esse, a regra não pode ser aplicada, posto

---

<sup>57</sup> “Podemos afirmar, portanto, que para Dworkin, não há uma cisão radical entre regras e princípios que estão, de modo permanente, implicando na prática interpretativa que é o direito. Já uma *diferença* entre regra e princípio porque quando nos ocupamos das controvérsias jurídicas e procuramos argumentar para resolvê-las, somos levados a nos comportar de modo distinto quando argumentamos com regras e quando argumentamos com princípios. Há um elemento *transcendente* nos princípios, porque quando argumentamos com eles sempre ultrapassamos a pura objetividade em direito a um todo contextual coerentemente (re)construído, que, todavia, sempre se dá como pressuposto em todo processo interpretativo” (OLIVEIRA, 2008, p. 201).



que não estará dotada da legitimidade democrática necessária (resposta correta ou constitucionalmente adequada) (STRECK, 2014, p. 553). O exercício da interpretação não se pode operar a partir de uma visão *a priori* ou como um dado prévio e abstrato. Isso porque não existe uma solução em abstrato, mas sim, um caso em específico. Sua solução deve partir de fundamentos políticos e morais vigentes em uma determinada comunidade, não se admitindo qualquer convicção moral, de cunho pessoal, pois, os princípios fecham a interpretação, e não a abrem (TOVAR, 2014, p. 271).

Por estar diante de um conceito vago a regular um caso concreto, inúmeras poderão ser possibilidades de sentido. Em função disso, a fundamentação ainda mais deve estar presente, como forma de controle decisional, o qual está ligado à democracia. Isso porque não se pensa em Estado Democrático conferindo ao julgador (ou autoridade administrativa) poder discricionário para, diante de conceitos indeterminados, agir de acordo com interesses próprios, desconsiderando planejamentos tributários lícitos. A se admitir essa discricionariedade, “estar-se-ia conferindo a possibilidade ao agente que interpreta (em sentido amplo) a tarefa de extrair do texto a vontade da lei, o que equivaleria a dizer que todo ato de julgar seria silogístico” (TOVAR, 2014, p. 267).

Pode-se dizer que a utilização das cláusulas gerais e conceitos indeterminados impõe a obrigação de criar uma solução que leve em consideração à valoração e a própria justiça de cada caso concreto. Em hipótese alguma essa técnica legislativa pode ser utilizada para julgar o caso concreto de forma discricionária ou arbitrária. Deve o julgador judicial ou administrativo, bem como a autoridade administrativa fundamentar suas conclusões, conforme mando constitucional insculpido no art. 93, IX<sup>58</sup> (ABBOUD, GARBELLINI CARNIO e TOMAZ DE OLIVEIRA, 2013, p. 257).

Para desconsiderar um planejamento tributário, deve-se analisar o caso concreto. Isso porque há casos em que do mesmo texto normativo são colhidas normas diferentes. E aqui cumpre destacar que norma não se confunde com texto normativo. A norma é resultado da interpretação do texto normativo, a partir de um

---

<sup>58</sup> “Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios: (...)

IX todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação;”

procedimento compreensivo, que não se confunde com a simples análise sintática e semântica do texto. Assim, “é a partir do texto legal, claro, mediante interpretação voltada ao caso, que se constrói a norma”. “Não se constrói norma fora do caso concreto” (TOVAR, 2014, p. 271).

Norma é sempre o resultado da interpretação de um texto, o sentido que este texto vem a assumir no processo compreensivo (STRECK, 2009, p. 224-226). Desse modo, a palavra “norma” representa “o produto da interpretação de um texto, isto é, o produto da interpretação da regra jurídica realizada a partir da materialidade principiológica. Se sempre há um princípio atrás de uma regra, a norma será o produto dessa interpretação, que se dá na *applicatio*”. A norma não existe sem a interpretação, a qual somente existe a partir de um caso concreto. Então, “não pode haver m conceito de norma que seja prévio e anterior ao caso a ser decidido” (STRECK, 2014, p. 556-557).

