

CONSIDERAÇÕES SOBRE ELISÃO FISCAL DECORRENTE DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

Luciana Gualda e Oliveira¹

RESUMO:

O presente artigo versa sobre uma das formas de planejamento tributário conhecida como arbitragem tributária internacional (*cross-border tax arbitrage*), mostrando medidas possíveis que podem ser adotadas pelos Estados de forma a coibir esse comportamento indesejável por parte dos contribuintes, possibilitando o equilíbrio das receitas estatais de forma que não afetem, sobremaneira, a economia dos Estados envolvidos. A abordagem implica verificar as medidas já existentes, unilaterais ou bilaterais e propor medidas mais contundentes, plurilaterais para a solução da arbitragem tributária internacional.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento tributário. Arbitragem tributária internacional. Medidas unilaterais, bilaterais e plurilaterais.

ABSTRACT:

This present article deals with one of the forms of tax planning known as cross-border tax arbitrage, showing measured possible that can be adopted by the States of form to restrain this undesirable taxpayers behavior, making possible the revenues balance in order to not affect, excessively, the economy of the involved States. The sample that the cross-border tax arbitrage can and must be fought by unilateral or bilateral actions, and, finally consider that multilateral actions are more appropriate and effective for the involved States.

KEYWORDS: Tax Planning. Cross-border Tax Arbitrage. Unilateral, bilateral and multilaterals actions.

¹ Luciana Gualda e Oliveira é formada em Direito, pós-graduada em Direito Tributário pelo ICAT/UDF e advogada do escritório Deoclécio Dias Borges e Advogados Associados em Brasília/DF. A autora pode ser contactada pelo e-mail: luciana@ddbaa.com.br

SUMÁRIO

1. Considerações preliminares

2. Arbitragem tributária internacional

3. Medidas para coibir a arbitragem tributária internacional

3.1 Medidas unilaterais

3.1.1 Norma geral antielisão

3.1.2 Normas internas específicas

3.1.2.1 Princípio da universalidade

3.1.2.2 Controle de sociedades estrangeiras

3.1.2.3 Holdings

3.1.2.4 Indedutibilidade de gastos

3.1.2.5 Desconsideração da perda de residência

3.1.2.6 Controle dos preços de transferência

3.1.2.7 Medidas administrativas

3.2 Medidas bilaterais

3.2.1 Cláusulas específicas no modelo OCDE

3.2.1.1 Consideração na qualidade dos sócios

3.2.1.2 Exclusão de benefícios

3.2.1.3 Mínimo de tributação

3.2.1.4 Canalização de recursos

3.2.1.5 Cláusula de salvaguarda

3.2.1.6 Cláusula sobre trocas de informações

3.3 Medidas plurilaterais

3.3.1 Código de conduta da União Europeia sobre concorrência fiscal prejudicial

3.3.2 Recomendações da OCDE

3.3.3 Proposta de Victor Thuronyi para cooperação tributária internacional e tratados multilaterais

4. Conclusões

1. Considerações Preliminares

O planejamento tributário é entendido como forma do contribuinte organizar os negócios a fim de arcar com menor ônus tributário. Tal prática somente é possível porque os Estados, para se tornarem mais competitivos, aplicam várias medidas de incentivos atraindo investimentos externos. Esses atrativos são realizados por meio de redução de tributos e outros benefícios, quer sejam garantia de sigilo nas operações, redução de controles para a abertura de empresas, mão-de-obra barata, enfim, uma série de mecanismos que chamam a atenção de investidores externos.

Verifica-se que são várias as formas de planejamento tributário internacional utilizadas pelos contribuintes, como por exemplo, a manipulação dos preços de transferência, o uso de paraísos fiscais ou países com tributação favorecida, a escolha de tratados internacionais para evitar a dupla tributação internacional, por não beneficiários (*treaty shopping*), enfim, uma série de intrincadas operações, dentre elas, a arbitragem tributária internacional. Todos esses mecanismos citados, são potencializados no mundo globalizado.

No mesmo sentido, Antônio de Moura Borges descreve a relevância do planejamento tributário no mundo globalizado, conforme se segue:

Considerando que os tributos representam importante fatia do resultado de atividades humanas com repercussão econômica, principalmente com o advento da globalização, o planejamento tributário internacional passou a ser objeto de especial atenção. Com efeito, se, por um lado, os Estados devem estabelecer sistema tributário justo e socialmente aceitável, por outro, cabe aos contribuintes organizar as suas atividades de modo a não terem que pagar a título de tributos mais do que o esperado e rigorosamente devido.²

Os efeitos da globalização são sentidos em todas as esferas, no campo social, político, cultural e, como não poderia deixar de ser, no econômico, onde as transações verificadas não ocorrem mais internamente aos Estados, ou e entre apenas dois Estados distintos.

² BORGES, Antônio de Moura. Formas de minimização do encargo tributário nas operações internacionais e planejamento tributário internacional. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**. Ano 6/7. Brasília: Editora Fortium, 2004/2005. p. 30.

Hoje, acompanham-se as transações de comércio eletrônico, aos conglomerados de empresas transacionais, tão deslocadas de sua origem que já não pertencem a um único Estado, mas a um grande número deles.

Aldemario Castro, tratando do fenômeno da globalização, sob o ponto de vista econômico, aponta algumas características, a saber:

[...]

a) as empresas transnacionais substituem progressivamente o estado como principal ator de ordenação socioeconômica.

A tradicional soberania estado-nação encontra fortíssima limitação na busca das empresas transnacionais por mercados. Elas escolhem seu palco de atuação em função de fatores como mercado de trabalho, sistema tributário, marcos regulatórios da atividade econômica e condições de infra-estrutura[...]

b) os movimentos transnacionais de capitais assumem proporções gigantescas e gozam de irrestrita liberdade[...]

c) a configuração de uma nova divisão internacional do trabalho. Os recursos para produção são obtidos ao redor do mundo[...]

d) a implantação de um conjunto de políticas de liberalização, de privatização, de desregulamentação e de superação de inúmeras conquistas sociais. conhecidas em seu conjunto como doutrina ou ideologia neoliberal[...]

e) um processo de cobrança de dívidas em escala mundial que viabiliza, para os sistemas bancários e financeiros, o poder de ditar, por vários meios, a política social e econômica dos governos [...]³

Ressalte-se ainda, que o fluxo de pessoas, serviços e capitais modifica, em muito, o que se entende por soberania tributária, como exposto na Constituição Federal, bem como no modelo de competência tributária repartida entre os entes da federação e as limitações existentes ao poder de tributar.

Aldemario Castro utiliza a expressão “nomadismo fiscal”⁴ refletindo a mudança imposta ao campo tributário diante destas várias alterações.

Verifica-se que os Estados, à procura de novos investimentos e de recursos externos, ajustam sua legislação no sentido de favorecer a carga tributária visando à entrada desses investimentos, por meio de incentivos fiscais, que geram outro problema bastante atual, a concorrência tributária internacional prejudicial, bastante nociva.

³ CASTRO, Aldemario Araújo. **Repercussões da Globalização na Tributação Brasileira**. In MARTINS, Ives Gandra da S. (coord.). Elementos Atuais de Direito Tributário-Estudos e Conferências. Curitiba: Editora Juruá, 2005. p. 13-15.

⁴ Cf. CASTRO, Aldemario A., op. cit., p. 17.

Além disso, observa-se a intensificação de tratados internacionais que visam coibir a bitributação ou até mesmo pluritributação nas transações, muito utilizados pelas empresas transnacionais e que geram outro fenômeno problemático o *treaty shopping*, onde pessoas físicas ou jurídicas se utilizam de operações complexas para que possam ser beneficiários de tratados internacionais e obterem uma série de vantagens fiscais.

O Brasil em face dessas transformações, passou a inserir normas no ordenamento jurídico visando a coibição de excessos e, ao mesmo tempo, concedendo benefícios fiscais que são voltadas para o fluxo de capitais das empresas transnacionais, como bem aponta Aldemário Castro:

- a) a tributação da renda em bases universais ou mundiais (*Worldwide Taxation*). Foi introduzida no direito tributário brasileiro[...] pela Lei 9.249, de 1995[...];
- b) a definição de preço de transferência. Por força dos arts.18 a 24 da Lei 9.430, de 1996[...];
- c) o tratamento diferenciado para os paraísos fiscais. O art. 24 da Lei 9.430, de 1996, com as alterações realizadas pela Lei 10.451, de 2002[...]⁵

Mais além, aborda outras normas, que se referem aos “privilégios tributários para o capital”:

- a) juros sobre o capital próprio. Por força do art. 9º da Lei 9.249, de 1995, foi admitida a dedução, para efeito do imposto de renda, dos juros sobre o capital próprio[...]
- b) isenção da distribuição de lucros e dividendos e da remessa de lucros para o exterior. O art. 10 da Lei 9.249, de 1995, definiu a isenção do imposto de renda sobre lucros ou dividendos distribuídos aos sócios ou acionistas, sendo irrelevante a residência destes no país ou no exterior[...]
- c) tributação exclusivamente na fonte sobre ganhos de capital, renda fixa e renda variável[...]⁶

Enfim, o que se verifica é que há uma tendência a reduzir a carga tributária que incide sobre as transações das empresas transnacionais.

Porém, tal fenômeno ajustado para atender aos interesses do capital internacional, atenta contra a justiça fiscal, pois para que o Estado cumpra seu papel social, o mesmo deve possuir receitas, captadas, em grande parte, por meio dos tributos, concedendo privilégios fiscais ao capital

⁵ Cf. CASTRO, Aldemario A., op. cit., p. 17.

⁶ Cf. CASTRO, Aldemario A., op. cit., p. 17.

internacional, o Estado, a fim de cumprir seu papel, por mínimo que seja, eleva a carga tributária dos demais contribuintes. E vale ressaltar, que esses contribuintes são os consumidores finais, os assalariados, justamente aqueles que não lucram com a especulação do capital.

Como prática de planejamento tributário é importante ressaltar que a possibilidade do contribuinte em organizar seu negócio de modo a reduzir ou mitigar a carga tributária não é livre como aparenta à princípio, eis que deve ser lícita, que é conhecido na doutrina majoritária por elisão fiscal, mas não só a licitude tem o condão de justificar o planejamento tributário, deverá ainda o negócio realizado pelo contribuinte ter finalidade que não atente contra a economia do próprio Estado.

Dessa forma, como somente o indivíduo se obriga ao que estiver devidamente normatizado, o ato de planejar de forma a minimizar a carga tributária é uma atitude esperada. A discussão que se opera é até onde o planejamento tributário é aceitável?

Nas palavras de Moura Borges “[...] ocorre com a opção do contribuinte em beneficiar-se de vantagens que lhe são conferidas por lei ou com a realização de práticas consideradas legalmente irrelevantes para fins de tributação[...]”,⁷ encontra-se a resposta.

Mas o que deve ser considerado irrelevante para fins de tributação? Em se tratando de transações entre Estados, como determinar a relevância ou não da operação?

Nesse ponto é importante compreender que ao analisar o planejamento tributário internacional, faz-se necessário estudá-lo sob o ponto de vista do Direito Internacional Tributário, sob a luz da globalização e verificando o que os demais Estados entendem como aceitável.

Portanto, ainda que a lei seja omissa, interpretar extensivamente ou analogicamente, para o sistema tributário nacional parece uma afronta, um desconhecimento das proibições quanto às regras de interpretação das normas tributárias, como também afronta ao princípio da reserva legal. O que não necessariamente ocorrerá em outros Estados, onde a administração tributária

⁷ BORGES, Antônio de Moura. Op.cit., p. 25.

possue autonomia maior de desconfigurar negócios realizados sem propósito negocial.

É fato que compreender, da análise do texto Constitucional que o princípio da legalidade não é determinante em todas as situações, ou deve operar em conjunto com outros princípios, é bastante difícil, sempre tem-se o cuidado de não afastar-se de tal princípio, pelo receio decorrente do alargamento que nova interpretação poderia trazer. Porém, ao analisar a Constituição Brasileira percebem-se vários outros princípios que podem ser tomados que são tão importantes quanto o próprio, como a realização da justiça social, através da distribuição de riquezas captadas por meio das receitas, entre elas da tributação, forma de receita derivada.

Vê-se que grande parte da receita obtida pelo Estado Brasileiro é proveniente de tributos, na prática podemos garantir que os demais Estados organizam suas atividades contando com os recursos advindos da tributação, de forma que a tributação, parcela da riqueza que os contribuintes disponibilizam para a própria subsistência do Estado e consecução de suas finalidades, é primordial, essencial aos mesmos.

