



## A CONSTITUIÇÃO DE EMPRESAS OFFSHORE COMO ESTRATÉGIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A EVASÃO DE DIVISAS

### THE CONSTITUTION OF OFFSHORE COMPANIES AS A TAX PLANNING STRATEGY AND THE EVASION OF CURRENCIES

Arthur Tadeu Argôlo de Oliveira<sup>1</sup>

Marcelo Bloizi Iglesias<sup>2</sup>

**RESUMO:** O presente trabalho busca conduzir uma abordagem sobre uma forma de sociedade empresária denominada *Offshore*, sendo constituídas fora dos limites territoriais do país de origem, anelando vantagens fiscais e societárias. A pesquisa tem como tema-problema a utilização lícita de *Offshore* para realizar elisão fiscal, portanto, sem condutas abusivas, como meio idôneo para obter economia tributária. O objetivo da pesquisa é apresentar as empresas *Offshore* como um mecanismo legal de planejamento tributário internacional e analisar quais fatores implicam na prática de evasão fiscal seja pela fraude e (dis)simulação que descaracterizam o planejamento tributário lícito no âmbito internacional. A metodologia utilizada para a elaboração do trabalho foi a vertente jurídico-dogmática e a linha foi a crítico-metodológico. Foram utilizadas fontes diversas como consulta a legislação, análises literárias de doutrinas e pesquisas nacionais e internacionais, o que torna a pesquisa de caráter dedutivo, pois traz a conclusão baseada em premissas que fornecem um fundamento definitivo ao estudo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Empresas *Offshore*; evasão de divisas; planejamento tributário internacional; sociedade estrangeira.

<sup>1</sup> Graduando em Direito pela Faculdade Regional de Alagoinhas/ UNIRB. Pesquisador do grupo de pesquisa de Direito Patrimonial com orientação da mestra Isabela Lucia Poidomani e pelo mestre Marcelo Bloizi Iglesias (UNIRB). Monitor de Direito Tributário e orientando do professor mestre Marcelo Bloizi Iglesias (UNIRB), e-mail: arthurargolo11@gmail.com

<sup>2</sup> Advogado. Mestre em Direito Público pela Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia (UFBA), Especialista em Direito Tributário pela Universidade do Estado da Bahia (UNEB). Professor de Direito Tributário na Faculdade Regional de Alagoinhas (FARAL), e-mail: marcelobloiziglesias@hotmail.com



**ABSTRACT:** The present work seeks to conduct an approach on the Offshore Company or Offshore Company modality, which is related to companies that have legal entities as foreign companies, seen elsewhere, outside the territorial limits of the country of origin, ringing fiscal advantages and companies. The research focuses on the problem of fallacies that affect the lawfulness of Offshore, making its liceidade something questionable. The objective of the research is to present Offshore companies as a legal mechanism for international tax planning and to analyze what factors make this corporate strategy typified in the Brazilian legal system, in a means of committing tax offenses and perpetrating frauds that circumvent the fiscal exercise of the Treasury tax evasion, which characterizes the occurrence of the occurrence of the irrelevant fact of recurrent tax obligations, as a form of patrimonial shielding, a phenomenon known as Currency Evasion. The methodology used for the elaboration of the work was the legal-dogmatic one, and the line was critical-methodological. Various sources have been used, such as consultation of legislation, literary analyzes of doctrines and national and international research, which makes the research of character deductive, because it brings the conclusion based on premises that provide a definitive basis for the study.

**KEYWORDS:** Offshore Companies; foreign company; tax planning; currency evasion.

## INTRODUÇÃO

Hodiernamente a técnica do planejamento tributário têm se revelado imprescindível, haja vista os elevados índices de tributação no Brasil, decorrentes da circulação de bens, mercadorias e serviços, bem como sobre o patrimônio. À vista disso, dentre as significativas modalidades deste planejamento, tem sido adotado por empresários e/ou sociedades empresárias um esquema de implantação de empresas estrangeiras intituladas de empresas *Offshore* ou *Offshore Companies*.