Portanto, a partir do constitucionalismo contemporâneo, não há mais lugar para a autoridade administrativa ou o julgador (administrativo ou judicial) estar voltada para a vontade da lei ou do legislador. Da mesma forma, não se pode desconsiderar um planejamento tributário, por ilegal ou abusivo, a partir de fundamentos *a priori*, desvirtuado ou fora do caso concreto. A atuação administrativa (de lançamento fiscal) ou julgadora deixa de ser um ato puramente silogístico, “a partir do qual se aplica de modo estandardizado uma premissa maior (lei) para a solução do caso (premissa menor)” (TOVAR, 2014, p. 271).

O silogismo somente teria espaço caso o ato de interpretar representasse uma simples reprodução de sentidos, o que é incompatível com o neoconstitucionalismo. “Não existe norma pronta quando se trata de planejamento tributário; por isso, situações legais aparentemente semelhantes não necessariamente serão normativamente similares” (TOVAR, 2014, p. 271). Realizar o direito a partir de um sistema conceitual, cujas decisões decorrem da lógica a partir do sistema, do conceito e da doutrina, podendo solucionar o caso por meio da subsunção silogística é ferramenta do positivismo legalista (MULLER, 2009, p. 123).

E esse silogismo de subsunção do fato a lei foi desmistificada pela hermenêutica filosófica de Gadamer, a qual estabelece a compreensão como um ato de aplicação (*applicatio*). Para o autor a estrutura da compreensão é circular. Em contato com o texto normativo, o intérprete realiza uma projeção do seu sentido, a

partir de uma pré-compreensão que decorre de sua historicidade. Desse modo, a interpretação e a aplicação compõe o mesmo processo, pois, interpretar é compreender e aplicar. Em suas palavras:

A tarefa da interpretação consiste em concretizar a lei em cada caso, isto é, em sua aplicação. A complementação produtiva do direito, que ocorre com isso, está obviamente, reservada ao juiz, mas este encontra-se por sua vez sujeito à lei, como qualquer outro membro da comunidade jurídica (...). Claro que esta tarefa de concretização não consiste unicamente num conhecimento dos parágrafos correspondentes. Temos que conhecer também a judicatura e todos os momentos que a determinam, se quisermos julgar juridicamente um caso determinado. (...) Por isso sempre é possível, por princípio, conceber a ordem judicial vigente como tal, o que significa reelaborar dogmaticamente qualquer complementação jurídica realizada. Entre a hermenêutica jurídica e a dogmática jurídica existe pois uma relação essencial, na qual a hermenêutica detém uma posição predominante. Pois não é sustentável a ideia de uma dogmática jurídica total, sob a qual se pudesse baixar qualquer sentença por um simples ato de subsunção (GADAMER, 2002, p. 489-490).

Desse modo, pode-se concluir que as irregularidades (ilicitude, abuso de direito, abuso de forma, propósito negocial, fundamento econômico, etc.) que autorizam o fisco a desconsiderar o planejamento tributário realizado pelo contribuinte, advêm de cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados. E isso não pode ser utilizado pela administração pública ou pelo julgador administrativo ou judicial como saída para, ao decidir o caso concreto, desconsiderar planejamentos tributários de forma discricionária ou arbitrária. Quando se fala em planejamento tributário, não existe uma norma pronta, de modo que a solução de um caso concreto não, necessariamente, será a do outro.

Assim, deve-se analisar o caso concreto, pois, terá casos em que do mesmo texto normativo será retirado respostas diferentes. Sua solução deve partir de fundamentos políticos e morais vigentes em uma determinada comunidade, não se admitindo qualquer convicção moral, de cunho pessoal. Lembra-se: os princípios fecham a interpretação, e não a abrem. Ademais, deve a conclusão ser devidamente fundamentada, como forma de controle decisional, a fim de evitar a discricionariedade do intérprete.