Portanto, o princípio da justiça social está intimamente ligado a tributação, pois, por meio da tributação o Estado pode e deve redistribuir a renda, tecer programas sociais, tal qual dispõe o inciso I, do art. 3º e art. 170 ambos da CF/88, *in verbis*:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

[...]

Ainda, observando o disposto no Art. 170 da CF/88, temos:

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

[...]

II – propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV – livre concorrência

[...]

VII – redução das desigualdades regionais e sociais...

A aplicação do princípio da justiça social somente é possível quando observados todos os demais princípios elencados na Constituição Federal, não cabendo aqui estudá-los, mas apenas chamar a atenção para um tema bastante relevante.

O art. 170 da CF/88 traz nos incisos princípios que, uma vez observados no seu conjunto, levarão à chamada justiça social. Interessante que, no rol desses princípios, está a propriedade privada, encontrado no inciso XXII do art. 5º. Logo em seguida, no inciso XXII do mesmo artigo, vê-se a figura da função social da propriedade, veja que a CF/88 garante a propriedade, mas coloca um limite ao exercício dessa garantia. Logo, ela não é absoluta. De forma analógica pode-se falar em função social do tributo.

Muito se fala nos direitos e garantias individuais apostos na Constituição Federal, e nas limitações ao Estado quanto aos arbítrios de qualquer natureza. Porém, é necessário entender que existem obrigações decorrentes do mandato do povo, que elege seus representantes e neles confia a edição de normas que possibilitem o convívio harmônico e a mobilização do Estado na persecução dos fins a que se destina.

O problema do excesso de carga tributária por parte do ente público, ou de crimes como o peculato, desvios de verbas públicas, precariedade nos serviços de saúde, educação, entre outros que a imprensa noticia dia-a-dia, não podem servir de critério para que a tributação seja rejeitada, e que não se observe, assim como na propriedade, a função social do tributo, além de tratar de forma simplista questões que devem e podem ser corrigidas por meio de fiscalização mais eficaz e penalidades condizentes com as condutas apresentadas.

Verifica-se, que a doutrina aponta demais princípios jurídicos que embasam a possibilidade de planejamento tributário por parte do contribuinte, como o princípio da legalidade tributária, que é corolário do princípio da legalidade esculpido no art 5º, inciso II da CF/88, e está previsto no art. 150, I da CF/88 e art. 97, I do CTN; o princípio da capacidade contributiva. Porém, vê-se que os princípios devem ser analisados em conjunto, por meio de

interpretação sistêmica, considerando o fato concreto e relacionando-o com os demais, de tal sorte que verifica-se não haver, dentro dessa ótica, uma sobreposição de princípios, ou hierarquia, de maneira que se perceba que todos são importantes dentro do ordenamento jurídico, porém de acordo com a finalidade do Estado e subsistência do mesmo, há que se estabelecer, de posse de vários princípios constitucionais, como devem ser valorados de forma a possibilitar a aplicação de um ou outro ante um caso concreto.

Luís Roberto Barroso⁸ dividiu os princípios constitucionais em três espécies: princípios fundamentais, princípios gerais e princípios específicos.

Os princípios fundamentais seriam aqueles que dispõem sobre a estrutura do Estado, como por exemplo, o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio do estado democrático de direito e o princípio da separação dos poderes, ou ainda aqueles que traz o caput do art 1º da CF/88.

Os princípios gerais são decorrentes dos fundamentais, de cunho mais abstrato e incidente em todo o ordenamento jurídico, como os princípios: da legalidade, da liberdade, da isonomia, do acesso ao judiciário, da segurança jurídica, do juiz natural, do devido processo legal, etc.

Já, os princípios específicos seriam destinados a áreas próprias, por exemplo, na seara tributária têm-se os seguintes princípios: da capacidade contributiva, da legalidade tributária, isonomia tributária, da anterioridade, da vedação ao confisco, entre outros.

Interessante a classificação de Luís Barroso⁹, já que distingue uma suposta hierarquia entre os princípios existentes no ordenamento jurídico e assim permite compreender qual dos princípios deverá ser utilizado diante de um caso concreto, apontando que sempre que haja conflito entre os princípios, e em face de um princípio fundamental e outro geral ou específico, o fundamental deve prevalecer, pois uma vez violado um princípio fundamental o efeito seria desastroso, gerando subversão e o rompimento com toda a estrutura de funcionamento do Estado.

Diante de princípios gerais e específicos, estes seriam predominantes nas áreas a que se destinam, exatamente por serem

⁸ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Editora Saraiva, 1996, p.185.

⁹ Cf. Luís R. BARROSO, op. cit., p. 186.

específicos retratam de forma mais apropriada o valor que se pretendeu dar a esses princípios.

E, ainda, que entre princípios da mesma espécie, Luís Barroso¹⁰ aponta que nesse caso os critérios utilizados devem ser a razoabilidade e proporcionalidade.

Partindo dessa premissa de hierarquização dos princípios, pode-se facilmente compreender que o que deve sempre ser preservado são os princípios que atentam para a Federação, o Estado Democrático de Direito, a República, a Separação dos Poderes.

Porém, de fato, observa-se que além dos princípios que estão insertos no texto constitucional de forma literal, como os já reportados, encontram-se outros que não estão expressos literalmente, mas decorrem da interpretação dos princípios já existentes, como o princípio da função social do tributo.

Em um primeiro momento, é difícil compreender a função social do tributo, mesmo porque esbarra na problemática de que o legislador originário poderia ter inserido tal princípio no texto constitucional, e se assim não o fez, é porque não admite a função social do tributo.

Quando se fala de República, Estado Democrático de Direito, Federação, quantos princípios intrínsecos se podem extrair?

Vários princípios, quais sejam: relativos a existência, forma, estrutura e tipo de Estado; relativos à forma de governo e à organização dos poderes; relativos ao regime político, relativos à prestação positiva do Estado; etc.

Dessa forma, ao tratar da função social do tributo, elenca-se princípio que é intrínseco à própria organização do Estado tal como se configura na CF/88, depende o Estado, para sua sobrevivência, da tributação.

Em face de todos os tributos mencionados, como da legalidade, entre outros, o princípio da função social do tributo deve ser tratado como princípio fundamental, tanto quanto a República, o Estado Democrático de Direito, a tripartição dos poderes. Esse raciocínio leva à compreensão de que a tributação faz parte daquela parcela da qual o cidadão abre mão, para a

¹⁰ Cf. Luís R. BARROSO, op. cit., p. 186.

construção do Estado que deve lhe assegurar, em contrapartida, algumas garantias ou benefícios.

Não há apelo algum pró-fisco na conclusão acima exposta, simplesmente analisa-se a tributação como algo inerente ao próprio sistema exercendo função basilar.

Assim pode-se concluir que diante de qualquer princípio que seja colocado, geral ou específico, a função social do tributo está acima, na mesma órbita dos princípios fundamentais. Esclarecendo que a função social é justamente permitir a estrutura e organização do Estado para a consecução de seus fins.

De certo, a aplicação da função social do tributo serve ao contribuinte, uma vez que parte de sua renda, ou faturamento, ou receita bruta, ou serviços prestados, ou circulação de mercadoria, qualquer que seja o fato gerador descrito, sai da sua esfera particular e passa aos cofres públicos, o contribuinte tem o poder-dever do exercício de cidadania, acompanhando as despesas públicas, verificando onde os recursos estão sendo aplicados.

Finalmente, sobre os princípios pode-se afirmar que, a fim de justificar pela possibilidade do planejamento tributário estes são sempre usados. Os contribuintes se cercam do princípio da legalidade tributária de forma a rechaçar qualquer tentativa do fisco de inibir o planejamento tributário, entendendo que à administração pública cabe a observância daquilo que está descrito em lei.

O Executivo, por sua vez, verificando perda de receitas oriundas de planejamento fiscal ofensivo e evasão fiscal, onera cada vez mais os contribuintes, alterando alíquotas de tributos, legislando por meio de medidas provisórias¹¹ que instituem tributos. O ônus recai sobre toda a sociedade, inclusive sobre o consumo e sobre as rendas decorrentes do salário, e parte

¹¹ - MP 315 que dispõe sobre operações de câmbio, sobre registro de capitais estrangeiros, sobre o pagamento em lojas francas localizadas em zona primária de porto ou aeroporto, sobre a tributação do arrendamento mercantil de aeronaves, sobre a novação dos contratos celebrados nos termos do parágrafo 1º do art. 26 da Lei nº 9.491, de 9 de setembro de 1997, altera o Decreto nº 23.258, de 19 de outubro de 1933, a Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, o Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, e revoga dispositivo da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. Convertida na Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006.

- MP 284 que altera dispositivos das Leis nºs 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 8.212, de 24 de julho de 1991. Convertida na Lei nº 11.324, de 19 de julho de 2006.

das empresas cujos negócios não permitem que utilizem algum planejamento fiscal sofisticado.

Aldemario Castro traz números comparativos da carga fiscal no Brasil e nos demais Estados, que demonstram a grande carga tributária imposta aos contribuintes brasileiros. Sustenta o referido autor que no Brasil, a carga tributária incidente sobre consumo é altíssima, notadamente quando comparada com outros países ou conjunto de países. Em relação ao total da arrecadação, a tributação da base de incidência consumo responde por 50,4% no Brasil, 16,2% nos EUA, 18,8% no Japão, 27,4% na Alemanha, 32,6% no reino Unido, 26,6% na França, 27,4% na Itália, 29,4% na Espanha, 23,2% em média nos países da OCDE e 28,8% em média nos países da união européia.

¹² E afirma:

A tributação incidente sobre os salários (renda decorrente do trabalho) também atinge patamares alarmantes. Com efeito, a carga tributária total sobre os salários, incluindo consumo e renda (impostos e contribuições previdenciárias), varia de 40,37% (quarenta vírgula trinta e sete por cento) a 44,81% (quarenta e quatro vírgula oitenta e um por cento), conforme a faixa de remuneração.¹³

Seguem alguns dados referentes ao 1º semestre de 2006, elaborados no documento - Carga Tributária Brasileira – Primeiro Semestre de 2006, do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT¹⁴ sobre a carga tributária no Brasil:

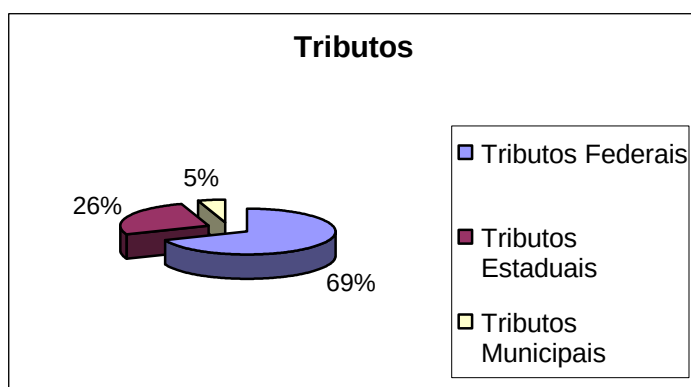


Figura 1 – Gráfico representativo do montante de tributos arrecadados pelos entes federativos.

¹² Cf. CASTRO, Aldemario A., op. cit., p. 23-24.

¹³ Ibidem.

¹⁴ Documento disponibilizado no site <http://www.ibpt.org.br/cargatributariabrasileira>. Acesso em 25 de setembro de 2006.

Os dados acima apontam para uma maior arrecadação de tributos por parte da União, em detrimento dos Estados e Municípios.

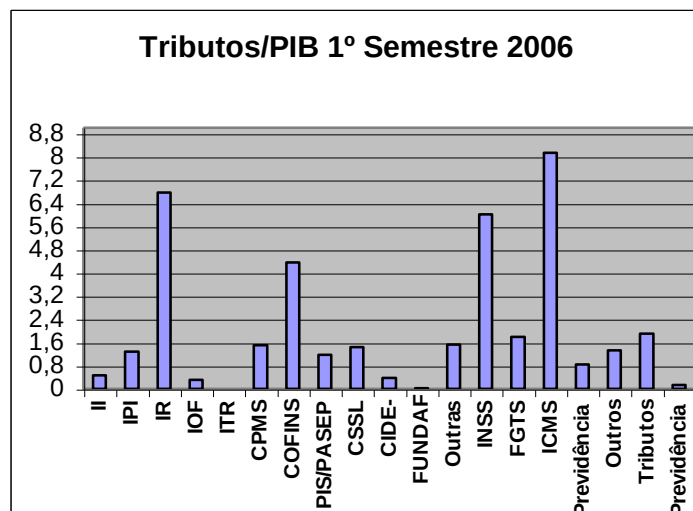


Figura 2 – Tributos em relação ao PIB (em R\$ bilhões)

A figura 2 mostra os tributos/PIB mais arrecadados no período de janeiro à junho de 2006, sendo representativo o IR, a COFINS, o INSS e o ICMS, o que corrobora a tributação excessiva suportada pelos consumidores finais (ICMS).

