



UNIVERSIDADE DO PORTO  
FACULDADE DE DIREITO – FDUP

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS AO ABRIGO DO  
PROTOCOLO ENTRE A FDUP E O IPCP

**O Combate aos Paraísos Fiscais pela OECD e as Implicações do Princípio da  
Transparência**

Marícia de Azambuja Fortes Missel

Porto-Portugal

2011

MARÍCIA DE AZAMBUJA FORTES MISSEL

**O COMBATE AOS PARAÍDOS FISCAIS PELA OCDE E AS  
IMPLICAÇÕES DO PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA**

Trabalho de pós-graduação do Curso de Ciências Jurídicas ao Abrigo do Protocolo entre a Faculdade de Direito da Universidade do Porto - FDUP e o IPCP, apresentado à disciplina de Finanças Públicas, sob a supervisão da Prof<sup>ª</sup>. Glória Teixeira.

Porto-Portugal

2011

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO .....	04
2. ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE) – sua estrutura e funcionamento .....	05
3. ABORDAGEM HISTÓRICA E CONCEITUAL DA PROBLEMÁTICA DOS "PARAÍÇOS FISCAIS" – breves incursões no sistema português e brasileiro .....	09
4. OS REFLEXOS DO PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA NO REGIME DE FINANÇAS PÚBLICAS – ferramenta para o enfrentamento dos Paraísos Fiscais pela OCDE .....	17
5. CONCLUSÃO .....	23
REFERÊNCIAS .....	24

## 1. INTRODUÇÃO

Atualmente, há uma acentuação na tendência dos governos estatais de criarem mecanismos de minimização ou de eliminação do encargo tributário, estabelecendo políticas de concessão tributária destinadas a atrair mais investimentos e atividades empresariais para o território dos respectivos Estados.

O próprio fenômeno da globalização tem proporcionado uma considerável redução nas fronteiras, o que ocasiona reflexos jurídicos, mas também efeitos em matéria tributária, notadamente em decorrência da livre circulação de capitais, propiciando práticas ilícitas (elisivas e evasivas).

As fronteiras de antigamente não são mais obstáculos à mobilidade de capitais, e isto acaba sendo visto como uma possibilidade de vantagens tributárias por parte, principalmente, das empresas. Ademais essa facilidade de circulação de capitais gera a concorrência fiscal prejudicial (prática adotada por países para atração de capitais e empreendimentos estrangeiros, mediante baixa ou nenhuma tributação, ocasionando a erosão das bases tributárias).

Nessa perspectiva o presente trabalho se propõe a analisar a atuação da OCDE - Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico no combate a essas práticas concorrenciais fiscais prejudiciais. Em especial, abordaremos um estudo mais detalhado dos "paraísos fiscais", em que pese a sua evolução histórica e conceituações. De maneira singela, serão buscadas as denominações dadas na legislação portuguesa e brasileira sobre a temática.

Por fim, será levantada a importância e as implicações do Princípio da Transparência no cenário fiscal, em que pese ser importante instrumento de auxílio ao combate dos paraísos fiscais.

## **2. ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE) – sua estrutura e funcionamento**

Diferentes fatores estão nos bastidores dos movimentos que incentivam as transformações tributárias que vêm ocorrendo em escala mundial. Dentre eles, Fernando Rezende<sup>1</sup> destaca: "a) a globalização econômica e financeira; b) a formação de blocos econômicos regionais; c) a redefinição do papel do Estado e d) a nova realidade do mercado de trabalho".

Não há como negar a diversidade dos instrumentos utilizados para mover capitais através dos oceanos e a velocidade com que esses recursos se movem de uma parte a outra do globo terrestre, fazendo com que a ignorância das regras internacionais desse jogo represente prejuízos para aqueles que as desrespeitarem<sup>2</sup>.

Além do mais, os instrumentos financeiros utilizados para financiar os investimentos internacionais estão cada vez mais diversificados e sofisticados, exigindo por isso, uma preocupação com as normas legais. Mas não é só isso. Necessário haver instrumentos e ferramentas necessárias para manter o sistema financeiro em equilíbrio. Eis a OCDE.

**A Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE)** é uma organização internacional e intergovernamental composta de 34 países que aceitam os princípios da democracia representativa e da economia de livre mercado, considerados os mais industrializados da economia do mercado. Para que haja o aceite de um país na OCDE e condição que aquele tenha compromissos com a economia de mercado<sup>3</sup>.

Sua origem data de 1948 como Organização para a Cooperação Econômica Européia (OECE), liderada por Robert Marjolin da França, para ajudar a administrar o Plano Marshall para a reconstrução da Europa após a Segunda Guerra Mundial. Posteriormente, a sua filiação foi estendida a estados não-europeus.

Em 1961, foi reformada para a Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento, "com atuação transatlântica e depois mundial"<sup>4</sup>.

A OCDE<sup>5</sup> foi criada em 30 de Setembro de 1961, sucedendo à Organização para a Cooperação Econômica Européia, criada em 16 de Abril de 1948. Atualmente está localizada no *Château de la Muette* em Paris, França.

---

<sup>1</sup> REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2 ed. 4 reimpressão. São Paulo: Atlas, 2006, p. 257.

<sup>2</sup> Idem, *ibidem*.

<sup>3</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário Comparado e Tratados Internacionais Fiscais**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2005, p. 167.

<sup>4</sup> Conforme site da Controladoria Geral da União/Brasil - <http://www.cgu.gov.br/ocde/sobre/informacoes/index.asp> - acessado em 26 de dezembro de 2011.

Originalmente 20 países firmaram a Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico em 14 de dezembro de 1960. Hoje, os países membros são: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Coreia do Sul, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suécia, Suíça e Turquia.

Cabe referir que o Brasil não é um país membro da OCDE, mas tem a distinção de membro pleno, com participação em algumas reuniões e plena cooperação em diálogos e negociações sobre o desenvolvimento das economias mundiais<sup>6</sup>.

Os principais objetivos da OCDE são: apoiar um crescimento econômico duradouro (expansão da economia), desenvolver o emprego, elevar o nível de vida (progresso), manter a estabilidade financeira (contribuindo dessa forma para a economia mundial), ajudar os outros países a desenvolverem as suas economias, contribuir para o crescimento do comércio mundial<sup>7</sup>.

Conforme site da organização, a missão da OCDE<sup>8</sup> é:

The OECD provides a forum in which governments can work together to share experiences and seek solutions to common problems. We work with governments to understand what drives economic, social and environmental change. We measure productivity and global flows of trade and investment. We analyse and compare data to predict future trends. We set international standards on a wide range of things, from agriculture and tax to the safety of chemicals.

A OCDE também partilha os seus conhecimentos e troca de ideias com mais de 100 outros países e economias, desde o Brasil, China e Rússia até os países menos desenvolvidos da África<sup>9</sup>. Buscando assim, nesta reunião de países membros, trocar informações e definir

---

<sup>5</sup> Também é chamada de "Grupo dos Ricos" porque os 31 países participantes produzem juntos mais da metade de toda a riqueza do mundo, seus membros são economias de alta renda com um alto Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e são considerados países desenvolvidos, exceto México, Chile e Turquia. – conforme site [http://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o\\_para\\_a\\_Coopera%C3%A7%C3%A3o\\_e\\_Developimento\\_Econ%C3%B3mico](http://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o_para_a_Coopera%C3%A7%C3%A3o_e_Developimento_Econ%C3%B3mico) – acessado em 26 de dezembro de 2011.

<sup>6</sup> <http://www.osignificado.com.br/ocde/> - acessado em 26 de dezembro de 2011.

<sup>7</sup> Conforme site:

[http://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o\\_para\\_a\\_Coopera%C3%A7%C3%A3o\\_e\\_Developimento\\_Econ%C3%B3mico](http://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o_para_a_Coopera%C3%A7%C3%A3o_e_Developimento_Econ%C3%B3mico) – acessado em 26 de dezembro de 2011.