## CONCLUSÃO

A globalização é caracterizada pela sucessão de eventos históricos. Possui várias acepções que representa uma multiplicidade de efeitos, cada qual desencadeada com principais destaques em determinadas eras. A atual globalização decorre, essencialmente, da configuração do mundo no final do século XX, tendo como combustível a evolução da tecnologia. Compreende a integração de pessoas e países, desencadeada pela revolução dos transportes e das comunicações. Tem como característica a derrubada das barreiras que impediam o fluxo de pessoas, bens, capitais, serviços e conhecimento por meio das fronteiras.

O fenômeno da globalização possui múltiplas facetas. Dentre seus significados está presente a globalização econômica, a qual é caracterizada pela abertura das fronteiras, dando origem a criação de um mercado comum, onde bens e capitais circulam em um sistema interligado. Trata-se de um fenômeno que decorre do capitalismo, ensejando de empresas multinacionais e transnacionais, onde bens e serviços ultrapassam as fronteiras do território nacional e alcançam cada vez mais destinos, fomentando, com isso, o desenvolvimento mundial, com principal destaque aos países produtores.

Esse fenômeno da globalização econômica possibilitou que empresas explorassem o mercado internacional, com o objetivo de maximizar resultados, a partir da busca por jurisdições com incentivos e benefícios, a fim de dar competitividade no mercado internacional. Houve a alteração do perfil das empresas que atuam no cenário internacional, de empresas multinacionais passaram a empresas transnacionais. Como consequência, tem-se a mudança do perfil tributário, o qual estava voltado apenas para as operações internas, bem como o esvaziamento da soberania, onde os bens e capitais passaram a buscar jurisdições que melhor possibilitassem seus resultados, em verdadeiro nomadismo fiscal.

O Direito Tributário Internacional normatiza as relações tributárias internas, entre contribuintes e Estado e o Direito Internacional Tributário tem como objeto regulamentar a atuação dos Estados junto à comunidade internacional. Ambos os institutos, de natureza jurídica diversa, representam importante papel na normatização das relações tributárias internacionais, cada vez mais alimentadas pelo fenômeno da globalização.

Em decorrência da globalização, o capital e os investimentos migram facilmente de uma jurisdição a outra, na busca da economia tributária. No exercício da competência tributária, os Estados são soberanos, possuindo plena independência e liberdade para elaborar seus respectivos regimes jurídicos, sem a influência de norma interna de outro Estado. No entanto, pela boa harmonia entre os entes, devem seguir normas consuetudinárias, bem como respeitar as normas de Direito Internacional Tributário das quais são signatários. Assim, tem-se a relativização dessa soberania.

O fenômeno da globalização implicou na evolução do conceito de territorialidade, passando, com isso, a admitir a existência de um elemento de conexão vinculado à pessoa, assim definido como princípio da universalidade. A universalidade ultrapassa uma mera forma de exercício da competência tributária a partir da arrecadação fiscal, ao passo que possui contornos extrafiscais, voltado a estimular e desestimular determinadas condutas, além de fazer frentes a demais princípios de direito tributário, a exemplo do princípio da isonomia e da capacidade contributiva.

O planejamento tributário internacional corresponde a um conjunto de condutas coordenado e estruturado com a finalidade de reduzir a carga tributária, envolvendo mais de uma jurisdição. Para a realização desse planejamento tributário, deve-se considerar o ordenamento jurídico de todas as jurisdições envolvidas. Não representa ilicitude, mas sim, decorre da liberdade de organização e da autonomia da vontade. Trata-se de importante ferramenta para o exercício da concorrência fiscal internacional, essa podendo se operar tanto em relação a jurisdições quanto entre as empresas que estão voltadas ao comércio internacional.

A concorrência fiscal internacional nasce do efeito da globalização econômico-tributária. É marcada pela disputa entre os países para atrair investimentos para dentro dos limites do seu território. Para tanto, é oferecido uma série de benefícios, dentre eles o benefício tributário, mediante regimes privilegiados, redução de alíquotas, minimização de base de cálculo, dentre outros. Ou seja, trata-se de uma concorrência entre jurisdições, sendo que cada qual adotando medidas de incentivo e benefícios como forma de atrair bens, serviços e investimentos de não residentes, como forma de fomentar sua economia local.