Em relação ao IR e COFINS tem-se novamente a União como maior arrecadadora, já que ambos os tributos competem à União.

Figura 3 – Comparação carga tributária em relação ao PIB período jan-jun 2005 e jan-jun 2006.

Em R\$ Bilhões				
TRIBUTOS	JAN-JUN/2005	TRIBUTOS/PIB	JAN-JUN 2006	TRIBUTOS/PIB
IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO	4,40	0,48%	4,58	0,46%
IPI	12,38	1,35%	12,86	1,29%
IMPOSTO SOBRE A RENDA	60,78	6,62%	67,39	6,76%
IOF - IMP. SOBRE OPER. FINANCEIRAS	2,94	0,32%	3,20	0,32%
ITR - IMP. TERRITORIAL RURAL	0,05	0,01%	0,05	0,01%
CPMF - CONTRIB. MOVIM. FINANCEIRA	14,29	1,56%	15,09	1,51%
COFINS - CONTRIB. SEGURIDADE SOCIAL	41,88	4,56%	43,46	4,36%
PIS / PASEP	10,53	1,15%	11,69	1,17%
CSSL - CONT. SOCIAL LUCRO LÍQUIDO	13,00	1,42%	14,23	1,43%
CIDE - COMBUSTÍVEIS	3,81	0,41%	3,78	0,38%
FUNDAF	0,15	0,02%	0,16	0,02%
OUTRAS RECEITAS	14,73	1,60%	15,16	1,52%
TOTAL DA RECEITA FEDERAL	178,94	19,48%	191,64	19,23%
INSS - PREVIDÊNCIA SOCIAL	52,48	5,71%	60,03	6,02%
TOTAL DA RECEITA FEDERAL + INSS	231,42	25,20%	251,67	25,25%
FGTS	15,61	1,70%	17,85	1,79%
TOTAL TRIBUTOS FEDERAIS	247,02	26,90%	269,52	27,04%
ICMS	74,59	8,12%	81,16	8,14%
PREVIDÊNCIAS ESTADUAIS	7,93	0,86%	8,52	0,85%
OUTROS TRIBUTOS ESTADUAIS	11,70	1,27%	13,28	1,33%
TOTAL TRIBUTOS ESTADUAIS	94,23	10,26%	102,96	10,33%
TRIBUTOS MUNICIPAIS	17,15	1,87%	18,90	1,90%
PREVIDÊNCIAS MUNICIPAIS	1,28	0,14%	1,39	0,14%
TOTAL TRIBUTOS MUNICIPAIS	18,43	2,01%	20,30	2,04%
TOTAL	359,68	39,16%	392,78	39,41%

PIB	918,39	996,58
ARRECAÇÃO / PIB	39,16%	39,41%

O quadro mostra o aumento da carga tributária em 2006, em relação ao mesmo período de 2005, chegando ao patamar de 39,41% do PIB até junho 2006, sem considerar as obrigações acessórias.

2. Arbitragem Tributária Internacional

O interesse pela coibição da dupla ou pluritributação internacional da renda já é prática bem mais antiga que o da arbitragem tributária internacional, e Diane Ring¹⁵, explica o porquê do anterior interesse quanto à eliminação da dupla tributação da renda, apontando que os tratados sobre tributos dirigem-se explicitamente à eliminação da dupla tributação da renda, e a maioria dos beneficiários destes tratados têm a legislação doméstica projetada, a fim de reduzir ou eliminar a dupla tributação.

Além disso, aponta que o interesse é mútuo para resolver o problema da dupla tributação da renda para os Estados, pois se não houver eliminação da dupla tributação, os investimentos tendem a migrar para outros Estados preocupados em mitigar a dupla tributação da renda obtida nas operações internacionais, cabendo observar que haverá um fluxo de capitais, revertendo em sérias implicações de ordem econômica. De outro lado, as empresas transnacionais pressionam a ordem internacional no sentido de se deslocarem para Estados que eliminem ou restrinjam a bitributação.

Portanto, o interesse maior pela mitigação da dupla tributação da renda por parte dos Estados é óbvia, e conta com a pressão exercida pelos contribuintes que realizam as operações em âmbito internacional.

A arbitragem tributária internacional, a seu turno, preocupa os Estados pela possibilidade do fenômeno inverso à dupla tributação renda, que é não-tributação da renda em nenhum dos Estados presentes na operação do contribuinte. Vê-se, que de um lado, existe o interesse dos Estados em que

¹⁵ RING, Diane M. One Nation Among Many: Policy Implications of Cross-Border Tax Arbitrage. **Boston College Law Review**, n. 44, Boston: 2002.

ocorra a tributação, porém inexistente a mesma condição por parte do contribuinte.

A dupla tributação e a não-tributação, conforme Diane Ring¹⁶, distorcem os princípios da eficiência e da equidade em matéria tributária, porém, de formas distintas, enquanto a dupla tributação da renda afeta o comércio internacional, a não-tributação da renda não elimina o mesmo, mas gera graves distorções no mercado internacional, que serão elucidadas mais adiante.

Entende-se por arbitragem tributária internacional a prática adotada pelo contribuinte, que se aproveita de conflitos ou diferenças de legislações tributárias entre dois ou mais Estados, de forma a estruturar transações ou empresas para atingir benefícios concedidos por ambas as legislações, mitigando no todo ou em parte a tributação. De fato, se a mesma transação ou empresa fosse estruturada apenas na esfera doméstica de um dos Estados, a rede de benefícios, de forma a mitigar a tributação, não existiria.

Porém, cabe ressaltar que apenas o conflito de normas tributárias, ante o caso concreto, entre dois ou mais países, não é suficiente para caracterizar a arbitragem tributária internacional, pois o mesmo conflito pode levar a duas situações antagônicas extremadas:

- a) dupla tributação, que pode ser resolvida por meio de tratados internacionais entre esses Estados ou;
- b) não-tributação pelos Estados, cuja forma de resolução é objeto do presente artigo.

De fato, essas situações acima expostas são as situações extremas, sendo claro que existem situações em que haverá a redução da carga tributária conseguida por meio da arbitragem tributária internacional e não a mitigação total desta. Mas, de uma ou de outra forma se torna nociva aos Estados, que deixam de tributar grande parte das rendas, gerando distorções de ordem econômica.

A razão pela qual existem diferenças entre as legislações tributárias dos Estados parece ser de fácil compreensão, e irá variar de acordo

¹⁶ Cf. Diane M. RING. op. cit., p 1-66.

com cada Estado, de acordo com orientação política adotada por este, ainda que a maior parte dos Estados se orientem pautados em princípios e objetivos semelhantes.

É interessante a colocação de Stuart Leblang¹⁷ no sentido de que os próprios países, e ele aponta os Estados Unidos e demais países desenvolvidos, a fim de evitar a dupla tributação dos investimentos internacionais, criam regras tributárias e tecem rede de acordos internacionais para se evitar a prática, contando que os investidores internos serão tributados. Ocorre que nem sempre isso é observado, pois os mesmos, por meio de planejamentos tributários, utilizam-se da arbitragem tributária internacional, aproveitando das diferenças existentes entre as legislações concernentes ao tema entre países.

Mitchell A. Kane¹⁸ faz uma análise interessante sobre a arbitragem tributária internacional analisando-a sob a perspectiva do governo. Ele aponta que geralmente quando se fala de arbitragem tributária internacional considera-se que esta oferece ao contribuinte a oportunidade de não ser tributado, ou seja, que é a forma pela qual o contribuinte utiliza-se das diferenças entre as legislações de diferentes Estados, a fim de mitigar ou minimizar a tributação da renda. De fato, Mitchell Kane¹⁹ mostra que essa é apenas umas das vertentes, à análise tendo como sujeito o contribuinte.

Porém, vai mais adiante, no sentido de enfatizar que a arbitragem tributária internacional interessa aos governos, não pelas razões já relacionadas, mas porque, por meio dessas transações, interesses nacionais são “permitidos” sem a transparência perante os demais Estados e, portanto, dificilmente sujeitas a retaliações.

Segue exemplos das modalidades mais comuns de arbitragem tributária internacional, quer sejam: Arrendamento mercantil internacional (double-dip leasing), Empresas com dupla residência (dual resident companies), Entidades híbridas e o uso de tratados internacionais na

¹⁷ LEBLANG, Stuart E. **International Double nontaxation**. Tax Notes International Magazine. July 20,1998.

¹⁸ KANE, Mitchell A. **Strategy and Cooperation in National Responses to International Tax Arbitrage**. Emory University School of Law University of Virginia Faculty Workshop, 2004.

¹⁹ Cf. KANE, Mitchell A., op. cit. p. 11.

arbitragem tributária internacional, sem contudo lembrar que existem outras formas.

Diane M. Ring²⁰ explica que o *double dip leasing* ocorre quando, diante de um contrato de arrendamento mercantil internacional, duas jurisdições distintas especificam de forma diferente quem é considerado proprietário do bem arrendado, por exemplo, em um determinado Estado, entende-se que o arrendatário é o proprietário do bem, enquanto no outro Estado a propriedade pertence ao arrendador. Dessa forma, dependendo da legislação interna de cada um desses Estados hipotéticos, ambos, o arrendador e o arrendatário poderão ter direitos a deduções pela depreciação acelerada do bem arrendado, além de outros benefícios que podem ser concedidos, como créditos pelo investimento.

O que irá determinar ou não a ocorrência da arbitragem tributária internacional, nesse caso, será a possibilidade de haver, nesses dois Estados, legislação que permita a dedução ou creditamento em relação àquele que é tido como proprietário do bem.

Segue quadro esquemático do exemplo utilizado por Diane M. Ring:

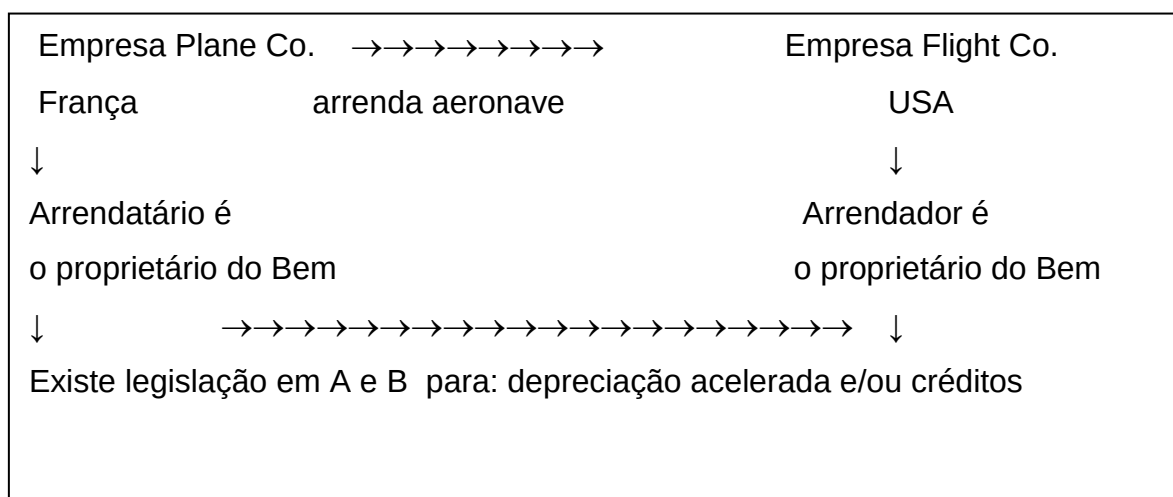


Figura 4 - quadro esquemático do exemplo utilizado por Diane M. Ring

Vê-se, que no exemplo utilizado no esquema, ambos os Estados permitem deduções em relação a depreciação acelerada do bem e também a

²⁰ Cf. RING, Diane M., *op. cit.*, p. 1-66.

créditos, logo os contribuintes serão beneficiados com a depreciação acelerada do bem, que deduzirá o montante do imposto de renda devido, bem como de créditos relativos ao investimento, que também reduzirá o montante do imposto de renda a ser pago.

Caso a transação ocorresse no mesmo Estado, somente seria permitida a dedução da depreciação acelerada ao proprietário, enquanto o arrendatário teria direito a deduções das parcelas pagas anualmente pelo bem, sendo que essas deduções são sempre menores do que as deduções decorrentes da depreciação acelerada. Também, o crédito de imposto somente seria concedido ao considerado proprietário do bem, geralmente ao arrendador e não ao arrendatário.

A *dual resident companies* ocorre quando tem-se uma empresa que é considerada residente em mais de um Estado, sendo parte membro de um grupo empresarial, de forma que, pela fixação do critério de residência em um dado Estado, será considerada residente, pois o critério de fixação da residência é o local de incorporação da empresa, enquanto que em outro Estado o critério baseia-se no controle efetivo da mesma, logo, observa-se que será residente em ambos os Estados.