<sup>8</sup> [http://www.oecd.org/pages/0,3417,en\\_36734052\\_36734103\\_1\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36734103_1_1_1_1_1,00.html) – acessado em 26 de dezembro de 2011.

<sup>9</sup> Conforme site:

[http://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o\\_para\\_a\\_Coopera%C3%A7%C3%A3o\\_e\\_Developimento\\_Econ%C3%B3mico](http://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o_para_a_Coopera%C3%A7%C3%A3o_e_Developimento_Econ%C3%B3mico) – acessado em 26 de dezembro de 2011.

políticas com o objetivo de maximizar o crescimento econômico e o desenvolvimento dos países membros<sup>10</sup>.

Em 2011, a OCDE completou 50 anos e está entre as metas de trabalho o apoio aos governantes no sentido de recuperarem a confiança nos mercados e o restabelecimento de políticas saudáveis para um crescimento econômico sustentável no futuro.

Nessa perspectiva, a finalidade do desenvolvimento do trabalho da OCDE com os países membros é:

- Compartilhar informações nas áreas sensíveis de trabalhos para os países;
- Desenvolver programas de cooperação em nível nacional e regional;
- Dar assistência aos governos e aos cidadãos dos países no aproveitamento dos benefícios do comércio internacional;
- Promover um bom governo em todos os níveis governamentais e empresariais;
- Estimular a transparência e a igualdade na regulação e nos sistemas e regras de concorrência;
- Lutar contra a corrupção e a lavagem de dinheiro, bem como promover a conduta ética;
- Impulsionar o princípio da rentabilidade dos poderes públicos e da participação dos cidadãos nas tomadas das decisões;
- Incentivar a adoção das medidas que promovam maior estabilidade econômica;
- Favorecer a cooperação entre os governos para trabalhar no fortalecimento do comércio multilateral;
- Incentivar a expansão dos serviços financeiros e a inversão internacional;
- Promover boas práticas internacionais<sup>11</sup>.

Importante referir que a mesma é estruturada da seguinte maneira: há um *CONSELHO*, vinculado a ele há um Comitê Executivo, além de um Conselho Consultivo do Centro de Desenvolvimento; uma *SECRETARIA GERAL*; um *DEPARTAMENTO ECONÔMICO*; uma *DIRETORIA DE MEIO AMBIENTE*; um *DIRETÓRIO DE COOPERAÇÃO PARA O DESENVOLVIMENTO*; um *SERVIÇO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA*; um *DIRETOR DE COMÉRCIO*; um *DIRETÓRIO DE ASSUNTOS FINANCEIROS, FISCAIS E DE EMPRESAS*; um *DIRETÓRIO DE CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INDÚSTRIA*; um *DIRETÓRIO DE ALIMENTAÇÃO, AGRICULTURA E PESCA*; e também *AGÊNCIAS* (Agência Internacional de Energia, Clube dp Sahel)<sup>12</sup>.

Todos os países membros compõem o Conselho e cada membro tem direito a um voto, sendo as tomadas de decisões pelo consenso entre os membros.

Antes de ser encaminhado ao Conselho para deliberação, há um projeto de norma que é analisado pelo secretário geral adjunto responsável pela área de origem, para

---

<sup>10</sup> Conforme site da Controladoria Geral da União/Brasil - <http://www.cgu.gov.br/ocde/sobre/informacoes/index.asp> - acessado em 26 de dezembro de 2011.

<sup>11</sup> Conforme site da Controladoria Geral da União/Brasil - <http://www.cgu.gov.br/ocde/sobre/informacoes/index.asp> - acessado em 26 de dezembro de 2011.

<sup>12</sup> ANSELMO, Márcio Adriano. **A OCDE e os novos paradigmas no combate aos paraísos fiscais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 18-90. Coordenação Eduardo de Brito. São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro/fevereiro 2010, p. 172.

posteriormente ser enviado ao Comitê Executivo. Este funciona como órgão deliberativo, responsável por identificar os pontos de desacordo do projeto visando saná-los pelo consenso, a fim de serem submetidos a aprovação formal do Conselho<sup>13</sup>.

O Diretório de Assuntos Financeiros, Fiscais e de Empresas, por sua vez, é dividido em comitês, dentre os quais "o Comitê de Assuntos Fiscais, que engloba quatro grupos de trabalho: Grupo de Trabalho sobre Dupla Taxação e Questões conexas; Grupo de Trabalho sobre Análise de Políticas e Estatísticas Fiscais; Grupo de Trabalho sobre Taxação de Empresas Multinacionais; e Grupo de Trabalho sobre Evasão e Fraude Fiscais"<sup>14</sup>.

No âmbito da OCDE encontramos como instrumentos legais as *recomendações*, os *tratados*, e as *decisões*.

As recomendações são as mais utilizadas pela OCDE, não são obrigatórias, portanto se mostra um instrumento facultativo e não vinculatório, pressupondo apenas o comprometimento dos países membros na sua aplicabilidade. No que tange às recomendações relacionadas aos paraísos fiscais Miguel Maciel<sup>15</sup> destaca que:

Dentre suas recomendações orienta a elaboração de listas de países e territórios de tributação favorecida, e até mesmo o fez. Bem como sugere a aplicação de determinadas alíquotas, por meio de retenção na fonte, sobre as operações com esses países de tributação favorecida ou a limitação da dedutibilidade de despesas na apuração da base tributável derivadas de operações com empresas direta ou indiretamente controladas domiciliadas nos países ou territórios incluídos na lista.

Já os tratados são instrumentos obrigatórios<sup>16</sup>, negociados no âmbito da organização, como por exemplo, citamos a Convenção de Assistência Administrativa Recíproca em matéria fiscal (1988), juntamente com o Conselho da Europa.

Observamos ainda, que as decisões estabelecem "mecanismos de cooperação de caráter permanente e obrigatório, em formato solene"<sup>17</sup>. São valorativamente equivalentes no plano jurídico aos acordos internacionais, tendo como sanção apenas o constrangimento político e moral.

Como se denota a OCDE constitui uma importante e segura fonte de informação estatística ao recolher e tratar informações, analisar tendências e desenvolver análise

---

<sup>13</sup> PINTO, Denis Fontes de Souza. **OCDE: uma visão brasileira**. Brasília: Funag, 2000, p. 46-48.

<sup>14</sup> ANSELMO, Márcio Adriano. **A OCDE e os novos paradigmas no combate aos paraísos fiscais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 18-90. Coordenação Eduardo de Brito. São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro/fevereiro 2010, p. 173.

<sup>15</sup> MACIEL, Miguel Ângelo. **O tratamento tributário discriminatório como combate à concorrência fiscal prejudicial e a sua legitimidade**. Dissertação de mestrado. Brasília, Universidade Católica de Brasília, 2007, p. 175-176.

<sup>16</sup> ANSELMO, Márcio Adriano. **A OCDE e os novos paradigmas no combate aos paraísos fiscais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 18-90. Coordenação Eduardo de Brito. São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro/fevereiro 2010, p. 174.

<sup>17</sup> Idem, *ibidem*.

prospectiva econômica e social das principais políticas públicas como agricultura, cooperação e desenvolvimento, educação, emprego, ambiente, comércio, ciência, tecnologia, indústria e inovação<sup>18</sup>. Em especial, será abordada a forma como atua a OCDE no combate aos paraísos fiscais.

Percebe-se que tanto a OCDE como a Comissão das Comunidades Europeias tem depositado esforços notáveis tendentes "à publicitação e racionalização de particulares incentivos ou benefícios fiscais atribuídos pelos Estados Membros. O fenômeno da concorrência fiscal prejudicial tem vindo a ser analisado, nomeadamente o uso de 'paraísos fiscais' ou adopção pelos Estados dos chamados 'regimes fiscais preferenciais'"<sup>19</sup>.