Todo e qualquer país, inclusive os desenvolvidos, podem ou adotam regimes fiscais preferenciais, como forma de atrair bens, serviços ou investimentos. E não há qualquer ilegalidade nisso. O problema está quando o país utiliza desses regimes

fiscais preferencias de forma abusiva, caracterizando, assim, os chamados paraísos fiscais, assim conceituados pela baixa ou nula tributação (podem possuir outras feições, como societário, bancário e penal). Os paraísos fiscais são identificados a partir de uma chamada “lista negra”.

A utilização dos paraísos fiscais ou países com regimes fiscais preferenciais é instrumento para o exercício do planejamento tributário, pois, são os meios pelos quais o contribuinte adota para atingir o resultado, qual seja: benefícios ou incentivos oportunizados por aquela determinada jurisdição. E, como visto, várias são as operações empresariais internacionais passíveis de serem realizadas. A modalidade a ser adotada irá depender do regime jurídico do país em que for se instalar. O modelo mais comum são as empresas *off-shore*, as quais se dividem em diversas espécies de acordo com a respectiva atividade que irá explorar.

A concorrência fiscal internacional está caracterizada quando duas ou mais jurisdições fiscais, mediante políticas públicas fiscais, disputam a atração de capitais e empreendimentos estrangeiros, como forma de aumentar a arrecadação fiscal. Ela é prejudicial por implicar tanto em fragilização da soberania dos Estados, provocando a erosão das bases tributáveis, quanto em estimular a concorrência interempresarial internacional, por meio de planejamentos tributários que utilizam dos países com tributação favorecida.

A utilização dos países com tributação favorecida gerou desafios para as nações desenvolvidas, voltados a evitar a realização de planejamentos tributários evasivos pelas empresas internacionais e controlar a concorrência fiscal prejudicial praticada pelos países com tributação favorecida. A partir disso, os Estados buscam proteção na formação de blocos geopolíticos. Em âmbito regional, organizações internacionais de integração ou de cooperação econômica passaram a regulamentar essa prática, com destaque ao Código de Conduta da União Europeia e o Relatório do Comitê de assuntos Fiscais da OCDE.

A justiça tributária está alicerçada nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, de modo que somente serão chamados a contribuir aqueles que possuem capacidade financeira para tanto, na medida das suas condições, ao passo que ninguém, em mesmo nível de igualdade, terá tratamento diferenciado. Da mesma forma, o dever de colaboração nasce da vontade legal, sujeitando aqueles dotados de capacidade contributiva a custear os serviços ou ações de benemerência em favor

dos necessitados. O modelo social de Estado exige dele um dever de realizar determinados fins sociais. Ocorre que, esses fins sociais são custeados pela própria população, na medida da sua capacidade contributiva.

O tributo é uma prestação pecuniária e compulsória, cuja obrigação decorre da lei, e não da vontade das partes. O direito tutela a economia fiscal como uma manifestação da autonomia de vontade e da liberdade do sujeito passivo de organizar e planejar sua vida financeira, de acordo com os seus interesses. Portanto, o planejamento tributário é um direito do contribuinte. No entanto, esse direito não é absoluto, ainda mais em um Estado Social e Democrático de Direito, onde seu exercício está condicionado ao cumprimento da sua função social. Isso quer dizer que o direito ao planejamento tributário está sujeito a limitações fundadas na necessidade de contribuição com as despesas públicas, a luz dos valores da justiça, igualdade e solidariedade.

A elisão e evasão fiscal são elementos do planejamento tributário. A elisão fiscal como sendo um planejamento tributário permitido (lícito) e a evasão fiscal como sendo não permitido (ilícito). Ocorre que a ideia da elisão fiscal lícita permissível não é absoluta. Isso porque existe a teoria do abuso de direito no exercício da elisão fiscal, que desconsidera planejamentos tributários, em tese, lícitos. Assim, pode-se concluir que o planejamento tributário tem como limite não só a ilicitude, como dolo, fraude, simulação ou sonegação fiscal, mas sim, também, quando o ato ou negócio jurídico lícito é realizado com abuso de direito.