Essa empresa considerada residente em ambos os Estados deverá apresentar perdas substanciais, que serão utilizadas pelas demais empresas do grupo, de forma a reduzir ou eliminar o montante do imposto devido por estas.

De forma a exemplificar a prática, tem-se o seguinte exemplo hipotético: para que uma empresa do Reino Unido adquira uma empresa americana ela deve, primeiramente, criar uma subsidiária com dupla residência (EUA e Reino Unido) nos EUA que financie a aquisição da empresa alvo nos EUA. De tal forma que o débito dessa subsidiária gerado pela aquisição da empresa nos EUA deve produzir, por sua vez, grandes deduções.

Como tanto os EUA quanto o Reino Unido têm normas que permitem a consolidação ou o agrupamento de impostos e perdas com as empresas filiais residentes nestes Estados, o gasto na aquisição por parte da subsidiária poderá ser usado para compensar os impostos, tanto da filial dos Estados Unidos como da operação da filial do Reino Unido.

O resultado é converter uma simples despesa em uma dupla dedução (*double-dip*).

Para elucidar, segue esquema simplificado:

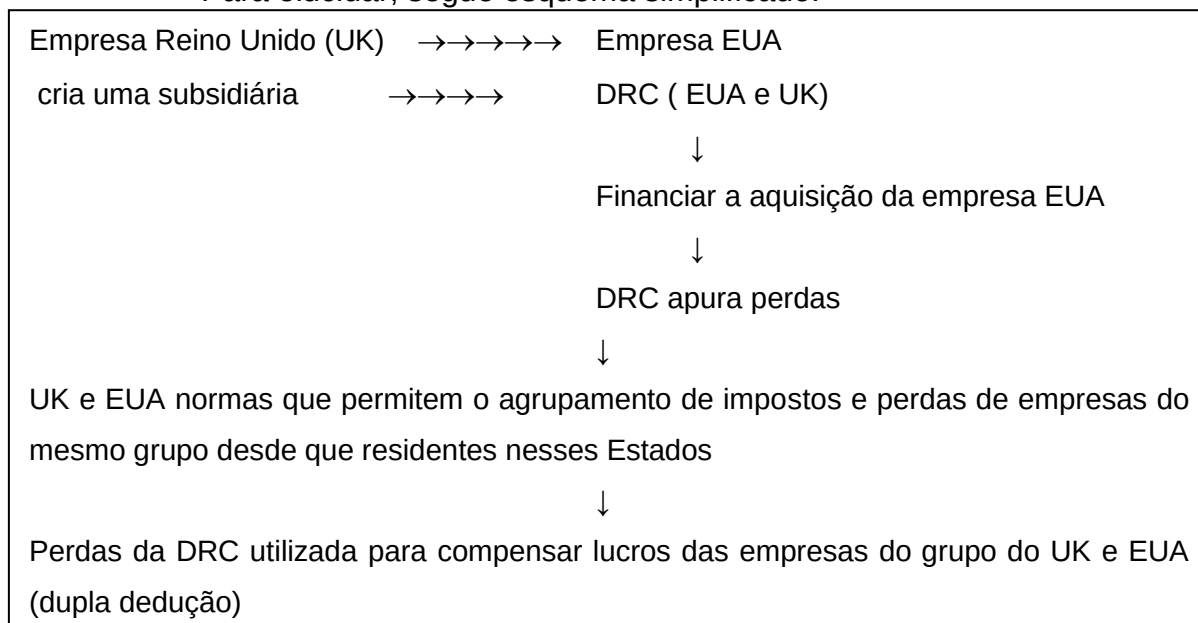


Figura 5 – Exemplo de uso de empresas com dupla residência.

Outra possibilidade de arbitragem tributária internacional é encontrada quando dois Estados classificam uma mesma “entidade” de forma distinta, de modo que, conforme leciona Antônio de Moura Borges²¹, em um dos Estados a entidade não dispõe de personalidade jurídico-tributária, sendo, portanto tributados os membros ou sócios, no outro Estado possui personalidade jurídico-tributária, sendo tributada a entidade.

Nos Estados Unidos o contribuinte elege a classificação da sua “entidade” de acordo com regras emanadas da administração tributária, são as regras “*Check-the-Box*”²² que ajustam essa classificação. Porém, o próprio regulamento especifica que algumas entidades nacionais (EUA) e internacionais serão consideradas empresas, sem a possibilidade de eleição por parte do contribuinte.

²¹ Cf. BORGES, Antônio de M., op. cit., p. 25-36.

²² Regra do sistema tributário federal aplicável ao imposto de renda dos EUA que consiste na análise de seis fatores que irão caracterizar a operação, tanto para entidades internas, quanto para estrangeiras, para fins de tributação, conforme relata RING, Diane M., op. cit.

Observa-se que essas mesmas regras permitem a dupla interpretação por parte das entidades. Como exemplo, uma entidade doméstica de um único proprietário pode ser tributada na pessoa do proprietário se for individual ou como uma divisão se a propriedade for uma empresa, portanto, cabe à entidade eleger a forma que será tributada, se silente será tributada a renda do proprietário.

Existem controvérsias na extensão da aplicação do sistema de eleição das organizações para entidades estrangeiras. Embora, tanto as entidades nacionais (EUA) quanto as demais entidades são analisadas pelas regras “*check-the-box*”. A possibilidade de eleição por parte das entidades alienígenas pode facilitar a arbitragem tributária internacional.

Heleno Tôrres²³ trata da prática de operações entre controladas e controladoras, ressaltando que em geral, o uso de controladas ou coligadas propiciam elisão²⁴ fiscal, pela utilização de países de tributação mais favorecida, conforme se segue:

Como os dividendos são tributados somente quando disponibilizados (princípio de caixa), sendo esse o regime de vários países, caso a empresa controlada encontre-se em um país com tributação favorecida que não tribute ou tribute com uma alíquota muito baixa os lucros ali produzidos, o controlador ou acionista obterá uma ótima economia de tributos sobre esses lucros produzidos pela sociedade controlada, evitando a disponibilização sob a forma de dividendos e diferindo o pagamento dos tributos para o futuro, mediante reinvestimentos. Neste caso, o país com tributação presta-se a uma optimal acumulação de rendimentos.

Vários países adotaram medidas para inibir essa prática de diferimento de pagamento de tributos, adotando o CFC (*Controlled Foreign Corporations*), que imputa o lucro produzido pela controlada em país de tributação favorecida aos acionistas ou sócios, como se fossem produzidos internamente, ainda que não distribuídos na forma de dividendos.

Heleno Tôrres²⁵ menciona, ainda, a identificação do uso indevido das sociedades controladas no exterior, verificando os seguintes itens:

²³ TORRÊS, Heleno T. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.125-132.

²⁴ Cf. Heleno T. TÔRRES, op. cit., p. 125-132. Heleno Tôrres denomina de elusão fiscal a prática de planejamento tributário ofensiva, porém lícita.

²⁵ Ibidem, p. 127.

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

Diane M. Ring exemplifica como a utilização de empresas controladas em países de tributação mais favorecida caracterizam a arbitragem tributária internacional:

Suponha que uma pessoa dos EUA tenha uma empresa própria operando em um País X, que tem alta carga tributária. Essa entidade constitui uma empresa controlada estrangeira sujeitando as regras do CFC (Controlled Foreign Corporations). Porém, como o País X tem alta carga tributária, a regra geral é que a renda produzida pela controlada será tributada na pessoa do acionista nos EUA, quando ocorrer a distribuição de lucros. Se a controlada recebe renda passiva, essa renda deve ser incluída no imposto de renda do acionista, não havendo deduções pela operação ser fora dos EUA. Dessa forma a renda ativa ganha pela controlada não é tributariamente atrativa, pois este opera em um país de alta tributação. Mesmo que o imposto da controladora seja evitado nos EUA, tributando apenas os sócios ou acionistas, o imposto no País X será devido.

Verifica-se agora a mesma situação utilizando uma entidade híbrida:

A pessoa dos EUA constitui uma entidade Y em um País Y, que configura como sendo uma jurisdição de baixo imposto. A entidade Y é tratada como uma empresa que possui natureza jurídico-tributária no País Y, mas não é considerada pela lei tributária dos EUA. A entidade Y faz um empréstimo a controlada X do País X, podendo a controlada X deduzir os juros pagos pelo empréstimo feito pela entidade Y porque o país X vê os pagamentos como feitos a uma entidade distinta. Estas deduções reduzem a renda obtida pelo país X.

Os pagamentos dos juros recebidos pela entidade Y são minimamente tributadas, pois o país Y é uma jurisdição de baixa tributação. Em relação aos Estados Unidos caberia ao contribuinte do imposto alegar que como a entidade Y não dispõe de personalidade jurídico-tributária para os EUA, o pagamento dos juros é um fluxo de dinheiro interno e, portanto, não produz renda, logo não é passível de tributação.²⁶

Dessa forma, verifica-se que o imposto devido no país X é reduzido pela dedução dos juros pagos pelo empréstimo a entidade; nenhum

²⁶ Cf. RING, Diane M., op. cit., p.56. Tradução livre.

imposto significativo do país Y é devido, pois o mesmo opera com baixa tributação e, nenhum ganho de renda pode ser considerado pelos EUA, por se considerar simples fluxo interno de capitais. Resta, dessa forma, caracterizada a arbitragem tributária internacional mediante o uso de entidades híbridas.

Segue análise da possibilidade da arbitragem tributária internacional quando o contribuinte, para se valer das divergências entre a legislação de dois Estados, utiliza-se de tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda, conforme se segue.

A chamada estrutura bilateral ocorre quando é criada uma empresa de participações no Estado em que estão os beneficiários do rendimento, dispensando a triangulação entre países. São as conhecidas *holdings*.²⁷

Becker e Wurm esclarecem:

O país A possui um acordo de bitributação com o país B, isentando os dividendos remetidos de B para A, conquanto que a beneficiária dos rendimentos possua uma participação substancial no capital da empresa fonte dos rendimentos.

Ainda, conforme estabelece a legislação interna de B, são isentos de tributação todos os dividendos pagos por uma empresa a outra pessoa jurídica localizada no mesmo país.

Dessa forma, uma empresa localizada em A, que possui uma participação minoritária em outra, estabelecida em B, constitui no país B uma subsidiária integral, a quem são transferidas as ações daquela que distribuirá os dividendos.

Quando ocorrer a efetiva distribuição dos dividendos, estes serão pagos a uma pessoa jurídica situada no mesmo país (subsidiária integral), estando isentos de tributação, graças à legislação interna deste país.

Como a empresa em A possui participação substancial no capital da subsidiária constituída em B, os dividendos são remetidos para o país A, isentos de tributação, conforme estabelece o acordo de dupla tributação firmadas pelos países A e B.²⁸

²⁷ SILVA, De Plácido e. **Dicionário Jurídico**. 15ª ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998. No Direito Comercial refere-se ao poder decisório centralizado na empresa que detém o controle acionário de outras.

²⁸ BECKER, H.; WURM, F. **Treaty Shopping. An emerging tax issue and its present status in various countries**. Denver: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988, *apud* BALLÃO, Wilson José S. A. **Treaty Shopping: A seleção do melhor acordo de bitributação**. In <http://www.tributarista.org.br/content/academicos/treaty-shopping.html>. Acesso em 10 de setembro de 2004.

Exemplificando a estrutura da estrutura de *Holding*, supondo que o Brasil possui acordo de bitributação com o México, isentando os dividendos remetidos do México para o Brasil, desde que a empresa do Brasil possua participação no capital da empresa do México.

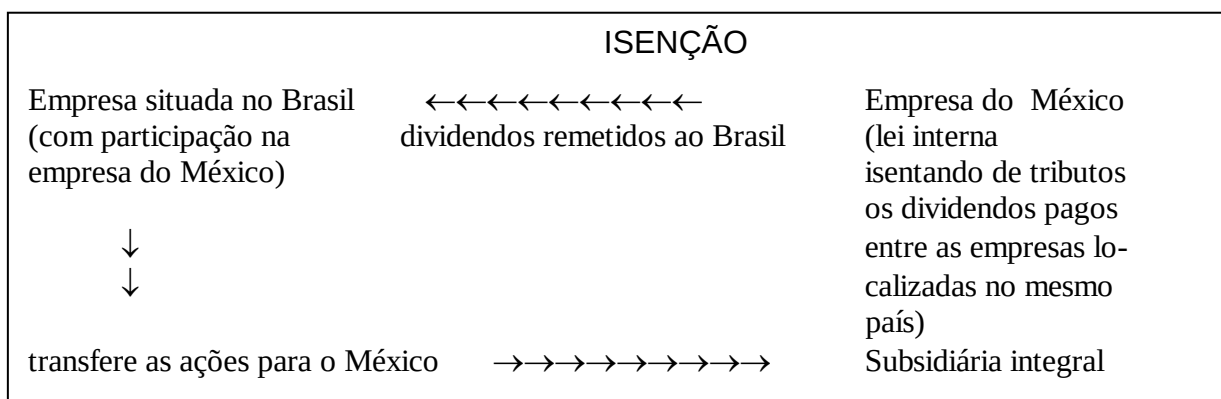


Figura 6 – Uso de tratados internacionais

Convém ressaltar, que Diane M. Ring²⁹ entende que antes de definir critérios para eliminar a arbitragem tributária internacional, é essencial verificar se a operação afronta a equidade e a eficiência econômica global e nacional, e ainda verificar o interesse político e o impacto causado em relação a perda de receita pelos Estados.