O objetivo da constituição destas empresas é referente ao provento do alívio das cargas tributárias e da pouca burocracia para criação e desenvolvimento operacional, bem como a garantia do sigilo das informações, em detrimento de serem implantadas em “paraísos fiscais”, que são lugares onde o regime tributário e



societário é deveras liberal, incorrendo baixa ou nenhuma tributação sobre a movimentação dos bens e serviços destas sociedades empresárias. Para mais, tendo em vista ser um modelo societário lícito, previsto na legislação Brasileira, torna esta estratégia ainda mais atraente.

É mister ressaltar que, estes institutos societários podem ser implantados por meio de diferentes modalidades, como sociedades empresárias de participação (*holdings*) sendo estas empresas que têm como atividade principal, as cotas de ações majoritárias em uma ou mais empresas, se posicionando como “empresa-mãe” e instituindo filiais (na circunstância de *Holding Offshore*, filiais fora do território nacional), tal como sendo empresas que possuem boa parte das ações de outras e que detém o domínio de suas respectivas administrações e políticas empresariais.

Outra forma que a blindagem patrimonial é através de fundações privadas à serviço da empresa titular, designadas para assumir propriedade de bens (*trusts*) as quais, são oficializadas mediante celebração de um contrato fiduciário e que têm por objetivo a transmissão de bens do empresário (*trustor*) para tal, neste caso a *Offshore*, sendo que, a parte envolvida que recebe da outra os bens (*trustee*), assume a obrigação de administrá-los em proveito do instituidor ou de terceiro, porém sem incorrerem prejuízos ao beneficiário. Em linhas gerais, trata-se de uma pessoa jurídica “*de confiança*”, incumbida de receber bens emitidos de seu fundador (*trust* é originado do inglês, que significa *confiança*).

Deste modo, o presente artigo traz uma análise sobre as várias formas que este instituto societário se consubstancia no cenário comercial, quer para finalidades lícitas ou ilícitas, distinção que será crucial estabelecer adiante, eliminando assim quaisquer falácias contingentes a este assunto.

Todavia, é importante ressaltar que a abordagem deste trabalho tem por sustentáculo primordial a análise e averiguação da legitimidade destas empresas e, ulteriormente, a prática de constituição destas empresas para exploração de meios ilícito-fiscais, objetivando burlar as leis tributárias do país. Destarte, a pesquisa se debruça sobre uma análise específica do Direito Tributário no tocante à instituição legal das *Offshore Companies* e os supostos fins sonegatórios fiscais que permeiam o âmago desta estratégia societária, analisando a legislação tributária que regula estas atividades, a fim de identificar sob quais circunstâncias se concretiza a ocorrência de Evasão de divisas, fenômeno tributário ilícito que será abordado a



posteriori. Em tempo, estabelece-se que o propósito basilar deste estudo se detém sobre o parâmetro da análise da legalidade das Offshore e as ilicitudes tributárias que ocorrem através destas.

A priori, no primeiro tópico disposto adiante, serão evidenciados os aspectos societários e constitucionais que legitimam a instituição de empresas Offshore no Brasil, observando posicionamentos de alguns doutrinadores e estudiosos que também se inclinaram ao estudo destas sociedades, insculpindo os parâmetros que permitem fundar licitamente uma empresa Offshore. O tópico subsequente abordará em específico o invólucro adjacente da pesquisa, voltado para a ilicitude desta estratégia e quais circunstâncias designam a empresa Offshore como um procedimento fraudulento para se ausentar das obrigações tributárias, enaltecendo o que vem a ser supostamente denominado de Evasão de Divisas.