Insta referir ainda que ao lado OCDE, aparece a ONU como importante aliada no estímulo à assistência administrativa entre Estados, notadamente na elaboração de modelos de tratados ou cláusulas sobre troca de informações nos tratados contra a dupla tributação e recomendações expedidas para combater a prática de ilícitos tributários.

### **3. ABORDAGEM HISTÓRICA E CONCEITUAL DA PROBLEMÁTICA DOS "PARAÍÇOS FISCAIS" – breves incursões no sistema português e brasileiro**

Conforme estudos de Hermes Huck, os paraísos fiscais surgiram ainda no século II a.C, quando a ilha grega de Delos tornou-se uma área onde o comércio não pagava impostos, taxas e direitos aduaneiros, de forma que os mercadores lá estocavam seus produtos a fim de evitar o pagamento de 2% sobre a importação e exportação<sup>20</sup>.

Os Estados de New Jersey e Delaware (ambos norte-americanos) criaram o fenômeno denominado "*off-shore*"<sup>21</sup> (pelo fato de a grande maioria dos países autorizadores da criação desse sistema estar localizado em ilhas – ex: Bermuda, Ilhas Cayman), no final do século XIX, buscando atrair de outros estados empresas que tivessem vantagens fiscais.

<sup>18</sup> Conforme Agência Portuguesa do Ambiente – disponível em [http://www.apambiente.pt/Rel\\_Int/OCDE/Paginas/default.aspx](http://www.apambiente.pt/Rel_Int/OCDE/Paginas/default.aspx) - acessado em 27 de dezembro de 2011.

<sup>19</sup> TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 2 ed. revista e ampliada. Coimbra: Almedina, março 2010, p. 63.

<sup>20</sup> HUCK, Hermes Marcelo. **Elisão e evasão – Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 255.

<sup>21</sup> *OFFSHORE* – traduzindo para o português: off = fora; shore = costa, margem, usando a expressão inteira = quer dizer no mar alto, para o mar largo – conforme tradutor disponível em <http://translate.google.com.br/#en|pt|offshore%0A> – acessado em 26 de dezembro de 2011.

Na esfera jurídica o vocábulo quer dizer *Offshore* é quando uma empresa se estabelece em outro país. Uma "*offshore company*" é uma entidade situada no exterior, sujeita a um regime legal diferente de "extraterritorial" em relação ao país de domicílio de seus associados. Chamam-se popularmente de *offshores* as contas e empresas abertas em paraísos fiscais, geralmente com o intuito de pagar-se menos imposto do que no seu país de origem.

**Paraísos fiscais** são estados nacionais ou regiões autônomas onde a lei facilita a aplicação de capitais estrangeiros, oferecendo uma espécie de *dumping*<sup>22</sup> fiscal, com alíquotas de tributação muito baixas ou nulas.

No campo prático, ocorre a facilidade para aplicação dos que são de origem desconhecida, protegendo a identidade dos proprietários desse dinheiro, ao garantirem o sigilo bancário absoluto. São territórios marcados por grandes facilidades na atribuição de licenças para a abertura de empresas, além de os impostos serem baixos ou inexistentes, geralmente avessos à aplicação das normas de direito internacional que tentam controlar o fenômeno da lavagem de dinheiro<sup>23</sup>.

Existem várias definições de "*paraíso fiscal*". The Economist adotou a definição de Geoffrey Colin Powell, ex Conselheiro Econômico da Ilha de Jersey: "*O que... identifica uma área como sendo 'paraíso fiscal' é a existência de um conjunto de medidas estruturais tributárias criadas deliberadamente para tirar vantagem de, e explorar a demanda mundial de oportunidades para se envolver em evasão tributária*". O The Economist salienta que, por essa definição, várias regiões tradicionalmente consideradas "*paraísos fiscais*" ficariam excluídos<sup>24</sup>.

Caroline Doggart<sup>25</sup> afirma que: "O que [...] identifica uma área como sendo 'paraíso fiscal' é a existência de um conjunto de medidas estruturais tributárias criadas deliberadamente para tirar vantagem de, e explorar a demanda mundial de oportunidades para se envolver em evasão tributária".

Já para Alberto Xavier<sup>26</sup> os paraísos fiscais são aqueles que isentam fatos que normalmente deveriam tributar ou tributam com alíquotas muito baixas, via de regra para atrair capitais estrangeiros.

Na visão de Patrícia Azevedo<sup>27</sup>, uma boa conceituação de paraísos fiscais, é aquela advinda de André Beauchamp; como sendo: "[...] um país ou um território que atribua a

---

<sup>22</sup> **Dumping** é uma prática comercial que consiste em uma ou mais empresas de um país venderem seus produtos, mercadorias ou serviços por preços extraordinariamente abaixo de seu valor justo para outro país (preço que geralmente se considera menor do que se cobra pelo produto dentro do país exportador), por um tempo, visando prejudicar e eliminar os fabricantes de produtos similares concorrentes no local, passando então a dominar o mercado e impondo preços altos. É um termo usado em comércio internacional e é reprimido pelos governos nacionais, quando comprovado. Esta técnica é utilizada como forma de ganhar quotas de mercado. Conforme <http://pt.wikipedia.org/wiki/Dumping> - acessado em 27 de dezembro de 2011.

<sup>23</sup> [http://pt.wikipedia.org/wiki/Para%C3%ADso\\_fiscal](http://pt.wikipedia.org/wiki/Para%C3%ADso_fiscal) - acessado em 26 de dezembro de 2011.

<sup>24</sup> [http://pt.wikipedia.org/wiki/Para%C3%ADso\\_fiscal](http://pt.wikipedia.org/wiki/Para%C3%ADso_fiscal) - acessado em 26 de dezembro de 2011.

<sup>25</sup> DOGGART, Caroline. **Tax Havens and their uses**. 10 ed. London: Economist Intelligence Unit, 2000, *apud* ANSELMO, Márcio Adriano. **A OCDE e os novos paradigmas no combate aos paraísos fiscais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 18-90. Coordenação Eduardo de Brito. São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro/fevereiro 2010, p. 161.

<sup>26</sup> XAVIER, Alberto. **Direito Tributário internacional do Brasil – Tributação das operações internacionais**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 281.

pessoas físicas ou coletivas vantagens fiscais susceptíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar um regime fiscal mais favorável que o desse país, sobretudo em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre as sucessões".

Constituem-se paraísos fiscais os Estados ou regiões que apresentam regime fiscal favorável aos interesses de empresas e indivíduos estrangeiros, inclusive no que se relaciona a garantia de absoluto sigilo bancário<sup>28</sup>.

Na doutrina portuguesa encontramos a definição dada por Glória Teixeira<sup>29</sup>, que destaca a existência de alguns fatores:

- a) isenção total de imposto ou aplicação apenas de taxas nominais;
- b) ausência de troca de informações e sigilo bancário;
- c) falta de transparência (e.g. atribuição de benefícios fiscais numa base contratual e informações ou procedimentos fiscais não devidamente publicitados) e
- d) ausência de prática efectiva ou real de actividades.

Na legislação brasileira o conceito legal de paraíso fiscal foi inovado a partir da edição da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, que, acrescentou o parágrafo 4º ao artigo 24 da Lei nº 9.430/96<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> AZEVEDO, Patrícia Anjos. **O Princípio da Transparência: entraves e algumas manifestações e soluções práticas**. Texto publicado na obra Os dez anos de investigação do CIJE: estudos jurídico-económicos. Coordenação Glória Teixeira. Coimbra: Almedina, maio 2010, p. 801.