A maior parte das discussões sobre a política tributária internacional em relação as operações, entende que é desejável considerar a eficiência global. Dessa forma, há dois caminhos de como as normas tributárias afetam comportamento do contribuinte e distorcem a economia financeira global.

A primeira é favorecendo investimentos tanto internamente como no exterior, violando a neutralidade das exportações (CEN), a outra forma é favorecendo investidores internos em uma área específica, afetando a competitividade do negócio, violando a neutralidade da importação (CIN).

O presente trabalho não dá ênfase à temática sobre CIN (*Capital Import Neutrality*) ou CEN (*Capital Export Neutrality*), mas, importa compreender que é uma técnica utilizada para mensurar a eficiência econômica das operações internacionais.

²⁹ Cf. RING, Diane M., op. cit., p. 59.

Outros fatores que merecem análise, e que também estão interligados à eficiência e equidade são as políticas adotadas pelos Estados em relação a concessão de benefícios fiscais e em relação as receitas.

Vê-se que existe um paradoxo, a mesma falta de transparência da legislação pode tanto implicar em problemas econômicos, face aos comportamentos desviados pelo contribuinte, quanto são interessantes aos Estados, pois permitem que a tributação seja suportada por um grande número de contribuintes, caso houvesse transparência isso não seria possível, pois certamente haveria questionamentos em relação aos benefícios se restringirem a apenas parcela destes, ou ainda aponta-se o interesse do estado frente a arbitragem tributária internacional, como já exposto anteriormente, porque por meio dessas transações interesses nacionais são “permitidos” sem a transparência perante os demais Estados e, portanto, dificilmente sujeitas à retaliações.

Em relação aos efeitos da receita, sabe-se que um dos propósitos do sistema tributário é gerar receitas com a finalidade de suportar os gastos dos Estados. Se a arbitragem tributária internacional impacta na receita, isso tende a gerar dois efeitos: cortes nos gastos governamentais devem ser realizados e, um deslocamento de imposto para produzir uma receita suplementar.

Porém, cortes nos gastos governamentais nem sempre são possíveis, em decorrência dos serviços essenciais que devem ser prestados. De outro lado, verifica-se que a habilidade de um seleto grupo de contribuintes reduzirem seus tributos não ocorre para os demais contribuintes, sendo inviável que o governo tribute esses contribuintes, que não conseguem evitar a tributação mais pesadamente para compensar a elisão fiscal, pois, assim estaria ferindo os princípios da equidade e da isonomia.

O que deve ser observado é que o favorecimento, tanto internamente quanto externo atinge o fluxo de capitais e afeta a economia global. Claro, que sem a ingenuidade de entender que todo e qualquer favorecimento para investimento deva ser evitado, mesmo porque não existe possibilidade e nem interesse para tal, deve-se evitar sempre os favorecimentos de investimentos que gerem grandes distorções para a economia dos Estados envolvidos.

Portanto, defende-se a coibição das operações que envolvam arbitragem tributária internacional que gerem grandes distorções, afetando os princípios da equidade e eficiência, e assevera que a tendência atual da administração tributária dos Estados é de mitigar as operações internacionais com a finalidade apenas de obter vantagens tributárias.³⁰

3. Medidas para coibir a arbitragem tributária internacional

Para uma melhor compreensão sobre o assunto, considera-se que as medidas no combate a arbitragem tributária internacional compreendem as unilaterais, as bilaterais e as plurilaterais. É importante ressaltar que Heleno Tôrres³¹ aponta apenas as medidas unilaterais e as bilaterais, não fazendo menção a possibilidade do uso de medidas plurilaterais.

As medidas plurilaterais são objetos de inúmeros estudos, por parte dos expoentes do planejamento tributário internacional, como Diane M. Ring, Victor Thuronyi, Michell Kane, principalmente em relação à harmonização de normas de direito tributário entre os Estados.

Vê-se que esse trabalho de harmonização de conceitos e até de tributos é fato entre os Estados que compõem a União Européia, com as várias dificuldades presentes em qualquer processo de intergração econômica. O Mercosul encontra-se em estágio de integração bem anterior ao da União Européia, porém, um dos problemas a serem tratados é justamente o da harmonização tributária, pelo menos em relação aos conceitos tributários e aos tributos incidentes sobre o consumo, que encontra difícil aplicação, uma vez que o imposto incidente diretamente sobre o consumo no Brasil é de competência estadual (ICMS).

Deixando de lado análises sobre as dificuldades encontradas no plano da integração econômica do Mercosul, ainda assim, a harmonização de

³⁰ Cf. TÔRRES, Heleno T., op. cit. As vantagens verificadas não são tão-somente de cunho tributário, mas podem obter vantagens também em países com regime penal favorecido, onde não se encontram tipificadas condutas de evasão, crimes do colarinho branco, lavagem de dinheiro, etc. Outros benefícios podem ser encontrados em países que adotam o sigilo bancário.

³¹ TORRÊS, Heleno. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.121.

conceitos do direito tributário é imprescindível, inclusive como uma das formas, a ser tratada mais adiante, de se evitar a arbitragem tributária internacional.

Importante, nesse momento, explorar as medidas existentes para coibir a prática da arbitragem tributária internacional.

3.1. Medidas unilaterais

Entende-se por medida unilateral, conforme o próprio nome aduz, as normas internas emanadas dos Estados, com a finalidade de coibir as práticas utilizadas pelo contribuinte, sem qualquer participação de outro Estado ou organização externa.

São de dois tipos as medidas utilizadas para coibir os atos elisivos: normas específicas e normas gerais. É de se observar, que uma não exclui a outra, verifica-se, em alguns Estados, a existência de ambas.

3.1.1. Norma geral antielisão

No Brasil, a inserção do parágrafo único do Art. 116 no Código Tributário Nacional, feito pela LC 104 de 2001, foi amplamente discutida pelos doutrinadores, gerando inúmeros debates entre aqueles que se posicionavam a favor da norma e os contrários ao uso desta.

Segue o disposto no parágrafo único do Art. 116 do CTN:

Artigo 116 – [...]

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

Pode-se ressaltar, da posição doutrinária acerca do tema, três posicionamentos distintos. O primeiro deles sustenta que trata-se de hipótese de simulação.

A segunda corrente aponta a inconstitucionalidade da Lei Complementar 104, que insitiu o § único do Art 116 do CTN, apontado que fere o princípio da legalidade estrita e, também, discorre sobre a impossibilidade da interpretação econômica no direito pátrio.

A última corrente entende que a interpretação da norma deve ser orientada pela busca do pluralismo de valores com equilíbrio entre a liberdade, justiça e segurança jurídica, podendo operar por meio de dois modelos e suas condições, bem definidas por André Luiz Estrella:

O primeiro consiste na previsão de norma antielisiva geral disposta no CTN associada à legislação ordinária meramente procedimental dos membros da Federação. O segundo dispõe a norma antielisiva de forma genérica no CTN e deixa ao legislador de cada ente federativo para elaborar a norma antielisiva específica que contenha a lista dos negócios inoponíveis ao Fisco. Nesse passo, algumas condições são necessárias à aplicação da norma antielisiva geral. No primeiro regime, considera-se constitucional a norma antielisiva geral desde que, cumulativamente: a) o intérprete faça uso da técnica de ponderação de interesses na solução do conflito, tal como anteriormente colocado; b) a justificativa para a intervenção do fisco seja bem clara e definida, usando de critérios objetivos, à luz da transparência que deve existir nas relações fisco e contribuinte; c) obedeça à lei ordinária de cada ente federativo exigida em seu texto (lei meramente procedimental); d) exista uma ampla defesa, contraditório e controle do ato de desconconsideração, sob pena de se atribuir um poder sem sua contrapartida (*checks and balance*). No segundo regime, desde que a lei ordinária exigida de cada ente federativo contenha a lista de situações antielisivias (lei contendo norma antielisiva específica), acrescentando-se, ainda, as condições de letras a), b) e d) acima citadas.³²

Observa-se que a celeuma em face da norma não foi tão-somente o debate sobre a possibilidade ou não da autoridade administrativa desconsiderar os atos ou negócios jurídicos adotados pelo contribuinte, mas a impropriedade expressa na própria norma, onde parte dos doutrinadores entenderam essa norma como se tratando de evasão fiscal e não de elisão fiscal.

Destarte a imperfeição técnica da norma, pode-se entender que a mesma se digna a evitar a prática da elisão fiscal (elisão prejudicial), mesmo porque a evasão fiscal já é coibida pelo ordenamento jurídico pátrio e já vem sendo coibida pela administração como se verifica no Acórdão CSRF/02-0.167, em 30.09.85, valendo a transcrição:

³² ESTRELLA. André L. C. **A Norma Antielisão e seus efeitos.** In http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm. Acesso em 11 de setembro de 2006.

IPI. Imposto sobre operações de crédito. Empréstimo ou financiamento para capital de giro mascarado por operação de compra e venda atípica. Simulação. A tributação do ato anulável independe de sua anulabilidade. Recurso Especial provido (grifo nosso).³³

Também, salvo melhor entendimento, não se trata de norma inconstitucional. Sendo a teoria da interpretação econômica no direito pátrio já é utilizada quando se trata de simulação, conforme acima esposado.

O Projeto de Lei da MP 66 de 2002, nos artigos 13 a 19, trazia o procedimento adotado pela administração, regulamentando a aplicação do parágrafo único do Art. 116 do CTN, porém esses artigos foram suprimidos, e a referida Medida Provisória foi convertida na Lei nº. 10.637 de 2002 sem estabelecer o procedimento a ser observado pela administração tributária em face da desconsideração dos atos/negócios jurídicos dos contribuintes.

Portanto, atualmente o parágrafo único do Art. 116 do CTN carece da regulamentação, por meio de lei ordinária, para que possa surtir efeitos no ordenamento jurídico pátrio. É certo que o embate foi muito grande em relação a regulamentação do referido parágrafo, de tal sorte que, desde então, nenhuma outra mobilização no sentido de regulamentar o dispositivo foi tentada.

A ressalva que se coloca está pautada no alargamento do poder da administração, nos arbítrios possíveis ante a possibilidade da desconsideração levando a insegurança jurídica aos contribuintes.

Pode-se inferir, portanto, que existe a possibilidade de regulamentação, desde que instituída por lei e especificando os procedimentos a serem adotados pela administração tributária, assegurando o contraditório e a ampla defesa e aplicando, como para os demais atos administrativos, exposto no inciso LV do Art. 5º e no Art. 37 da Constituição 1988.

Porém, mesmo diante da possibilidade de uma norma geral antielisão devidamente regulamentada, em um determinado Estado, vem o questionamento se a aplicação dessa norma é eficaz em face das operações internacionais, basicamente frente à arbitragem tributária internacional.

³³ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão Fiscal**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 63, São Paulo: Dialética, 2004.

Isto é observado, tomando como exemplo uma situação hipotética de desconsideração do negócio realizado, utilizando a forma de entidades híbridas, ou qualquer outra já estudada, sendo o negócio realizado pelo contribuinte desconsiderado, por qualquer Estado que seja, como efetivamente enquadrá-lo em um negócio jurídico esperado, face a ordenamentos jurídicos distintos? E não só isso, como aplicar as penalidades cabíveis ao contribuinte? Que Estado irá deter a capacidade tributária?

3.1.2. Normas internas específicas

A utilização de normas internas específicas pelos Estados, a fim de coibir a elisão fiscal, é contínua e observada na prática com a adoção de critérios para definição da competência tributária (princípio da universalidade), a aplicação da teoria da substância sobre a forma, as medidas antielisivas sobre o controle de sociedades estrangeiras, a indedutibilidade de determinados gastos, a desconsideração da perda de residência para fins fiscais para pessoas físicas, o controle de operações com preços de transferência e medidas administrativas.