## 2. LEGITIMIDADE E FUNÇÃO DAS OFFSHORE

Haja vista o que se foi dito anteriormente, é possível identificar um conceito verossímil do que são as empresas Offshore. O termo é oriundo do inglês e tem por significado “*afastado da costa*”, tendo origem na época dos corsários que saqueavam os mares e depositavam as pilhagens “*offshore*” (fora da costa), o que possibilita compreender o sentido pelo qual se é utilizada esta expressão para classificação destas sociedades empresárias.

Alguns doutrinadores estabelecem alguns conceitos relevantes sobre o que são e como funcionam as empresas Offshore, devendo ser ressaltados a fim de dirimir possíveis dúvidas ulteriores. Parafraseando o pensamento de Sergio Polak (2018), as empresas Offshore são localizadas no exterior do país de origem, com regime legal diferenciado dos países de domicílios de seus associados, sendo, pois, sociedades constituídas em paraísos fiscais, onde os tributos são reduzidos ou mesmo inexistentes, possibilitando também a garantia à segurança e sigilo das informações de seus negócios, liberdade de câmbio, economias de custos administrativos e financiamentos a juros baixos.

O conceito de empresas Offshore encontra amparo no cerne do Direito Tributário Internacional, que denota, dentre suas muitas nuances, o mecanismo de Planejamento Tributário Internacional, a prescindir dos outros meios de



planejamento tributário, sendo este uma estratégia lícita e distinta de organização econômica, na qual o contribuinte que busca medidas elisivas favoráveis, almejando proteção patrimonial, efetua a transferência do seu patrimônio para alhures, fora dos limites territoriais do país de origem. Ademais, vale ressaltar que, *“para plena eficácia [...] é necessário o estudo do instituto da elisão abusiva e das cláusulas antielisivas aqui e alhures, utilizadas pelo fisco para desconsiderar estratégias que há bem pouco tempo eram lícitas e aceitas”*. (FALCÃO, GUERRA, ALMEIDA. 2016, p. 27).

O entendimento sobre Offshore trazido por Claudio Camargo Penteado (2007) esboça uma pessoa jurídica que atua fora dos limites territoriais do país de sua sede e deverá desenvolver as atividades regulares de seu objeto social fora dos limites territoriais do paraíso fiscal em que estiver sua sede, ou seja, não poderá operar efetivamente no país de origem, só no exterior. Todavia, não se faz necessário conceituar tautologicamente o que são as empresas Offshore, sendo já elucidada tal definição. Busca-se então, analisar quais os ditames legais que regem estas empresas e quais funções exercitam nas negociações empresariais estrangeiras onde são estabelecidas.

A previsão legal para instituição de empresas offshore se encontra na Instrução Normativa RFB Nº 1474 de 18 de Junho de 2014, que revogou a anterior, IR RFB Nº 1037 de 04 de Junho de 2010. No texto da Instrução Normativa anterior, em seu art. 1º dizia que:

Para efeitos do disposto nesta Instrução Normativa, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, às seguintes jurisdições”. Inc. VI, “com referência à legislação da Hungria, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de offshore KFT” (BRASIL; 2010).

Após a alteração constituída pela Instrução Normativa posterior, passou-se a vigorar como fonte do Direito para instituição de Offshore, a seguinte IN, art. 2º, inciso X:

[...] com referência à Suíça, os regimes aplicáveis às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company, domiciliary company, auxiliary company, mixed company e administrative company cujo tratamento tributário resulte em incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), de forma combinada, inferior a 20% (vinte por cento), segundo a legislação federal, cantonal e municipal, assim como o regime aplicável a outras formas legais de constituição de pessoas jurídicas, mediante rulings emitidos por autoridades tributárias, que resulte em



incidência de IRPJ, de forma combinada, inferior a 20% (vinte por cento), segundo a legislação federal, cantonal e municipal.” (BRASIL. Instrução Normativa RFB, N° 1474, 2014).