As primeiras cláusulas antielisivas inseridas no ordenamento jurídico brasileiro foram específicas. Com o advento da LC 104/2001 houve a inserção, na ordem jurídica brasileira, da cláusula antielissiva genérica. Mesmo sem regulamentação por meio de lei ordinária, a norma geral é autoaplicável. A cláusula geral corresponde a elisão fiscal abusiva, mesmo após o advento no Código Civil de 2002, o qual passou a considerar o abuso de direito ato ilícito (o que reporta a ideia de evasão fiscal). Assim, a regra do parágrafo único, do art. 116, do Código Tributário Nacional autoriza o fisco a desconsiderar planejamento tributário lícito, desde que realizado com abuso de direito.

A atual jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça vêm desconsiderando os planejamentos tributários abusivos. Ou seja, o planejamento tributário não é desconsiderado apenas na

hipótese de evasão fiscal, mas, também, no caso de elisão abusiva, onde a forma empregada é lícita, o ato ou negócio jurídico foi realizado antes da ocorrência do fato gerador da incidência tributária, mas, praticado mediante abuso de direito ou ausência de propósito. Isso não quer dizer que um planejamento tributário não pode representar economia fiscal, mas, que ele não seja realizado apenas com essa finalidade.

Assim, enraizado no princípio da igualdade e da capacidade contributiva, todos são obrigados a contribuir para com as despesas públicas, numa ideia de justiça tributária, onde aquele que possui melhores condições financeiras deve contribuir para que o Estado promova serviços ou ações de benemerência em favor dos necessitados, em verdadeira ideia de cooperação social (solidariedade fiscal). Daí vem à importância dos tributos, os quais irão alimentar financeiramente o Estado, como principal fonte de receita, cujo destino do produto da arrecadação é o exercício dos fins sociais (educação, saúde, segurança, lazer, dentre outros).

Por outro lado, a economia fiscal é direito do contribuinte. O direito tutela a economia fiscal como uma manifestação da autonomia de vontade e da liberdade do sujeito passivo de organizar e planejar sua vida financeira. Justamente por representar uma prestação que reduz seu patrimônio, é natural que ele adote instrumentos capazes de reduzir o montante a ser entregue ao Estado no exercício da justiça fiscal. No entanto, esse direito não é absoluto, seu exercício está limitado ao cumprimento da sua função social.

O Estado, no cumprimento do seu poder fiscalizatório, pode desconsiderar planejamentos tributários assim considerados ilícitos (evasão fiscal) ou com abuso de direito ou abuso de forma (elisão fiscal abusiva), cuja consequência é a cobrança da respectiva exação, acrescida de multa e demais sanções previstas em lei. Portanto, irregularidades (ilicitude, abuso de direito, abuso de forma, propósito negocial, fundamento econômico, etc.) que autorizam o fisco a desconsiderar o planejamento tributário realizado pelo contribuinte, advêm de cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados.

O garantismo tributário, como elemento da segurança jurídica, é elemento estrutural do direito tributário brasileiro. Pelo princípio da legalidade, a exigência ou majoração de tributário somente se opera por força legal, de modo que a constituição do crédito tributário, a partir do lançamento fiscal, é ato privativo, vinculado e obrigatório da autoridade administrativa. E, como visto, a desconstituição do



planejamento tributário tem como fundamento cláusulas gerais e conceitos indeterminados, o que pode gerar a discricionariedade e arbitrariedade, tanto da administração pública quanto dos julgadores, administrativos e judiciais, na interpretação da legislação tributária.