3.1.2.1 Princípio da universalidade

Os Estados considerados exportadores de capitais, adotam o princípio da universalidade como critério de definição da competência tributária de forma a manter a isonomia entre os contribuintes, evitando injustiças em relação aos contribuintes que produzem rendas apenas internas ao Estado, daqueles que produzem rendas externas, pois em relação aos contribuintes que produzem rendas fora do Estado, estes já se beneficiam com vantagens oferecidos pelo Estado fonte.

Helena Tôrres aponta os principais motivos que os Estados encontram para adotarem o princípio da universalidade:

[...] financiamento do Estado, para obter aumento de receitas fiscais; recurso à manutenção do princípio da isonomia, evitando injustiças fiscais entre os contribuintes, internamente, em face dos residentes que produzem rendas apenas no interior do Estado (*domiciliary income*) e os que produzem também fora do Estado (*foreign income*); a necessária efetividade aos princípios da capacidade

contributiva e da progressividade dos impostos incidentes sobre as categorias reeditais; a crescente movimentação de capitais no mercado mundial; preocupação com os problemas de elusão e evasão fiscal internacional, proporcionados pelos estímulos fiscais oferecidos por países menos desenvolvidos – paraísos fiscais.³⁴ (itálicos do autor)

De acordo com o princípio da universalidade o contribuinte, no Estado de residência, responde pela renda produzida dentro ou fora do Estado, não interessando o lugar em que foi produzida.

A adoção do princípio da universalidade por parte dos Estados, em um primeiro momento, parece resolver os problemas em relação às práticas de elusão e evasão fiscal por parte dos contribuintes, uma vez que independente da fonte dos rendimentos, será tributado no Estado de residência.

Porém, o princípio da universalidade traz alguns problemas: a bitributação, que também é perniciosa, caso o Estado fonte já tribute os rendimentos de não residentes, desde que produzidos no Estado fonte, e, mais ainda o incremento da pressão fiscal sobre os residentes cujas rendas são produzidas no exterior, levando estes quase sempre a buscarem outras formas possíveis de manipularem suas operações, de forma a reduzirem a pressão fiscal, ou por meio do uso de tratados internacionais, arbitragem tributária internacional, ou qualquer outra forma possível de planejamento tributário.

3.1.2.2. Controle de sociedades estrangeiras

A aquisição de empresas em âmbito internacional é amplamente utilizada e tem como objetivo formar um grupo internacional, como no caso das transnacionais, ou atuar de modo indireto em um Estado, adquirindo uma empresa, neste Estado, parte das ações ou parte dos ativos.

A maior parte dos Estados tributa os dividendos de acordo com o princípio de caixa, ou seja quando efetivamente disponibilizados, dessa forma em face de operações entre empresas controladas e controladoras, se a controlada estiver em um país com tributação favorecida, haverá economia de tributo sobre os lucros produzidos por esta, evitando a disponibilização sob a

³⁴ Cf. TÔRRES, Heleno T., op. cit., p. 127.

forma de dividendos e, através de reinvestimentos, diferindo o pagamento dos tributos para o futuro.

No combate a essa prática, os Estados adotam medidas, a fim de tributar esses rendimentos antes de disponibilizados. Essas medidas são conhecidas como *Controlled Foreign Corporations – legislation*, conforme explanação de Heleno Tôrres

[...] significa imputar aos sócios ou aos acionistas residentes, por transparência, os lucros produzidos pela sociedade constituída e localizada em países com tributação favorecida, fazendo incidir o imposto aplicável aos lucros produzidos no exterior, pelas sociedades ali localizadas, e das quais aqueles sujeitos são acionistas, automaticamente, como se fossem produzidos internamente, mesmo se não distribuídos sob a forma de dividendos.³⁵

No Brasil, por meio do artigo 1º, § 1º e 2º da Lei 9.532/97 e do art 3º da Lei 9.539/00 temos as modalidades de quando os lucros são considerados disponibilizados, para fins de tributação, para as empresas controladas e coligadas, nas seguintes hipóteses, conforme resumo de Heleno Tôrres:

- a) na transferência do lucro para qualquer conta representativa de passível exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;
- b) no pagamento do lucro pelo creditamento do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
- c) entrega, a qualquer título, incluindo mútuo ou adiantamento, a representante da beneficiária;
- d) remessa, em favor da controladora, a qualquer outro título, no Brasil ou em outra praça;
- e) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital de controlada ou coligada, domiciliada no exterior.³⁶

Heleno Tôrres aponta ainda, que é possível a inserção de regras quanto ao controle de sociedades estrangeiras, em nome da transparência fiscal, aos princípios da livre concorrência e da isonomia, desde que garantido ao contribuinte a ampla defesa na demonstração de que as operações são legítimas.

3.1.2.3. Holdings

³⁵ Cf. TÔRRES, Heleno T., op. cit., p. 126.

³⁶ Cf. TÔRRES, Heleno T., op. cit., p.127-128.

A operação com *holding* ocorre pela interposição desta entre a matriz e as filiais, para que esta opere de modo a acumular os lucros remetidos pelas filiais, somente sendo tributadas quando houver a distribuição efetiva dos lucros.

A *holding* pode operar em um país de tributação favorecida, que não tributa seus lucros ou não retém na fonte os dividendos distribuídos aos sócios ou acionistas, verificando, assim, uma série de vantagens.

Para evitar que as *holdings* se instalem em países de tributação favorecida, os Estados têm conferido os mesmos privilégios encontrados pelas *holdings* nestes, além de outras vantagens, como redução de retenções na fonte no país de residência da matriz (e da *holding*), pelos dividendos, juros e *royalties* obtidos, entre outras.

3.1.2.4. Indedutibilidade de gastos

Parte dos Estados não deduzem pagamentos, se efetuados para residentes de países com tributação favorecida, ficando a cargo do contribuinte comprovar que as operações realizadas teriam as mesmas condições se pactuadas com terceiros.

A crítica que se faz é que o legislador, ao exigir que o contribuinte prove a possibilidade da dedução de custos e perdas, permite ao fisco tributar por meio de ficção, considerando o ato como se evasão fiscal o fosse.

Pode-se inferir que cabe a administração promover a ampla defesa e o contraditório ao contribuinte durante todo o processo, porém ao legislador cabe a defesa dos princípios constitucionais, como isonomia, justiça social, equidade, portanto deve coibir as práticas que afrontem tais princípios.

3.1.2.5. Desconsideração da perda de residência

Alguns contribuintes (pessoas físicas) transferem a residência para países com tributação mais favorecida, diante disso, vários Estados adotam medidas de desconsideração da perda de residência para fins fiscais, conforme leciona Heleno Tôrres:

O Canadá cobra o *departure tax*, devido por aqueles que cessarem a condição de residente para efeitos fiscais, independentemente de ser ou não cidadão canadense. De modo

similar, Austrália, Holanda, Áustria e Dinamarca também já possuem dispositivo aproximado, conhecido nestes como *exit tax*. E nos Estados Unidos, caso fique comprovado que a perda de cidadania americana teve como objetivo principal realizar economia de tributos, aplica-se um imposto substitutivo chamado *alternative tax*.

Na Espanha, entrou em vigor em 1º de janeiro de 1999 uma regra antielusiva dispondo que as pessoas físicas que transfiram a própria residência para países com tributação favorecida continuarão a ser tributadas sobre bases mundiais (*worldwide income taxation*) no ano da transferência e nos quatro anos seguintes.

Na Alemanha, os cidadãos que transfiram a residência fiscal para um país com tributação favorecida mantêm-se sujeitos ao sistema tributário alemão pelas rendas produzidas em bases mundiais (*worldwide income taxation*) pelos dez anos sucessivos à saída [...]³⁷

Por meio dessa medida, os Estados tributam residentes e não residentes.

3.1.2.6. Controle dos preços de transferência

Em relação ao controle dos preços de transferência, a Lei 9.430 de 1996 passou a combater o uso dos países com tributação favorecida, feito por meio de listas negras, determinando os testes de controle, que serão realizados para todas as operações de acordo com o artigo 24 da referida Lei:

Art 24. às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento).

Impede-se, dessa forma, a manipulação dos preços de transferência por parte das empresas, de forma a minimizar e até mesmo eliminar a carga tributária.

3.1.2.7. Medidas administrativas

Várias medidas administrativas são tomadas pelos países a fim de evitar ou coibir as práticas elisivas, entre estas pode-se destacar: os acordos comerciais de trocas de informações entre os Estados; o impedimento

³⁷ TORRÊS, Heleno T. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.137-138.

do uso de isenções quando há a utilização de país com tributação favorecida; a necessidade de se apresentar declaração de rendimentos para cada operação.

As medidas unilaterais são extensas e as mais variadas possíveis, desde a possibilidade de norma geral antielisão, que desconsidera a operação com base em uma das teorias já apresentadas (abuso de forma, direito, propósito negocial, etc.) até a possibilidade de normas específicas como aquelas destinadas aos controles das empresas controladas, da indedutibilidade de gastos em relação às operações em países de tributação favorecida, entre outras.

Ocorre, que as medidas unilaterais, ainda que ajudem a inibir as práticas, não conseguem abarcar toda a rede de complexas transações existentes no mundo globalizado, e tampouco possuem mecanismos de evitar a elisão fiscal decorrente da arbitragem tributária internacional, pois nesse caso, tratam-se não de países com tributação favorecida, mas com as diferenças existentes entre as legislações que permitem manobras por parte do contribuinte, a fim de reduzir ou mitigar a sua carga tributária.

Verifica-se, desse modo, que os Estados têm-se preocupado em partir para medidas mais eficazes ao combate da elisão fiscal, e para tal prescindem de outras medidas que não somente as unilaterais, mas em âmbito internacional, a serem tratadas sob dois aspectos, as medidas bilaterais e as medidas plurilaterais, conforme se segue.

3.2. Medidas bilaterais

As medidas bilaterais são aquelas realizadas entre dois Estados distintos, com a finalidade de reduzir a elisão fiscal decorrente das operações entre esses Estados.

Tem-se uma série de tratados internacionais firmados entre Estados distintos cuja finalidade é evitar a dupla tributação da renda nas operações existentes entre esses Estados.

Esses tratados são firmados, geralmente, de acordo com o Modelo de tratado proposto pela OCDE, que propõe um modelo bastante

simplificado e interessante e que vem sendo adotado pelos seus Estados membros e também não membros³⁸.

Os Estados contratantes devem, no próprio acordo internacional, restringir o escopo, por meio de cláusulas específicas com a finalidade de evitar a elisão fiscal. Essa aplicação entre as partes resulta, assim como o tratado como um todo, da observância do que está sendo contratado, evitando que os Estados precisem recorrer aos princípios gerais do Direito Internacional, bem como às normas de direito interno.

É interessante o tratamento bilateral para a solução da elisão fiscal, uma vez que acrescenta maior segurança jurídica e maior confiabilidade dos Estados em relação ao acordado. Se assim não fosse, alguns tratados poderiam se tornar ineficazes, ainda que válidos legalmente.

3.2.1. Cláusulas específicas no modelo OCDE

Em relação aos dispositivos de contenção a elisão fiscal, a OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico) publicou em 1987 as seguintes medidas que deveriam constar das cláusulas dos tratados firmados entre Estados: consideração na qualidade dos sócios, exclusão de benefícios, mínimo de tributação, canalização de recursos, cláusula de salvaguarda e troca de informações, conforme se segue.

3.2.1.1. Consideração na qualidade dos sócios

É necessária a limitação da convenção apenas aos sujeitos dos países contratantes, garantindo os benefícios somente à empresa onde os sócios residem no país onde esta está constituída, assim a personalidade jurídica é desconsiderada, para que se determine a residência dos sócios.

Apesar desse dispositivo ajudar no combate à elisão, ainda assim não consegue evitar algumas estruturas de negócios montadas pelo contribuinte, como por exemplo as estruturas bilaterais, além da dificuldade

³⁸ Estados-Membros da OCDE - Alemanha, Austrália, Áustria, Belarus, Bélgica, Bulgária, Canadá, União Europeia, Croácia, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos da América, Estônia, Federação Russa, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Islândia, Itália, Japão, Letônia, Liechtenstein, Lituânia, Luxemburgo, Mônaco, Noruega, Nova Zelândia, Países Baixos, Polônia, Portugal, Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, República Tcheca, Romênia, entre outros.

administrativa que necessita de uma grande estrutura para controlar a aplicação dos benefícios considerando a qualidade dos sócios.

Outra crítica é a de que as operações configuradas como arbitragem tributária internacional, por vezes, não se utilizam de tratados internacionais para a sua consubstanciação, mas apenas das diferenças nas legislações internas de dois ou mais Estados, conforme visto no arrendamento mercantil internacional e nas empresas com dupla residência.