Compreendendo-se a previsão legal medular das empresas Offshore e obtendo registro formal de acordo com a lei interna de cada país, surge então a Offshore Company, pessoa jurídica com personalidade diversa de seus sócios, podendo estabelecer licitamente negócios de direito civil que lhe são conferidos. Complementando o raciocínio com as palavras de Rosenba (2018), as empresas Offshore dispõem de um contrato social (ou estatuto) com as regras explícitas do funcionamento da empresa (objeto social, prazo, administração, sede, sócios, etc.) e são registradas no órgão de registro de comércio de seus países.

Isto posto, sublinha-se quais são as principais modalidades das Offshore instituídas por empresas Brasileiras. Dentre as várias formas de constituição destas entidades, destacam-se as *Tradings* e as *Holdings*.

As *Tradings* são as sociedades Offshore implantadas em zona estrangeira com a finalidade de viabilizar o fluxo das negociações que decorrem especificamente de importação e exportação de insumos, quer sejam mercadorias ou mesmo de capital, com o intuito de alcançar vantagens lucrativas nestas relações, em detrimento dos custos mais favoráveis no fluir destas transações.

As *Holdings*, por sua vez, são de caráter intrinsecamente controlador, ou seja, são sociedades captadoras de receitas, obtendo denominação informal de “empresa-mãe” que, estrategicamente desconcentram seu capital de um único serviço, distribuindo simultaneamente entre suas empresas-filiais que, por sua vez, são constituídas geralmente em paraísos fiscais. Compreende Xavier (2009, p. 267) que a especificidade da figura da *Holding* é decorrente do fato de ser uma “sociedade-sócia”, ou seja, uma sociedade cujo patrimônio se encontra investido, no todo ou em parte, em participações noutras sociedades.

Mediante os fatos, pretende-se esclarecer que, apesar de incorrerem falácias sobre a implantação das Offshore, como sendo uma modalidade societária de caráter e legalidade discutíveis, é imprescindível a afirmação de que a licitude dessa atividade é verdadeira. O propósito primordial das sociedades empresárias recorrerem à fundação dessas pessoas jurídicas estrangeiras de forma tão frequente dá-se pela possibilidade de estabelecer um planejamento tributário para a empresa, o que corresponde à prática denominada Elisão Fiscal, que é o próprio planejamento



tributário, um ato lícito e conferido as sociedades empresárias, regulado pelo Art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional<sup>3</sup>, posteriormente delimitado pela MP 66/02<sup>4</sup>.

Nesta senda, ergue-se a relevância do conceito de planejamento tributário. Para Becker (1999, p. 136), planejamento tributário é a aspiração naturalíssima e intrinsecamente ligada à vida econômica de se buscar resultado econômico de relevante parcimônia, isto é, com a menor despesa possível. Assim, conseqüentemente, os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários ao alcance de tal resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa.

Compreende-se então o planejamento tributário como a prática de estruturação de uma sociedade empresária mediante os tributos que incidem sobre esta, com o intuito lícito de organização e proteção patrimonial, que objetiva a redução de cargas tributárias deletérias sobre o patrimônio da empresa, sendo este método possível, mediante um propósito negocial, quer seja previsto em lei ou proposto mediante uma lacuna da lei, que endosse a necessidade desta conduta. Posto isto, entende-se por planejamento tributário, o fenômeno denominado elisão fiscal.

Fomenta a discussão, o pensamento de Alberto Xavier (2009), o qual entende que elisão seria a forma representativa da prática lícita de utilização de uma fórmula negocial menos onerosa do ponto de vista tributário, em detrimento da legislação não proibitiva e das lacunas da lei, mas observando o disposto nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, que trata de equiparação de métodos ou fórmulas do direito privado. Ora, se elisão fiscal, que compreende ao planejamento tributário, é um meio lícito para a organização patrimonial das sociedades empresárias, não há o que se discutir sobre a legalidade de quaisquer destes meios elisivos, sendo regulamentados na legislação Brasileira.

<sup>3</sup> **“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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)”. BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei Nº 5172/66. Art. 116, p. ú. **Fato Gerador.**

<sup>4</sup> “Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep); sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas e a legislação aduaneira e dá outras providências”. BRASIL, **Medida Provisória Nº 66**, 29 de Agosto, 2002.