<sup>28</sup> VIEIRA, Dionatan Silva. **Offshore e paraísos fiscais**. Disponível em [http://www.pucrs.br/edipucrs/XSalaoIC/Ciencias\\_Sociais\\_Aplicadas/Direito/70011-GIONATAN\\_SILVA\\_VIEIRA.pdf](http://www.pucrs.br/edipucrs/XSalaoIC/Ciencias_Sociais_Aplicadas/Direito/70011-GIONATAN_SILVA_VIEIRA.pdf) - acessado em 28 de dezembro de 2011.

<sup>29</sup> TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 2 ed. revista e ampliada. Coimbra: Almedina, março 2010, p. 64.

<sup>30</sup> Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas

Assim, ampliaram-se as características relativas aos paraísos fiscais em relação ao país ou jurisdição que: (a) deixe de tributar a renda ou a tribute em alíquota inferior a 20%; (b) conceda vantagens de natureza fiscal a pessoa jurídica ou a pessoa física não-residente; (c) não tribute os rendimentos auferidos fora de seu território ou o faça observando alíquota inferior a 20%; (d) não permita o acesso a informações relativas à composição societária, à titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.

Ao ampliar o conceito de países com tributação favorecida, o referido dispositivo legal, enquanto não regulamentado, gera um clima de insegurança jurídica, tendo em vista que antes do advento da nova lei, a relação nominal de todos os países considerados pelo Brasil como países de tributação favorecida estava expressa na legislação tributária, conforme preceitua a Instrução Normativa nº 188/2001<sup>31</sup>.

Além do que, o artigo 23 da nova lei acrescentou o artigo 24-A à Lei nº 9.430/1996, que determina que as regras referentes a preços de transferência dispostas anteriormente na referida lei passariam a ser aplicadas também às operações realizadas **em regime fiscal privilegiado**, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior.

---

residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

~~Parágrafo único. Para efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que:~~ (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

~~Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características:~~ (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

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

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

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

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

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

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

**IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.** (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Art. 24-B. O Poder Executivo poderá reduzir ou restabelecer os percentuais de que tratam o caput do art. 24 e os incisos I e III do parágrafo único do art. 24-A, ambos desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Parágrafo único. O uso da faculdade prevista no caput deste artigo poderá também ser aplicado, de forma excepcional e restrita, a países que componham blocos econômicos dos quais o País participe. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

<sup>31</sup> LOPES, Fernando José da Hora. **A ampliação do conceito de paraísos fiscais trazida pela Lei nº 11.727/2008.** Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1877, 21 ago. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11633>>. Acesso em: 27 dez. 2011.

Neste contexto, o novo dispositivo legal institui o conceito de regime fiscal privilegiado como aquele em que:

- não se tribute a renda ou se tribute a uma alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);
- conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência; ou condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;
- não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;
- não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas<sup>32</sup>.

Dessa forma, ao definir regime fiscal privilegiado, a referida Lei amplia o campo de aplicação das regras de preço de transferência, o que também gera um clima de insegurança jurídica, tendo em vista que não estão determinados quais seriam os países que possuem o tal regime fiscal, diferentemente do que ocorria anteriormente, pois existia uma lista taxativa dos países considerados paraísos fiscais<sup>33</sup>.

Observa-se que embora não sejam terminologias idênticas, a existência dos paraísos fiscais ou de regimes fiscais privilegiados acabam ferindo o princípio da transparência que será visto adiante, seja pelo emprego de sigilos bancários, ou pela ausência da troca de informações.

Em Portugal, a disciplina está regulada pela Lei 30 – G/2000 que de certa forma confunde os critérios nacionais, tentando introduzir o sistema da lista em alternativa com outros sistemas, o que além de ser um problema para a certeza e segurança jurídica, "coloca uma dificuldade de interpretação e aplicação acrescida, bem vincada por exemplo nas referências que o CIRC faz aquando das medidas específicas anti-abuso, colocando-nos no impasse relativamente à aplicação do critério da lista ou do critério da tributação efectiva [...]"<sup>34</sup>.

E, para confundir ainda mais, adveio o Decreto-Lei 29/2008 que introduziu a noção de regime fiscal privilegiado, quando já existia no sistema português o conceito de "regime fiscal claramente mais favorável"<sup>35</sup>.

---

<sup>32</sup> LOPES, Fernando José da Hora. **A ampliação do conceito de paraísos fiscais trazida pela Lei nº 11.727/2008**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1877, 21 ago. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11633>>. Acesso em: 27 dez. 2011.

<sup>33</sup> Idem, ibidem.

<sup>34</sup> AZEVEDO, Patrícia Anjos. **O Princípio da Transparência: entraves e algumas manifestações e soluções práticas**. Texto publicado na obra Os dez anos de investigação do CIJE: estudos jurídico-económicos. Coordenação Glória Teixeira. Coimbra: Almedina, maio 2010, p. 800.

<sup>35</sup> Idem, ibidem.

Para Glória Teixeira<sup>36</sup>, a noção de regime preferencial compreende as seguintes componentes:

- a) isenção total ou aplicação de taxas efectivas reduzidas de imposto;
- b) atribuição de benefícios fiscais ou regimes fiscais mais favoráveis exclusivamente a não residentes;
- c) falta de transparência e
- d) ausência de troca de informações e sigilo bancário.

Frequentemente, autoridades de diversos países se deparam com contas "fantasmas", para onde são canalizados os recursos oriundos de diversos meios ilícitos, como corrupção político-administrativa e tráfico de drogas:

A expressão "paraíso fiscal" evoca uma ilha encantadora, com muito sol e palmeiras, situada no fim do mundo e onde alguns multimilionários se enriquecem enquanto dormem: numa palavra, nada que tenha a ver connosco. Mas esta primeira ideia é ao mesmo tempo enganadora e nociva porque os capitais que se encaminham para os paraísos fiscais são cada vez mais importantes. Cerca de metade dos fluxos financeiros internacionais transitam actualmente por estes lugares, enquanto as suas origens são cada vez mais variadas e as consequências desta situação são, de muitos pontos de vista, bem dramáticas<sup>37</sup>.

Contudo, há quem defenda os paraísos fiscais, tendo em vista que "só há paraísos fiscais porque existem os infernos fiscais criados pelas nações mais desenvolvidas"<sup>38</sup>. Ademais através dos paraísos, relata Frederick Mason<sup>39</sup> se reduz a burocracia para a concretização dos negócios, atraindo mais investimentos, sugerindo por sua vez uma reestruturação do modelo fiscal atual.

Muito embora, haja entendimento favorável, as técnicas financeiras não deixam dúvidas que a utilização de paraísos fiscais é de extrema prejudicialidade, eis que "são geradores de uma forte concorrência desleal, oferecendo vantagens muito atractivas na busca de grandes investimentos estrangeiros e na procura das grandes fortunas"<sup>40</sup>.

Citando o exemplo do Principado de Mônaco<sup>41</sup>, conseguimos visualizar as principais características dos paraísos fiscais: ausência de impostos ou alíquotas muito reduzidas,

---

<sup>36</sup> TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 2 ed. revista e ampliada. Coimbra: Almedina, março 2010, p. 64.

<sup>37</sup> [http://www4.fe.uc.pt/ciclo\\_int/doc\\_08\\_09/08\\_grande\\_evasao.pdf](http://www4.fe.uc.pt/ciclo_int/doc_08_09/08_grande_evasao.pdf) - acessado em 28 de dezembro de 2011.

<sup>38</sup> TIXIER, Gilbert; GEST, Guy. **Droit fiscal international**. 2 ed. Paris: PUF, 1990, p. 30, *apud* ANSELMO, Márcio Adriano. **A OCDE e os novos paradigmas no combate aos paraísos fiscais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 18-90. Coordenação Eduardo de Brito. São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro/fevereiro 2010, p. 160.