Dessa forma, a inclusão de cláusulas em tratados internacionais, irá coibir algumas práticas de elisão fiscal, como o *treaty shopping* e parte das operações de arbitragem tributária internacional, que também operem por meio de tratados internacionais, mas não a sua totalidade.

Outro problema reside no fato de que os tratados bilaterais são feitos entre dois Estados, portanto aplicáveis somente aos Estados contratantes, o que deixa de fora, no mundo globalizado, grande parte das transações, que atualmente formam uma complexa rede interligada permeando vários Estados.

Porém, é importante a análise de algumas cláusulas, que se destinam a evitar a elisão fiscal, contidas nesses tratados bilaterais, pois as mesmas possibilitarão encontrar soluções para o combate à arbitragem tributária internacional.

3.2.1.2. Exclusão de benefícios

Os benefícios advindos de acordos de bitributação não serão aplicados às empresas com tributação reduzida como, por exemplo: as holdings, zonas francas, paraísos fiscais, excluindo do acordo esses contribuintes.

Para a OCDE é um dispositivo de fácil aplicação e eficiente, onde os Estados que oferecem benefícios fiscais através de normas internas, impeçam que essas vantagens sejam usadas para a obtenção de benefícios de acordos de bitributação.

3.2.1.3. Mínimo de tributação

Esse dispositivo consiste na concessão os benefícios do acordo sobre bitributação apenas para as sociedades em que a renda, que seja derivada de um dos Estados, seja sujeita a tributação no outro Estado, ou seja, para se evitar a dupla tributação e evitar a isenção nos dois Estados, ou seja, a isenção ou bonificação da renda ocorrida e um dos Estados contratante do acordo dependerá da tributação desta mesma renda no Estado de residência do contribuinte.

Ballão salienta em face questão:

A problemática deste tipo de mecanismo é a exclusão de entidades filantrópicas e empresas que possuem incentivos fiscais concedidos pela legislação interna para encorajar o desenvolvimento econômico em certas áreas estratégicas. Portanto, o tratado deve conter provisões especiais, de forma a não excluir essa espécie de contribuinte dos benefícios do tratado.

Ademais, tal cláusula não combate o *treaty shopping* na forma trampolim, quando o terceiro interposto repassa os rendimentos ao investidor a título de despesa dedutíveis da sua renda tributável, e na forma bilateral, quando inexistente um controlador residente em um terceiro Estado.³⁹

Vê-se que o mínimo de tributação é esperado, pelo menos por parte de um dos Estados, pois se a dupla tributação é danosa, o mesmo ocorre com a ausência de tributação.

3.2.1.4. Canalização de recursos

Esse método retrata que a empresa não pode ser beneficiada caso parte da sua renda bruta seja para efetuar pagamento de despesas a sujeitos não residentes em um dos Estados contratantes, impedindo assim, que a renda da empresa seja absorvida por pagamentos aos acionistas ou estejam vinculados a gastos dedutíveis.

A aplicação desse método seria por meio de monitoramento de empresas com receita bruta elevada e renda líquida tributável insignificante em face do grande número de despesas, juros e royalties pagos a não residentes.

³⁹ BALLÃO, Wilson José S. A. **Treaty Shopping: A seleção do melhor acordo de bitributação** In <http://www.tributarista.org.br/content/academicos/treaty-shopping.html>. Acesso em 10 de setembro de 2004.

Esse método é bastante eficaz na estrutura, porém não inibe os casos em que o lucro é repassado através de empréstimo ou dividendos.

3.2.1.5. Cláusula de salvaguarda

O maior óbice para efetivar práticas que inibem a elisão fiscal decorrente dos acordos que versam sobre bitributação é fazê-lo sem prejudicar os contribuintes de boa-fé. A fim de se evitar injustiças, é interessante o uso de cláusulas de salvaguarda, para determinar que, se o contribuinte estiver agindo de boa-fé, não será excluído do benefício do tratado.

A título meramente elucidativo, vez que não faz parte do objeto do presente trabalho, cinco são os critérios adotados pelas autoridades administrativas dos Estados contratantes, para se verificar a boa-fé do contribuinte: propósito ou finalidade da sociedade, realização de atividade real e efetiva no país de residência da sociedade, redução de tributo não superior ao imposto exigido pelo Estado contratante da residência, ações cotadas em uma bolsa oficial de valores, existência de acordo de bitributação similar entre o Estado dos acionistas não residentes e o Estado fonte dos rendimentos.

3.2.1.6. Cláusula sobre trocas de informações

A adoção dessa cláusula frente aos tratados internacionais firmados é de grande valia no combate a elisão fiscal, pois permite a transparência nos negócios realizados, possibilitando a administração de ambos os Estados a proceder verificações que, sem a referida cláusula não haveria possibilidade. Portanto a transparência fiscal é fator preponderante, para que inibam que contribuintes utilizem-se de vantagens de sigilos para realizarem negócios que impliquem apenas em mitigação de carga tributária.

Observe-se que a troca de informações por parte dos Estados permite às administrações resolverem também, uma série de crimes contra a ordem tributária e econômica, como o de sonegação fiscal, evasão de divisas, entre outros, e além disso, possibilita a restrição do uso de negócios com finalidade de mitigação de tributos por parte dos contribuintes.

No mesmo sentido, Marcos Aurélio Pereira Valadão aponta, com muita propriedade:

Embora nem todos os tratados tragam na sua denominação como destinados a evitar a evasão fiscal, este é um dos objetivos destes acordos, pois todos eles têm cláusulas de troca de informações.⁴⁰

O próximo item trata das medidas plurilaterais no combate a elisão fiscal e, por conseguinte, a arbitragem tributária internacional.

3.3 Medidas plurilaterais

Consideram-se medidas plurilaterais aquelas em que mais de dois Estados pactuam no sentido de reduzirem as possibilidades de elisão fiscal decorrentes das operações transnacionais existentes.

A tendência da economia mundial é operar por vários Estados, a produção passa por estágios em locais distintos, de forma que seguramente já se foi o tempo em que a produção de bens estava restrita a um determinado espaço territorial. Hoje, encontra-se a cadeia de produção, espalhada por vários Estados propiciando a competitividade do produto, passando por países que incentivam de alguma forma a cadeia, como, por exemplo, a China, cuja mão de obra barata torna-se interessante para a instalação de fábricas a custo reduzido de mão-de-obra.

Essa desconcentração e deslocamento de atividades para países com tributação mais favorecida, ou com incentivos fiscais, bancários, entre outros, é vivenciada no mundo de hoje, sendo que a capacidade de permanência no mercado está interligada com a possibilidade de a empresa se organizar de acordo com que reduza ao máximo seus custos operacionais, tributos incidentes e conseguindo preços mais competitivos no mercado internacional, aumentando a margem de lucro obtida com as operações.

Vê-se que, enquanto trata-se de operações para a produção de bens de consumo, existe ainda o investimento especulativo de capitais, que oscila de acordo com os benefícios apresentados em determinado país, especificamente em relação a política cambial e financeira.

A idéia de uma política fiscal internacional, emanada de um órgão supra nacional, que fosse atendida pelos Estados, é, indubitavelmente, questão que ainda encontra óbices no mundo atual, em razão das diferenças existentes

⁴⁰ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais**, Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2000, pág. 208.

entre os povos, seus interesses econômicos, políticos, religiosos, vários problemas que apontam no sentido de que a harmonização de conceitos tributários, de critérios de tributação de rendas produzidas por meio de operações transnacionais, de tributação do comércio por meio de imposto único, passam a ser medidas consideradas utópicas.

O fato é que, ainda longe de medidas eficazes que inibam a elisão fiscal decorrente de várias práticas de planejamento tributário internacional, como a arbitragem tributária internacional, os Estados têm tido a necessidade de implementar medidas mais eficazes, que não somente por meio de medidas unilaterais ou bilaterais.

A necessidade de uma solução mais ampla, que atenda aos Estados, é condição de existência do próprio Estado em suas relações econômicas com os demais e como medida que freie a concorrência prejudicial em face das práticas adotadas pelos contribuintes acarretam, como a não-tributação.

Alguns Estados se beneficiam com a ausência de transparência causada por transações de planejamento fiscal internacional, conseguindo abarcar maior fatia do mercado mundial sem as retaliações dos demais Estados.

De certo, a busca pelo mercado de bens e capitais é selvagem, porém o efeito para esses Estados que admitem certas práticas nocivas ao conjunto de modo não transparente, é contrário, pois, essas mesmas práticas admitem perda substancial de receita para o Estado em questão. E não só isso, é preciso que fique claro que a economia atual, é mundial, e não Estatal, ou se distribui de forma equânime os ganhos ou está fadada à morte, pois se a riqueza se concentra especificamente nos Estados desenvolvidos, o mercado consumidor de bens ou capitais serão os próprios Estados desenvolvidos, dessa forma, para onde se escoar a produção total, se os demais Estados sequer têm a possibilidade de servirem como mercados consumidores, já que a produção de bens ou capitais nestes, se existem, não fazem frente, pela concorrência desleal com os demais?

Observa-se, que não se trata de doutrina socialista ou capitalista a ser aplicada, mas sim, de se ter a percepção de que ou se admite que as riquezas devam ser redistribuídas de forma mais equânime, para que o próprio

modo de produção subsista por mais tempo, ou aguarda-se a ruptura desse modo com a exaustão de mercado consumidor.

Claro, que não se pode falar que medidas efetivas não vêm sendo tomadas, há uma série de estudos feitos por renomados especialistas e medidas já existentes, como os estudos do Comitê de Assuntos Fiscais da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico, das decisões exaradas pelos Painéis da Organização Mundial do Comércio e pelo Código de Conduta da União Européia sobre Concorrência Fiscal Prejudicial.

Nesse sentido, vale tratar, resumidamente do Código de Conduta da União Européia

3.3.1. Código de Conduta da União Européia sobre concorrência fiscal prejudicial

Desde o início do processo de integração econômica da União Européia, se busca a harmonização fiscal entre os Estados membros, sendo certo que a harmonização pretendida é objeto de inúmeros estudos e obstáculos, pois, as diferenças tributárias existentes entre os países membros da União Européia geram distorções na alocação dos recursos para o grupo como um todo.

Apesar de todos os esforços, ainda existem incentivos fiscais e financeiros concedidos por alguns países membros da União Européia, causando transtornos em relação à competitividade das empresas e distorções no mercado de trabalho.

Para reduzir esses problemas, visando uma política de harmonização a União Européia publicou um Código de Condutas, englobando medidas legislativas e administrativas, considerando prejudiciais Estados que tenham medidas de favorecimento tributário nulas ou muito baixas em relação ao Estado-membro prejudicado. Dessa forma o Código de Conduta pretende controlar as distorções existentes, promovendo a harmonização tributária, baseando-se no método da comparação, de modo simplificado, consiste em comparar a tributação aplicada e verificar se ela é muito inferior ou nula em relação ao Estado-membro que se diz prejudicado.

A União Européia aponta as seguintes características tomadas por parte de um Estado-membro como sendo potencialmente prejudiciais, conforme leciona Heleno Tôrres:

- a) se as vantagens são concedidas exclusivamente a não residentes ou para transações realizadas com não-residentes; ou
- b) se as vantagens são totalmente isoladas da economia interna, sem incidência na base fiscal nacional; ou
- c) se 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; ou
- d) se o método de determinação dos lucros resultantes das atividades internas de um grupo multinacional afasta-se dos princípios aceitos internacionalmente, em particular, as regras aprovadas pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE); ou
- e) se as medidas fiscais carecem de transparência, principalmente quando as disposições legais forem aplicadas de forma menos rigorosa e não transparente em nível administrativo.⁴¹

Uma vez observada uma dessas práticas, a União Européia aplica medidas de congelamento ou desmantelamento ao Estado-membro em questão. A medida de congelamento consiste no comprometimento dos Estados-membros de não introduzirem novas medidas prejudiciais, o desmantelamento é a modificação da prática em vigor que não esteja de acordo com as regras de Conduta, eliminando-a o mais rápido possível.

Essas medidas do Código de Conduta aplicam-se aos membros da União Européia, porém, conforme aduz Heleno Tôrres:

[...] mas o Conselho considera que seria benéfico que os princípios destinados a eliminar as medidas fiscais prejudiciais fossem adotados num quadro geográfico tão amplo quanto possível.⁴²

3.3.2 Recomendações da OCDE

Com o mesmo intuito dos membros da União Européia os países membros da OCDE preocupados em restringir a competição perniciosa por

⁴¹ TORRÊS, Heleno. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.144.