A partir do neoconstitucionalismo houve uma mudança na tradicional teoria das fontes do direito. Em um sistema calcado na literalidade da lei (positivismo jurídico), passou-se a lei a possuir, por traz dela, um princípio, o qual faz o respectivo elo entre a norma e o fato. As cláusulas gerais e conceitos indeterminados promovem a inserção da facticidade no direito tributário. Trata-se da contextualização do modelo cerrado ou fechado do direito tributário. Portanto, essa técnica legislativa (cláusulas gerais e conceitos indeterminados) não representa plenitude, mas sim, que a interpretação deve se dar de acordo com o caso concreto, a partir da Constituição, buscando uma resposta única.

A análise do planejamento tributário, para fins de descon sideração, deve-se partir do caso concreto, interpretando as cláusulas gerais e conceitos indeterminados a partir da base principiológica do Direito. Isso porque o texto normativo não dá uma única resposta, mas sim, dá a resposta para aquele caso concreto em específico que não, necessariamente, será a mesma para outro caso concreto. A interpretação a partir de princípios tem como objetivo evitar a discricionariedade e arbitrariedade do intérprete, pois, exige dele a identificação de fundamentos políticos e morais em vigor em uma dada comunidade, não se admitindo qualquer convicção moral, de cunho pessoal.

Desse modo, pode-se concluir que diante das exigências de um mercado global, a adoção de operações empresariais em nível internacional, como mecanismo de desenvolvimento econômico, é considerada hipótese de planejamento tributário, o qual pode, ou não, ser ilícito, e, portanto, suscetível de descon sideração. Ou seja, a instalação de empresas multinacionais ou transnacionais em paraísos fiscais ou países com tributação favorecida é mecanismo de economia fiscal. E a sua utilização, por si só, não sujeita, necessariamente, a sua descon sideração pela autoridade administrativa ou julgadora (administrativo e judicial).

A descon sideração, ou não, do planejamento tributário internacional, no direito brasileiro, parte da interpretação de cláusula geral e conceitos indeterminados, sendo a hermenêutica jurídica constitucional elemento necessário para a sua compreensão.

O planejamento tributário internacional deve atender a um propósito comercial, possuindo vida própria. Não pode ser mera operação de fachada, de papel, com o único intuito de exercer a economia tributária. Não existe uma resposta certa, mas sim, deve-se analisar o caso concreto. Sua desconsideração não deve ser feita a partir de uma interpretação apriorística ou como um dado prévio e abstrato, mas sim, a partir do caso concreto.

Assim, a realização de operações empresariais transnacionais, como meio de planejamento tributário, é uma realidade do Século XXI. Está aí como forma de gerar competitividade das empresas no mercado global. E a hermenêutica constitucional serve para evitar a desconsideração de planejamentos tributários essencialmente legítimos, visando assegurar o direito do contribuinte a economia fiscal, mas, também, o exercício da solidariedade fiscal, a partir da atividade arrecadatória do Estado.

## REFERÊNCIAS

ABBOUD, Georges; GARBELLINI CARNIO, Henrique; TOMAZ DE OLIVEIRA, Rafael. **Introdução à teoria e à filosofia do direito**. São Paulo: RT, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20º ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

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

BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/7547/neoconstitucionalismo-e-constitucionalizacao-do-direito> >. Acesso em: 10 jan. 2017.

BORGES, Antônio de Moura. **Formas de minimização do encargo tributário nas operações internacionais e planejamento tributário internacional**. In: Revista dos procuradores da Fazenda Nacional, Ano 6/7, N. 6/7 – 2004/2005. Brasília: Fortium Editora, 2005.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.341/1987**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del2341.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2341.htm)>. Acesso em: 02 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172/1966**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 02 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406/2002**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 02 jan. 2017.

BRITTO, Demes. CASEIRO, Marcos Paulo (Coord). **Direito tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: RT, 2014.

CASTRO, Aldemario Araujo. **Repercussões da Globalização na Tributação Brasileira**. Função Administrativa. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 5, janeiro/fevereiro/março, 2006. Disponível em: < <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-5-JANEIRO-2006-ADELMARIO%20CASTRO.pdf> >. Acesso em: 20 fev. 2017.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 1402-002.325**. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 02 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 9101-002.429**. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 02 jan. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo : Saraiva, 1999.