<sup>39</sup> MASON, Frederick Mario. **Concorrência fiscal internacional e paraísos fiscais**. Revista de Mestrado em Direito da UCB 2-2/129-152, Brasília, jul.-dez.2008.

<sup>40</sup> AZEVEDO, Patrícia Anjos. **O Princípio da Transparência: entraves e algumas manifestações e soluções práticas**. Texto publicado na obra Os dez anos de investigação do CIJE: estudos jurídico-económicos. Coordenação Glória Teixeira. Coimbra: Almedina, maio 2010, p. 801.

<sup>41</sup> O **Principado de Mônaco** é uma cidade-estado soberana, e, portanto, um microestado, situado no sul da França. Fazendo costa com o mar Mediterrâneo, o principado, fundado em 1297 pela família Grimaldi, fica a menos de 20 quilómetros a leste da cidade de Nice. Tem como forma de governo a monarquia constitucional. O

alíquotas nulas ou muito reduzidas aos rendimentos ou investimentos de não residentes ou, ainda estabelecimento de privilégios ou incentivos especiais para certas categorias de contribuintes.

Denominados “*tax haven*” na língua inglesa , “*paradis fiscal*” na francesa , “*steuer oase*” na alemã, “*paradiso fiscale*” na italiana, “*paraíso fiscal*” na espanhola e paraíso fiscal na nossa, apresentam algumas das características a seguir<sup>42</sup>:

- a) Ausência de ou reduzida tributação direta (imposto de renda, impostos sobre a riqueza, ganhos de capital e sucessão);
- b) Inexistência de controle cambial;
- c) Estabilidade política;
- d) Facilidade de comunicações rápidas e de transporte;
- e) Leis locais atrativas, principalmente as tributárias, comerciais e sobre companhias;
- f) Sigilo bancário e possibilidade de depósito em moeda estrangeira;
- g) baixo custo de formação, registro e manutenção das companhias.

No relatório “*Harmful tax competition: an emerging global issue*”<sup>43</sup>, de 1998, a OCDE lista quatro fatores fundamentais para determinar se uma jurisdição é um paraíso fiscal: a) ausência de tributação ou cobrança apenas de impostos nominais; b) falta de transparência; c) vigência de disposições legislativas ou de práticas administrativas que impedem o intercâmbio eficaz de informações para fins fiscais com outros governos sobre contribuintes que beneficiem da ausência de tributação ou da tributação nominal; d) não se exige que a atividade seja real.

Ou seja, por si só, a não-tributação ou tributação meramente nominal não é suficiente para caracterizar um Estado ou território como sendo paraíso fiscal. Trata-se de condição necessária, a que deve agregar-se no mínimo uma das condições adicionais acima elencadas pela OCDE.

Conforme lembram Brian J. Arnold e Michael J. McEntyre, a ausência de efetivo intercâmbio de informações com outros Estados e a concessão de benefícios tributários de modo não-transparente dizem respeito à possibilidade de os Estados da residência protegerem-se contra a concorrência tributária prejudicial.<sup>44</sup>

---

Mônaco é um dos 6 microestados da Europa e um dos 25 do mundo. O país tem sua economia baseada no turismo, mas o maior atrativo do Mónaco é a fama de “paraíso fiscal” do principado, lá, os investidores não estão sujeitos a impostos sobre renda. Por estes fatos seu custo de vida também é um dos mais caros do planeta – conforme <http://pt.wikipedia.org/wiki/M%C3%B3naco> – acessado em 28 de dezembro de 2011.

<sup>42</sup> TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **Paraísos Fiscais**. “in” Resenha Tributária, Imposto sobre a Renda, Comentário, nº 30/84, p. 702, palestra proferida na ABDF – Associação Brasileira de Direito Financeiro.

<sup>43</sup> Relatório «Harmful tax competition: an emerging global issue», disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>.

<sup>44</sup> ARNOLD, Brian J. and McINTYRE, Michael J. **International tax primer**. 2. ed. The Hague (The Netherlands): Kluwer Law International, 2002, p. 139-140.

Os paraísos fiscais podem ser classificados quanto ao regime jurídico como: Paraísos fiscais puros (não recebem impostos diretos sobre a renda, lucros ou ganhos de capital oriundos de operações realizadas off-shore); Paraísos fiscais liberais (contam com impostos diretos mas estabelecem incentivos e preferências para alguns ramos de atividades com objetivo de atraí-los para seu território); e ainda os Paraísos fiscais com tratados (realizam tratados internacionais, favorecendo o *treaty shopping* para intermediar operações entre jurisdições mediante a sua interposição na operação).

Helena Torres<sup>45</sup>, por sua vez, apresenta uma classificação baseada em dois critérios: um subjetivo condizente ao tratamento diverso dado ao contribuinte em razão de sua qualificação pessoal como residente ou não residente; e um objetivo consistente na aplicação de alíquotas efetivas e determinação da base de cálculo de acordo com a tipologia das operações ou, ainda quanto à matéria, no que tange a privilégios para instalação de determinadas empresas transnacionais com vantagens anormais.

Independentemente das origens destes capitais, os resultados e efeitos catastróficos da sua presença nos paraísos fiscais são os mesmos<sup>46</sup>:

- Os PFJ conduzem à redução drástica das receitas fiscais dos países do Norte assim como do Sul. Devido à sua menor superfície e à sua fraca população, os PFJ podem praticar o mínimo fiscal enquanto os outros países, os do Norte assim como os do Sul, serão obrigados a multiplicar as isenções de impostos para as empresas e para os particulares ricos!
- Os PFJ são uma caixa preta para a criminalidade transnacional, propondo instrumentos jurídicos capazes de ocultar a origem e o proprietário dos fundos e recusando cooperar com a comunidade internacional em matéria de investigações fiscais e criminosas. Apresentam-se assim como uma plataforma privilegiada entre o mundo das transações financeiras legítimas e o dinheiro de origem criminoso. Contribuem, pela sua própria existência, para a corrupção internacional e para o financiamento das redes criminosas, terroristas e mafiosas.
- Os PFJ aumentam o risco de crise financeira, porque enviam a aplicação da poupança mundial. Favorecem a circulação descontrolada dos capitais especulativos. Permitem igualmente falsear a qualidade dos balanços e das contas de resultados das sociedades multinacionais, contribuindo assim para algumas falências de grande monta e para práticas de concorrência desleal.

O que se busca, a nível de OCDE, é eliminar ou reduzir progressivamente estas situações de exceção, tornando os sistemas mais claros, "transparentes para o contribuinte e de mais fácil administração para o aparelho estadual"<sup>47</sup>.

---

<sup>45</sup> TORRES, Helena. **Direito Tributário internacional – planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 87-89.

<sup>46</sup> [http://www4.fe.uc.pt/ciclo\\_int/doc\\_08\\_09/08\\_grande\\_evasao.pdf](http://www4.fe.uc.pt/ciclo_int/doc_08_09/08_grande_evasao.pdf) - acessado em 28 de dezembro de 2011.

<sup>47</sup> TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 2 ed. revista e ampliada. Coimbra: Almedina, março 2010, p. 64.

#### **4. OS REFLEXOS DO PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA NO REGIME DE FINANÇAS PÚBLICAS – ferramenta para o enfrentamento dos Paraísos Fiscais pela OCDE**

Nesta luta contra os paraísos fiscais importa destacar a existência do Princípio da Transparência, mesmo porque quando se fala em sistema fiscal transparente inerente que se reduzam regimes especiais e excepcionais, além de abolir "isenções específicas ou casuísticas e a atribuição de benefícios fiscais a certos contribuintes ou transações em particular"<sup>48</sup>.

Muito embora, haja na doutrina de finanças públicas uma série de princípios relevantes, o presente estudo se atém em específico a um dos mais importantes – estamos falando do Princípio da Transparência.