⁴² *Ibidem*, p. 144.

meio de regimes tributários favorecidos apontou na Recomendação do Conselho da OCDE de 21 de setembro de 1987, três importantes medidas a serem tomadas.

A primeira seria a recomendação para que os Estados reforçassem sua legislação a fim de coibirem as práticas perniciosas, e, também, implementassem métodos que lhes permitissem detectar e reprimir as condutas fraudulentas.

A segunda recomendação era a de proporcionar maior cooperação internacional através de intercâmbio de informações entre os Estados por meio de cláusulas específicas trazidas no bojo de tratados internacionais firmados para evitar a dupla tributação.

Por último, recomendava que os países confrontassem seus métodos e práticas para inibir as práticas não desejáveis por parte dos contribuintes.

Mais de dez anos após tais Recomendações, a OCDE divulgou em 28 de abril de 1998, o Relatório do Comitê de Assuntos Fiscais, reconhecendo que existiam diferenças legítimas entre os ordenamentos jurídicos, de que essas diferenças não representam a causa da competição fiscal prejudicial, e que tal competição não se deve a um só Estado, mas da complexidade da economia atual.

Esse Relatório deixa claro que existe limitação internacional à mitigação dos favorecimentos tributários, em face da liberdade de cada Estado de gerir seu sistema tributário (soberania), aponta, ainda, que os benefícios devem ser conferidos dentro de limites considerados toleráveis e que não devem ser utilizados de forma a atrair investimentos.

Porém, o mesmo Relatório trouxe critérios que podem ser aplicados para se verificar se um determinado Estado enquadra-se dentro de um regime tributário aceitável ou não. Dessa forma, conforme leciona Heleno Tôrres:

a) ausência de uma efetiva troca de informações[...]; absoluta ausência de transparência; ausência de disposições internas que exijam uma demonstração de efetividade das operações e dos beneficiários.

[...]

não possuem um regime sobre preços de transferência; mantêm isenções para rendimentos de fonte estrangeira; negociam a alíquota ou a determinação da base de cálculo dos impostos (*rulings*); mantêm regimes severos de segredo bancário; permitem acesso a um elevado número de acordos internacionais; divulgam regimes fiscais como método para reduzir a carga tributária; permitem regimes de operações ou acordos com fim puramente fiscal e contêm determinação artificial da base de cálculo.⁴³

Uma vez identificados os Estados com tributação favorecida, mister se faz combatê-los, aplicando medidas defensivas, utilizando-se de medidas unilaterais e bilaterais.

No Relatório do Comitê de Assuntos Fiscais, foram exaradas as seguintes Recomendações, bem parecidas com as emanadas do primeiro relatório de 1987, porém mais completas, conforme Heleno Tôrres:

- I. Recomendações concernentes às legislações e práticas internas, destinadas a ampliar a transparência do sistema e a eficácia das medidas fiscais já existentes, dirigidas a restringir o uso das chamadas “CFC”, de fundos de investimento estrangeiro, dos benefícios de filiação, dos preços de transferência e de *rulings*, além de medidas que envolvam a necessidade de intensificação das trocas de informações e mútuas assistências, como acesso inclusive aos dados bancários, para efeitos fiscais, como parte da luta coordenada dos países-membro contra a evasão e fraude fiscais.
- II. Recomendações quanto às convenções internacionais, voltadas para incluir disposições que visem a afastar a concessão de benefícios para situações ou sujeitos envolvidos com qualquer forma de prática fiscal internacional, limitando as vantagens do acordo aos beneficiários efetivos (*beneficial owners*) e coibindo o uso indevido das convenções (*treaty shopping*, *rule shopping*); remover todas as dúvidas sobre compatibilidade de aplicação de normas antielusivas internas e regras de convenção internacional. Ainda neste ponto, recomenda a denúncia dos tratados internacionais com tributação favorecida (*tax havens*). E, o que nos salta aos olhos, recomenda regimes coordenados de lançamento tributários, inspeções conjuntas, sobre os rendimentos decorrentes de benefícios oriundos de regimes fiscais prejudiciais, bem como examina a possibilidade de assistência aos atos de arrecadação de créditos tributários.
- III. Recomendações para intensificar a cooperação internacional, se possível por meio de convenções multilaterais que envolvam o maior número possível de países, como forma de combater a concorrência fiscal prejudicial.⁴⁴

⁴³ *Ibidem*, p.151

⁴⁴ Cf. TORRÊS, Heleno T., op. cit., p. 152.

Interessante observar as Recomendações exaradas da OCDE aos países membros, vê-se que propõe medidas conjuntas, unilaterais, bilaterais e também, multilaterais.

É certo que as Recomendações emanadas da OCDE foram um passo importante para o combate às práticas de evasão e elisão fiscal na seara internacional, porém, a implementação dessas Recomendações, por parte dos Estados, ainda se limita às medidas unilaterais e bilaterais na inserção de cláusulas nos tratados destinados a evitar a dupla tributação internacional.

Já medidas em relação à cooperação internacional por meio de tratados multilaterais, ainda não existem, exceto em relação aos países membros da União Européia.

O fato é que as medidas unilaterais e as bilaterais existentes não têm o condão de coibirem a elisão fiscal, decorrente de práticas como a arbitragem tributária internacional ou do *treaty shopping*, sendo necessárias outras medidas que envolvam os Estados coordenados, somente conseguidas por meio de acordos multilaterais que provoquem a harmonização de conceitos do Direito Tributário Internacional e dos demais ramos afins que estejam relacionados com as operações transnacionais, além da harmonização em relação aos critérios utilizados pelos Estados, para tributar ou não as operações existentes.

Sem essa coordenação dos Estados torna-se impossível o combate à elisão fiscal internacional.

Em relação ao uso de acordos multilaterais, é importante compreender a proposta lançada por Victor Thuronyi⁴⁵, pela simplicidade e praticidade demonstrada, conforme se vê a seguir.

3.3.3 Proposta de Victor Thuronyi para Cooperação Tributária Internacional e Tratados Multilaterais

Victor Thuronyi aponta que o Direito Público Internacional conta com mais de 1.500 tratados bilaterais para prevenir a dupla tributação da

⁴⁵ THURONYI, Victor. **Internacional Tax Cooperation and a Multilateral Treaty**. IN Symposium on Internacional Tax Policy in the New Millennium Brooklyn Journal of Internacional Law, 2001, Brooklyn - New York, p. 1-24.

renda, sendo que esses tratados, em sua maioria, são baseados no modelo proposto pela OCDE, e que a experiência com negociações de tratados internacionais para a coibição da elisão fiscal tem-se mostrado ineficaz, pela ausência de uniformidade nas legislações existentes entre os Estados e dos próprios tratados, além da falta de uma política clara de harmonização dos sistemas tributários.

Entende, ainda, que a harmonização dos sistemas tributários seria o ideal, porém ainda longe de ser conseguida. Por isso aponta a adoção de acordos multilaterais como solução para os problemas de elisão fiscal.

A idéia que Victor Thuronyi coloca é a de substituição dos tratados bilaterais já existentes por um tratado multilateral entre os Estados, observando que a substituição seja feita de forma gradativa, e que os tratados existentes não deixariam de existir.

Em relação ao tratado multilateral entende que o primeiro passo é elaborar um texto uniforme, como o proposto pela OCDE para os tratados bilaterais, sendo que esse texto serviria como modelo para todos os demais tratados existentes.

Aponta, que em um segundo momento, deverão existir apenas um ou dois tratados multilaterais, pois a idéia é restringir para harmonizar, e mesmo porque somente alguns países teriam a capacidade para firmar acordos multilaterais, sendo que os demais países formariam acordos adicionais nos mesmos moldes do multilateral, mas com finalidade específica para o seu país.

Deveria ser estabelecida uma instituição para gerenciar esses tratados, instituição esta com poderes jurisdicionais abertos a membros de todos os países .

Além disso, indica que o tratado multilateral seria um veículo apropriado para a renovação em relação aos problemas comuns da tributação internacional, já que não seria engessado a dois países, permitindo emendas ou interpretações das cláusulas dos tratados multilaterais que afetassem todos os países ao mesmo tempo.

É bastante interessante a colocação de Victor Thuronyi em relação a possibilidade do uso de tratados multilaterais na solução de problemas relacionados a elisão fiscal e mais ainda, como um passo para o

processo de harmonização que é necessária, mas que encontra óbices políticos, jurídicos, econômicos nos mais variados países.

4. Conclusões

O que se pretende é a coibição da arbitragem tributária internacional por parte do Brasil pela adoção de medidas tanto unilaterais, produção de normas internas específicas ou gerais que coíbam a utilização de tal prática e também, de forma bilateral e plurilateral. Mais precisamente, com a adoção de políticas internas e externas que restrinjam a elisão fiscal, proporcionando uma efetiva equidade tributária e concorrência digna entre os Estados.

Entende-se que a norma geral antielisão, é uma das medidas possíveis de forma a mitigar a elisão fiscal, porém encontra restrições quando trata-se do uso de *treaty shopping* ou da arbitragem tributária internacional, uma vez que para a administração tributária já é extremamente complexa a desconsideração de negócios jurídicos realizados no Brasil, o que dirá transações que ocorrem em cadeia, permeando vários Estados e legislações diversas. Como operar a desconsideração sem ferir direitos e garantias dos contribuintes, e ainda cuidando para não ofender legislação alienígena seria o grande problema a ser enfrentado pela administração tributárias dos Estados, que indubitavelmente necessitariam de um aparato oneroso de fiscalização e conhecimento específico de várias legislações.

Também, verificou-se que o uso de o uso de normas específicas internas não possibilita prever, quiça inibir o uso, por parte do contribuinte, das diferenças existentes entre as diversas legislações tributárias dos Estados, não sendo forma adequada a inibir a arbitragem tributária internacional.

Em relação as medidas bilaterais apontadas, são eficazes quando trata-se de dois Estados, isso porque os tratados são bilaterais, portanto atendem especificamente aos Estados contratantes e não têm o condão de coibir as transações de arbitragem tributária internacional, por essas ocorrerem entre mais de dois Estados.

Dessa forma, somente por meio da harmonização dos conceitos utilizados pelo Direito Tributário, bem como pelos critérios de tributação

observados pelos Estados é que a arbitragem tributária internacional poderia ser eliminada.

Ocorre que a harmonização em questão é uma medida vista com receio pelos Estados, pois nenhum deles pretende deixar de operar da forma atual sob o risco de arrecadar menos do que arrecada atualmente, e também de reduzir os benefícios fiscais existentes, preocupados com a evasão de capitais e de investimentos do seu país para outro que não adote as mesmas medidas.

É certo que favorecimentos fiscais por parte dos países sempre irão existir, e seria utópico entender o contrário. Porém, a necessidade de harmonização ou de políticas fiscais em âmbito internacional não tem como finalidade esvaziar os benefícios, mas sim trazê-los de forma transparente aos Estados, propondo soluções coordenadas que indiquem o caminho de uma conduta lícita e desejável, evitando a concorrência prejudicial.

O modelo de tratado multilateral proposto por Victor Thuronyi mostra uma possibilidade factível, para os Estados em relação à solução dos problemas de elisão fiscal internacional, sendo um primeiro, mas crucial passo, para o processo de harmonização das normas de direito tributário, apontando ainda, para a concepção de uma organização internacional gestora desses tratados, inclusive com a possibilidade de aplicar penalidades ante o descumprimento do tratado ou como órgão consultivo em relação às políticas fiscais internacionais.

Portanto, existem soluções para eliminar o problema da elisão fiscal, cabe aos Estados se organizarem no sentido de colocarem as medidas existentes em prática, e ressaltando que no rumo da harmonização desejada, a proposta de Victor Thuronyi, além de factível, parte de algo já existente e que vem sendo realizado pelos Estados sem maiores problemas, que é justamente o modelo proposto para os tratados internacionais, que versam sobre bitributação. Portanto, estender e ampliar esse modelo, adequando-o a um ou dois tratados multilaterais não é reinventar a roda, ou propor algo árduo, mas sim, seguir a esteira das modificações que já são realizadas dia a dia pelos Estados, quando operam pela via internacional.

A novidade é a possibilidade de coexistência com os tratados já celebrados, até que sejam renegociados e ajustados à nova realidade, bem como a criação de um organismo internacional com força jurisdicional.

Como proposta para um próximo estudo, faz-se necessário apontar que organismo internacional estaria apto a gerir esse tratado multilateral, inclusive de forma a verificar a possibilidade de ser investido do poder jurisdicional a fim de sanar os problemas decorrentes desse tratado.

Vê-se que é preciso levantar as vantagens e desvantagens da escolha, analisar os organismos internacionais existentes e verificar o que mais se adequaria, quais seriam as objeções e a forma de gestão, enfim, uma variedade de questões que podem e devem ser tratados posteriormente.