COSTA, Elisabete Mansa Pinto da. **Concorrência fiscal internacional: um desafio à escala mundial**. Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto. 2005. Disponível em: <file:///C:/Users/beckerbeto/Downloads/Costa\_Elisabete%20(1).pdf>. Acesso em: 12 dez. 2016.

COSTA, Judith Martins. **A boa-fé no direito privado: sistema e tópico no processo obrigacional**. São Paulo: RT, 1999.

DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. **Economia fiscal à luz da interpretação razoável as normas tributárias: Uma hermenêutica possível no Estado Brasileiro**. 2011. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?page=/index.php?PID=257240&key=VjZNVGd4TVRNd05qSTJOVGcyTXpjM09URTFNak01TVRFd05UQT1CNA](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=257240&key=VjZNVGd4TVRNd05qSTJOVGcyTXpjM09URTFNak01TVRFd05UQT1CNA)>. Acesso em: 07 jan. 2017.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ELALI, André de Souza Dantas. **Concorrência fiscal internacional: a concessão de incentivos fiscais em face da integração econômica internacional**. Tese de doutorado – Universidade Federal de Pernambuco. Pernambuco. 2008. Disponível em: <[http://www.repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/4168/arquivo6337\\_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://www.repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/4168/arquivo6337_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em: 12 dez. 2016.

ESTÉVEZ, José Lois. **Fraude contra derecho**. Madri: Civitas, 2001.

FALCÃO, Joaquim, Sérgio Guerra, Rafael Almeida (org). **Tributação internacional e planejamento tributário**. ed. FGV. Rio de Janeiro, 2016.

FARIAS, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 2004.

FRANCA FILHO, Marcílio Toscano. **Princípios da tributação internacional sobre a renda**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, a. 35, n. 137, jan/mar, 1998.

GADAMER, Hans Georg. **Verdade e método – Traços fundamentais de uma hermenêutica filosofia**. Petrópolis: Vozes, 2002.

GALLO, Franco. **Elisão, economia de impostos e fraude à lei**. in *Revista de Direito Tributário*, n. 52, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, abril/junho de 1990 – ano 14.

GARCIA, Jaci Rene Costa. **Juízos reflexionantes e Direito: em busca da uma Ética hermenêutica crítica**. Tese de doutorado – Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo. 2015. Disponível em: <

[http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/5218/Jaci%20Rene%20Costa%20Garcia\\_.pdf?sequence=1](http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/5218/Jaci%20Rene%20Costa%20Garcia_.pdf?sequence=1)>. Acesso em: 21 fev. 2017.

GRAU, Eros Roberto. **O Direito posto e o Direito Pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 1996.

\_\_\_\_\_. **Direito, conceito e normas jurídicas**. São Paulo: RT, 1988.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_. **Planejamento Tributário**. São Paulo; Dialética, 2004.

GSCHWENDTNER, Loacir. **A constitucionalização do direito privado contemporâneo**. Florianópolis: OAB/SC, 2006.

ISAIA, Cristiano Becker. **Processo Civil e Hermenêutica: a crise do procedimento ordinário e o redesenho da jurisdição processual pela sentença (democrática) liminar de mérito**. Curitiba: Juruá, 2012.

JÓIA, Edison Rui; BASSOLI, Marlene Kempfer. **A carga tributária e o Estado Social**. Revista de Direito Público, Londrina, v. 3, n. 3, p. 1-16, set/dez, 2008.

LIMA, Abili Lázaro Castro de. **Globalização Econômica, Política e Direito. Análises das mazelas causadas no plano político-jurídico**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2002.

MACIEL, Miguel Ângelo. **O tratamento tributário discriminatório como combate à concorrência fiscal prejudicial internacional e a sua legitimidade**. São Paulo: MP, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord) **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

MALKOWSKI, Almir. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal**. São Paulo: Editora de Direito, 2000.