Princípio capaz de dar clareza, traduzido na "necessidade de haver clara publicação das regras aplicáveis pela Administração Fiscal para poderem ser invocadas pelos contribuintes, por exemplo, em sede de reclamações e recursos, e também na necessidade de disponibilidade por parte de outras jurisdições dos detalhes de aplicação prática dessas mesmas regras"<sup>49</sup>.

Através dele se objetiva uma certa simplicidade para o sistema, que as leis sejam claras e objetivas, comportando o mínimo possível de situações de exceção e de isenção e evitando benefícios fiscais, o que ao ser permitido confere insegurança e incerteza ao sistema<sup>50</sup>.

No caso de tributação, a Organização Mundial do Comércio, destaca que o referido princípio é composto de quatro elementos fundamentais<sup>51</sup>:

- a) a descrição do tipo de medida fiscal adoptada;
- b) a sua função e objectivos;
- c) o seu custo (ou benefício) em termos de receita fiscal e;
- d) a sua avaliação económica em termos de eficácia na prossecução dos objectivos pretendidos".

A autora Patrícia Azevedo<sup>52</sup> criticando a aplicabilidade do referido princípio, destaca ser extremamente importante a existência de uma coletânea da legislação, evitando assim uma

---

<sup>48</sup> TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 2 ed. revista e ampliada. Coimbra: Almedina, março 2010, p. 63.

<sup>49</sup> AZEVEDO, Patrícia Anjos. **O Princípio da Transparência: entraves e algumas manifestações e soluções práticas**. Texto publicado na obra Os dez anos de investigação do CIJE: estudos jurídico-económicos. Coordenação Glória Teixeira. Coimbra: Almedina, maio 2010, p. 795.

<sup>50</sup> Idem, p. 796.

<sup>51</sup> TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 2 ed. revista e ampliada. Coimbra: Almedina, março 2010, p. 65.

quantidade absurda de leis esparsas, o que só vem a prejudicar a visão clara e transparente do sistema. Informa ainda da importância de haver colaboração recíproca entre os órgãos da Administração Tributária e dos contribuintes, e a colaboração dos contribuintes com a Administração Fiscal.

Nesse viés, percebe-se que a tarefa de combater esses paraísos fiscais, deveras, não é nada fácil:

É necessário saber que os actores destes gigantescos movimentos de fundos que escapam às finanças e às nossas leis quase nunca viajam de malas secretas... A pessoa física ou moral que quer colocar activos vai muito naturalmente dirigir-se ao seu banco que o porá em contacto com os especialistas das grandes praças financeiras de Londres, de Nova Iorque, Zurique, ou do Luxemburgo. E é o banco de negócios, a empresa de contabilistas ou de advogados, ou ainda o conselheiro financeiro de sua escolha, que vai entregar-lhe “chave na mão” a conta num banco situado num Paraíso Fiscal Judiciário que esteja melhor adaptado às suas necessidades bem como a fileira das sociedades-ecrã graças às quais poderá gozar dos seus activos com toda a segurança e no anonimato mais perfeito! Muitos consideram um pouco apressadamente que o combate contra os Paraísos Fiscais é um combate de antemão perdido. Com efeito, os actores que fazem viver os PFJ estão bem identificados: as empresas multinacionais ou tendo uma actividade internacional, os indivíduos ricos, os Estados eles próprios quando agem na sombra (financiamento das operações secretas da CIA, por exemplo) e todos os intermediários que asseguram as conexões com os PFJ. É sobre este mundo que é necessário agir. Em conjunto, temos os meios<sup>53</sup>.

É a OCDE que tenta controlar a evasão e a concorrência fiscais. Seguindo o trabalho da Sociedade das Nações (SDN) relativamente à dupla tributação, iniciado nos anos 20, a OCDE elabora recomendações nos anos 70 destinadas a favorecer a troca de informações entre as administrações fiscais<sup>54</sup>.

Em meados dos anos 90, ela abandona esta abordagem normativa, que se choca com o segredo bancário e a soberania dos Estados, para pôr em prática “um Fórum sobre as práticas fiscais prejudiciais”.

Em face disto, a luta contra os regimes fiscais preferenciais e os chamados paraísos fiscais constituiu-se preocupação das organizações internacionais, entre as quais são de destacar a União Europeia e a OCDE. Preocupação essa que levou, ao final dos anos 90 à aprovação de documentos que se inscrevem nessa luta.

Sendo assim, a União Europeia aprova o Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas, através do qual os Estados membros assumiram o compromisso de

---

<sup>52</sup> AZEVEDO, Patrícia Anjos. **O Princípio da Transparência: entraves e algumas manifestações e soluções práticas**. Texto publicado na obra Os dez anos de investigação do CIJE: estudos jurídico-económicos. Coordenação Glória Teixeira. Coimbra: Almedina, maio 2010, p. 796.

<sup>53</sup> [http://www4.fe.uc.pt/ciclo\\_int/doc\\_08\\_09/08\\_grande\\_evasao.pdf](http://www4.fe.uc.pt/ciclo_int/doc_08_09/08_grande_evasao.pdf) - acessado em 28 de dezembro de 2011.

<sup>54</sup> [http://www4.fe.uc.pt/ciclo\\_int/doc\\_08\\_09/08\\_grande\\_evasao.pdf](http://www4.fe.uc.pt/ciclo_int/doc_08_09/08_grande_evasao.pdf) - acessado em 28 de dezembro de 2011.

desmantelar os regimes preferenciais existentes, num determinado prazo, e de não autorizar o estabelecimento de novos regimes preferenciais<sup>55</sup>.

Este Código Europeu de Conduta (Resolução de 1997) buscou a implementação na prática do Princípio da Transparência, sendo verdadeiro "refinamento das disposições relativas às trocas de informações entre Estados e ajuda na cobrança de impostos no âmbito da Convenção Modelo da OCDE sobre refinamento e capital e, por último, a utilização de medidas defensivas que visam a preservação da base tributável ou evitar a utilização abusiva dos regimes fiscais nacionais"<sup>56</sup>.

Por outro lado, sob a égide do Comitê dos Assuntos Fiscais, a OCDE aprovou o Relatório "Concorrência Fiscal prejudicial: um problema mundial", em que manifesta idênticas preocupações, tendo criado um Fórum que vem atualizando esse relatório<sup>57</sup>.

Como referiu Glória Teixeira<sup>58</sup>, os Paraísos Fiscais são um contributo para a crise mundial que se vive. Além da concorrência ser falseada e a atividade econômica artificialmente orientada com graves prejuízos para a economia, a falta de transparência dos mercados financeiros e o déficit de troca de informações, fizeram com que a OCDE<sup>59</sup> divulgasse uma "lista negra" de paraísos fiscais<sup>60</sup>. Nela constam 4 nações: Uruguai, Costa Rica, Malásia e Filipinas.

Ademais, a OCDE apontou os Estados não-cooperantes em matéria fiscal, denominados de "lista cinzenta" (aquilo que a OCDE considera ser de países com déficit de informação em matéria fiscal que, apesar de não cooperarem, dão sinais de mudança).

---

<sup>55</sup> FERREIRA, Ana Pedro Cláudia. **Por um Estado Fiscal suportável - Gestão Fiscal, Evasão Fiscal e Fraude Fiscal**. Maio/2009, p. 26.

Disponível em [http://www.direito.up.pt/cije\\_web/backoffice/uploads/publicacoes/Direito\\_Fiscal.pdf](http://www.direito.up.pt/cije_web/backoffice/uploads/publicacoes/Direito_Fiscal.pdf) - acessado em 28 de dezembro de 2011.

<sup>56</sup> TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 2 ed. revista e ampliada. Coimbra: Almedina, março 2010, p. 64.

<sup>57</sup> FERREIRA, Ana Pedro Cláudia. **Por um Estado Fiscal suportável - Gestão Fiscal, Evasão Fiscal e Fraude Fiscal**. Maio/2009, p. 26.

Disponível em [http://www.direito.up.pt/cije\\_web/backoffice/uploads/publicacoes/Direito\\_Fiscal.pdf](http://www.direito.up.pt/cije_web/backoffice/uploads/publicacoes/Direito_Fiscal.pdf) - acessado em 28 de dezembro de 2011.

<sup>58</sup> In Conferência "Desafios Jurídicos e Económicos à Crise Mundial", realizada na Faculdade de Direito da Universidade do Porto a 29 de Abril de 2009, *apud* FERREIRA, Ana Pedro Cláudia. **Por um Estado Fiscal suportável - Gestão Fiscal, Evasão Fiscal e Fraude Fiscal**. Maio/2009, p. 26.

Disponível em [http://www.direito.up.pt/cije\\_web/backoffice/uploads/publicacoes/Direito\\_Fiscal.pdf](http://www.direito.up.pt/cije_web/backoffice/uploads/publicacoes/Direito_Fiscal.pdf) - acessado em 28 de dezembro de 2011.

<sup>59</sup> Em conformidade com o Relatório OCDE de 1998, os paraísos fiscais são muito atraentes aos investidores, quer se trate de pessoas físicas ou jurídicas, por disponibilizarem meios para a minimização tributária e por assegurarem confidencialidade às operações financeiras.

<sup>60</sup> FERREIRA, Ana Pedro Cláudia. **Por um Estado Fiscal suportável - Gestão Fiscal, Evasão Fiscal e Fraude Fiscal**. Maio/2009, p. 26.

Disponível em [http://www.direito.up.pt/cije\\_web/backoffice/uploads/publicacoes/Direito\\_Fiscal.pdf](http://www.direito.up.pt/cije_web/backoffice/uploads/publicacoes/Direito_Fiscal.pdf) - acessado em 28 de dezembro de 2011.

Na lista cinzenta constam: Áustria, Andorra, Anguila, Antigua e Barbados, Aruba, Bahamas, Bahrein, Bélgica, Belize, Bermudas, Brunei, Ilhas Caimão, Chile, Ilhas Cook, República Dominicana, Gibraltar, Grenada, Libéria, Ilhas Marshall, Guatemala, Liechtenstein, Luxemburgo, Mónaco, Montserrat, Nauru, Antilhas Holandesas, Niue, Panamá, Ilhas de São Cristóvão e Nevis, Santa Luzia, São Vicente e Granadinas, Samoa, São Marino, Singapura, Suíça, Ilhas Turcos e Caicos, Vanuatu e Ilhas Virgens.

Como também publicou uma "lista branca" com todos os sistemas cooperantes e validados pela OCDE.

No ano passado, a Revista Veja<sup>61</sup> noticiou importante informação sobre o sistema brasileiro apontada pela OCDE:

A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) anunciou na manhã de ontem, em Paris, ter promovido o Brasil no ranking internacional de transparência fiscal. A reclassificação foi possível porque o governo brasileiro aceitou assinar, junto da Indonésia, acordos bilaterais de cooperação e troca de informações tributárias com 25 países. Na prática, o anúncio representa o aumento da transparência fiscal do país, que passa a adotar padrões internacionais no combate à evasão fiscal. Em troca, a organização anunciou ter atualizado seu relatório sobre o tema, publicado na Cúpula do G-20 de Londres, em abril de 2009, para incluir os marcos jurídicos dos dois países<sup>62</sup>.

Identificamos claramente dois elementos importantes para viabilizar a luta e o enfrentamento contra a concorrência fiscal prejudicial – a transparência e a troca de informações.

A OCDE em 1998 quando publicou o relatório *"Hamful tax competition: an emerging global issue"*, apresentou uma lista de medidas defensivas (recomendações) com o objetivo de estimular a cooperação internacional, que foram divididas em três grupos:

**a) recomendações concernentes à legislação e às práticas internas** (adoção de medidas CFC, transparência de fundos de investimentos estrangeiros, adoção de regras de trocas de informações, aplicação de regras de preços de transferência às operações, acesso à informação bancária pela Administração fiscal):

1. uso mais extenso e eficaz das normas relativas às sociedades estrangeiras controladas ou normas equivalentes;
2. adoção ou aperfeiçoamento de normas sobre os fundos de investimentos estrangeiros ou normas equivalentes;
3. restrição às isenções de rendimentos de fonte estrangeira;

---

<sup>61</sup> Disponível em <http://veja.abril.com.br/noticia/economia/ocde-promove-brasil-lista-transparencia-fiscal> - acessado em 28 de dezembro de 2011.

<sup>62</sup> Conforme informou a mesma Revista, o cumprimento por parte do Brasil também será sujeito a exames em 2011 e 2012, segundo anunciou a organização. O Brasil já havia aderido em setembro passado ao Fórum Global de Transparência Fiscal da OCDE, órgão que verifica o cumprimento às normas internacionais de evasão fiscal. Desde abril do ano passado, quando a pressão de governos europeus, como o da Alemanha e da França, aumentou contra os paraísos fiscais, mais de 500 novos acordos de troca de informações fiscais foram assinados em todo o mundo – disponível em <http://veja.abril.com.br/noticia/economia/ocde-promove-brasil-lista-transparencia-fiscal> - acessado em 28 de dezembro de 2011.

4. mais extenso intercâmbio de informações;
5. publicação, pelos Estados que as concedem, das decisões administrativas antecipadas (*advance tax rules*, equiparáveis porém mais extensas que as decisões em processos de consulta no Brasil), com a devida fundamentação;
6. adoção dos Princípios da OCDE de 1995 relativos aos preços de transferência;
7. acesso adequado das autoridades tributárias às informações bancárias;

**b) recomendações quanto às convenções internacionais** (objetivam afastar a concessão de benefícios em casos de concorrência fiscal prejudicial, coibir o *treaty shopping* e o *rule shopping*, denúncia de tratados celebrados com paraísos fiscais não celebrando mais tratados com os mesmos):

8. uso mais intensivo e mais eficaz dos procedimentos de intercâmbio de informações;
9. redução do risco de utilização não pretendida de tratado internacional por residentes de terceiros Estados, por meio de uso mais eficiente das restrições convencionais existentes e pelo desenvolvimento de novos dispositivos a fim de restringir a prática do *treaty shopping*;
10. aperfeiçoamento dos Comentários que acompanham o Modelo de Convenção da OCDE a fim de remover incertezas ou ambigüidades no que concerne à compatibilidade das medidas nacionais antiabusivas com os tratados internacionais;
11. preparação de lista de medidas específicas de exclusão de benefícios constantes de tratados internacionais para servir de referência em negociações de tratados internacionais;
12. denúncia dos tratados existentes e não negociação de futuros tratados com paraísos fiscais;
13. realização de programas de aplicação coordenada de dispositivos convencionais pelas autoridades tributárias, notadamente no que concerne a exames simultâneos, projetos específicos de intercâmbio de informações ou atividades comuns de formação;
14. assistência mútua pelas autoridades tributárias na recuperação de créditos tributários estrangeiros;

**c) recomendações para intensificar a cooperação internacional** (manutenção de listas de paraísos fiscais, estímulo a acordos e convenções para combater a concorrência fiscal prejudicial)

15. adoção pelos Estados-membros dos princípios diretores sobre os regimes tributários preferenciais prejudiciais e a criação de Fórum sobre as Práticas Tributárias Prejudiciais para implementar os princípios diretores e outras recomendações do Relatório;
16. preparação pelo Fórum de lista de paraísos fiscais;
17. adoção de medidas por Estados que mantêm vínculos especiais, como de dependência, com paraísos fiscais que assegurem que tais vínculos não sejam usados de maneira a incrementar ou favorecer a concorrência tributária prejudicial;
18. desenvolvimento e promoção ativa dos princípios da boa administração tributária; e
19. envolvimento de Estados não membros da OCDE para a promoção das recomendações do Relatório.