MASON, Frederick Mario. **Concorrência fiscal internacional e paraísos fiscais**. Brasília: Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília, 2008.

MOREIRA, André Mendes. **Planejamento Tributário Internacional e Preço de Transferência o regime da Lei nº 9.430/96**. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 19, p. 8-16, 2002.

MOTTA, Francisco José Borges Motta. **Levando o Direito a Sério**. Uma crítica hermenêutica ao protagonismo judicial. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

MULLHER, Friedrich. **O novo paradigma do direito – Introdução à teoria e metódica estruturante do direito**. São Paulo: RT, 2009.

NASCIMENTO, Valéria Ribas. **O Tempo das Reconfigurações do Constitucionalismo**. Os desafios para uma cultura cosmopolita. São Paulo: LTr, 2011.

NEVES, António Castanheira. **Digesta: escritos acerca do direito do pensamento jurídico da sua metodologia e outros**. Vol. 2. Coimbra: Coimbra, 1995.

OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Decisão Judicial e o Conceito de Princípio**. A hermenêutica e o (in)determinação do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Lucros de Coligadas e Controladas no Exterior e aspectos de Elisão e Evasão Fiscal no Direito Brasileiro e Internacional**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 102, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PINHEIRO, Jurandi Borges. **Direito Tributário e Globalização. Ensaio crítico sobre preços de transferência**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

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

PRADO, Roberta Nioac, PEIXOTO, Daniel Monteiro e SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord). **Direito societário: estratégias societárias, planejamento tributário e sucessório**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PRATES, Renato Martins. **Interpretação tributária e a questão da evasão fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

RIBEIRO, Ricardo Lodi, ROCHA, Sérgio André (Coord). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2002.

SANTOS, Boaventura de Sousa. Linha de Horizonte. In: **A globalização e as ciências sociais**. Boaventura de Sousa Santos. (Org) 2. ed. São Paulo: Cortez, 2002.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Interpretação e Integração da Norma Tributária**. Revista da EMERJ, v. 13, nº 52, 2010.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial nº 946.707/RS**. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200700926564&dt\\_publicacao=31/08/2009.6](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200700926564&dt_publicacao=31/08/2009.6)>. Acesso em: 02 jan. 2017.

STRECK, Lenio Luiz. Interpretar e concretizar: em Busca da Superação da Discricionariedade do Positivismo Jurídico. In: LUCAS, Douglas César (org.) e SPAREMBERGER, Raquel Fabiana L. (org.): **Olhares Hermenêuticos sobre o Direito**, Ijuí: Unijuí, 2006.

\_\_\_\_\_. **Verdade e consenso. Constituição, hermenêutica e teorias discursivas da possibilidade a necessidade de respostas corretas em direito**. São Paulo: Saraiva, 2014.

\_\_\_\_\_. **Hermenêutica Jurídica e(m) Crise. Uma exploração Hermenêutica da Construção do Direito**. 5. ed. rev. mod. e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência política e teoria geral do estado**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2003.

TOVAR, Leonardo Zehuri. **Levando o planejamento tributário a sério - não existe planejamento de prateleira: a impensável equiparação entre o texto e norma**. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 22, n. 119, p. 259-285, nov./dez. 2014.

TOMAZETTE, Marlon. **Direito societário e globalização: rediscussão da lógica público-privada do direito societário diante das exigências de um mercado global**. São Paulo: Atlas, 2014.

TÔRRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional – planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001a.

\_\_\_\_\_. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001b.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003.

VIEIRA, Liszt. **Cidadania e Globalização**. 3. tir. Rio de Janeiro. Record, 1999.

VOGEL, Klaus. Il diritto tributario internazionale. In: AMATUCCI, Andrea. **Tratado di diritto tributario**, Padova: Cedam, 1994.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ZILLES, Urbano. **Fenomenologia e teoria do conhecimento em Husserl**. Revista de Abordagem Gestáltica – XIII(2): 2016-221, jul-dez, 2007.