Para Márcio Anselmo<sup>63</sup> há uma mudança de paradigma no enfrentamento da concorrência fiscal prejudicial, uma vez que, na década de 80 poucas expectativas se nutriam quanto à cooperação internacional em matéria fiscal.

---

<sup>63</sup> ANSELMO, Márcio Adriano. **A OCDE e os novos paradigmas no combate aos paraísos fiscais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 18-90. Coordenação Eduardo de Brito. São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro/fevereiro 2010, p. 177.

Muito embora, haja um notável agir pela OCDE, há quem critique o aspecto de que a mesma apenas emite recomendações, sem caráter vinculativo, funcionando como uma "instância de harmonização e mediação entre os Estados"<sup>64</sup>. E para haver a necessária efetivação das regras e das decisões haveria a necessidade uma entidade de controle e sancionamento mundial, o que para Patrícia Azevedo a OCDE não é.

---

<sup>64</sup> AZEVEDO, Patrícia Anjos. **O Princípio da Transparência: entraves e algumas manifestações e soluções práticas**. Texto publicado na obra Os dez anos de investigação do CIJE: estudos jurídico-económicos. Coordenação Glória Teixeira. Coimbra: Almedina, maio 2010, p. 809.

## 5. CONCLUSÃO

O mundo globalizado impõe efeitos nas relações econômicas e afetam a tributação de cada país. E isso dá margem ao surgimento de paraísos fiscais, autorizando o cometimento quase que tranqüilo de práticas elisivas e evasivas, e isso tem uma conseqüência de extrema prejudicialidade – perda de arrecadação tributária por parte dos países.

É freqüente o uso dos paraísos fiscais, que são verdadeiros territórios de regimes fiscais favoráveis aos interesses de sujeitos estrangeiros e de empresas, incluindo a garantia de absoluto sigilo bancário.

Na busca do enfrentamento desses "paraísos fiscais" encontramos a OCDE como verdadeira ferramenta de combate a essa concorrência fiscal prejudicial. Através dela há uma conjugação de esforços de mais de 34 países engajados e direcionados a evitar tal conduta prejudicial.

A OCDE tem se destacado mundialmente nessa busca. E usa de um forte aliado que é o Princípio da Transparência, obrigando os países e regiões a divulgar os regimes fiscais que utilizam ou no mínimo disponibilizar das trocas de informações fiscais com outras nações.

Percebe-se que o combate a esses paraísos fiscais (tão em destaque hoje) é um desafio constante, e por mais que a OCDE tenha se empenhado nessa luta, é necessário muito mais. É uma tarefa difícil, complexa mas de extrema necessidade.

## REFERÊNCIAS

ARNOLD, Brian J. and McINTYRE, Michael J. **International tax primer**. 2. ed. The Hague (The Netherlands): Kluwer Law International, 2002.

ANSELMO, Márcio Adriano. **A OCDE e os novos paradigmas no combate aos paraísos fiscais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 18-90. Coordenação Eduardo de Brito. São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro/fevereiro 2010.

AZEVEDO, Patrícia Anjos. **O Princípio da Transparência: entraves e algumas manifestações e soluções práticas**. Texto publicado na obra Os dez anos de investigação do CIJE: estudos jurídico-económicos. Coordenação Glória Teixeira. Coimbra: Almedina, maio 2010.

FERREIRA, Ana Pedro Cláudia. **Por um Estado Fiscal suportável - Gestão Fiscal, Evasão Fiscal e Fraude Fiscal**. Maio/2009.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito Tributário Comparado e Tratados Internacionais Fiscais**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2005.

<http://veja.abril.com.br/noticia/economia/ocde-promove-brasil-lista-transparencia-fiscal> - acessado em 28 de dezembro de 2011.

[http://www4.fe.uc.pt/ciclo\\_int/doc\\_08\\_09/08\\_grande\\_evasao.pdf](http://www4.fe.uc.pt/ciclo_int/doc_08_09/08_grande_evasao.pdf) - acessado em 28 de dezembro de 2011.

[http://www.apambiente.pt/Rel\\_Int/OCDE/Paginas/default.aspx](http://www.apambiente.pt/Rel_Int/OCDE/Paginas/default.aspx) - acessado em 27 de dezembro de 2011.

<http://www.cgu.gov.br/ocde/sobre/informacoes/index.asp> - acessado em 26 de dezembro de 2011.

<http://translate.google.com.br/#en|pt|offshore%0A> – acessado em 26 de dezembro de 2011.

[http://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o\\_para\\_a\\_Coopera%C3%A7%C3%A3o\\_e\\_Desenvolvimento\\_Econ%C3%B3mico](http://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o_para_a_Coopera%C3%A7%C3%A3o_e_Desenvolvimento_Econ%C3%B3mico) - acessado em 26 de dezembro de 2011.

<http://pt.wikipedia.org/wiki/Dumping> - acessado em 27 de dezembro de 2011.

[http://pt.wikipedia.org/wiki/Para%C3%ADso\\_fiscal](http://pt.wikipedia.org/wiki/Para%C3%ADso_fiscal) - acessado em 26 de dezembro de 2011.

<http://pt.wikipedia.org/wiki/M%C3%B3naco> - acessado em 28 de dezembro de 2011.

[http://www.oecd.org/pages/0,3417,en\\_36734052\\_36734103\\_1\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36734103_1_1_1_1_1,00.html) - acessado em 26 de dezembro de 2011.

<http://www.osignificado.com.br/ocde/> - acessado em 26 de dezembro de 2011.

[http://www.direito.up.pt/cije\\_web/backoffice/uploads/publicacoes/Direito\\_Fiscal.pdf](http://www.direito.up.pt/cije_web/backoffice/uploads/publicacoes/Direito_Fiscal.pdf) - acessado em 28 de dezembro de 2011.

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

LOPES, Fernando José da Hora. **A ampliação do conceito de paraísos fiscais trazida pela Lei nº 11.727/2008**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1877, 21 ago. 2008. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/11633> - acessado em 27 de dezembro de 2011.

MACIEL, Miguel Ângelo. **O tratamento tributário discriminatório como combate à concorrência fiscal prejudicial e a sua legitimidade**. Dissertação de mestrado. Brasília, Universidade Católica de Brasília, 2007.

MASON, Frederick Mario. **Concorrência fiscal internacional e paraísos fiscais**. Revista de Mestrado em Direito da UCB 2-2/129-152, Brasília, jul.-dez.2008.

PINTO, Denis Fontes de Souza. **OCDE: uma visão brasileira**. Brasília: Funag, 2000.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2 ed. 4 reimpressão. São Paulo: Atlas, 2006.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **Paraísos Fiscais**. “in” Resenha Tributária, Imposto sobre a Renda, Comentário, nº 30/84, p. 702, palestra proferida na ABDF – Associação Brasileira de Direito Financeiro.

TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 2 ed. revista e ampliada. Coimbra: Almedina, março 2010.

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

VIEIRA, Dionatan Silva. **Offshore e paraísos fiscais**. Disponível em [http://www.pucrs.br/edipucrs/XSalaoIC/Ciencias\\_Sociais\\_Aplicadas/Direito/70011-GIONATAN\\_SILVA\\_VIEIRA.pdf](http://www.pucrs.br/edipucrs/XSalaoIC/Ciencias_Sociais_Aplicadas/Direito/70011-GIONATAN_SILVA_VIEIRA.pdf) - acessado em 28 de dezembro de 2011.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário internacional do Brasil – Tributação das operações internacionais**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.