Acrescenta Amaral (2002, p. 49), em outras palavras, a elisão fiscal como sendo um complexo de procedimentos legais ou não vedados por lei que visam reduzir o pagamento de tributos. O contribuinte empresário tem o direito de organizar seu patrimônio da forma que melhor lhe convier, diminuindo os custos de seu empreendimento, principalmente dos decorrentes impostos. Cabendo a ressalva de que a forma celebrada, sendo jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitar tal procedimento. Deste modo, instituída sobre o prisma da elisão fiscal, é comprovada a licitude das Offshore companies.

Ressalta-se que, são também constituídas as Offshore para obtenção de outras benesses societárias além dos benefícios fiscais, sendo estas, a celeridade para constituir e operar estas sociedades, além da garantia de sigilos às informações. Porém, não são questões que compreendem a delimitação da abordagem deste trabalho, sendo esta apenas voltada para as questões tributárias referentes a estas sociedades.

## 2.1 Os paraísos fiscais

As empresas Offshore, outrora já citadas, são instituídas em locais conhecidos como Paraísos Fiscais que, por sua vez, são zonas de baixa ou nenhuma tributação, constituídas com intuito de salvaguardar os benefícios fiscais retratados acima. Conceituam-se como paraísos fiscais os territórios estrangeiros propícios à constituição de Offshore, por serem regiões onde predomina a ausência de burocracia para estas atividades societárias, possibilitando a instalação de empresas estrangeiras em curto prazo e concedendo à estas, redução ou isenção de encargos tributários, propósito precípuo pelo qual foram instituídas nestes locais.

O planejamento tributário internacional por meio dos paraísos fiscais, para Goyos (1988, p. 34) nada mais é que a criação de esquemas elaborados para a posse de bens e ativos empresariais, em jurisdições distintas e por meio de diversas entidades, tais como sociedades anônimas e *trusts* estabelecidos em estados soberanos que impõem carga tributária reduzida ou mesmo não cobram nenhuma espécie de tributo. Os paraísos fiscais são um atrativo para a implantação de um sistema de planejamento tributário, porquanto, ao indivíduo empresário que busca potencializar seu patrimônio por meios elisivos estrangeiros, lhe serve de guarida. É



importante ressaltar que estes não são subterfúgios para conluios ilícitos de perpetração de fraudes tributárias por empresas, antes, são previstos legalmente e possuem caráter lícito, haja vista a utilização legal das sociedades implantadas nestes locais.

O propósito dos paraísos fiscais como instrumento de investimento externo e transferência de recursos, não se constitui em meio ilegal. Pelo entendimento de Rubens Silva e Robert Williams (1998, p.23), sobre paraísos fiscais são, na verdade, um mecanismo de planejamento tributário à nível internacional, envolvendo diversas jurisdições, sendo um dos métodos de desenvolvimento econômico-social voltado para as necessidades intrínsecas de um determinado país.

Neste ponto, é imprescindível estabelecer um parâmetro. Inobstante se compreenda por conceito de Fraude, um ato ilícito, ardiloso e de má-fé, objetivando lesar ou ludibriar outrem, bem como se omitir ao cumprimento de determinado dever, é célebre que se abra um parêntese para clarificar-se a diferença entre Simulação e Fraude que, apesar de serem ambos, artifícios ínsitos da ilicitude, são conceitos totalmente diversos, conquanto sejam confundidos.

Sobre Fraude fiscal, admoesta Hermes Marcelo Huck (1997, p. 256) que a constatação da fraude exige a consumação de um ato ou atos amparados em lei ditada com finalidade distinta, que geram um resultado contrário ao previsto na norma jurídica, por outro lado, a simulação, ou negócio simulado ocorre com o suposto “acontecimento artificial” que desvela a invalidade do negócio jurídico, em detrimento de ser uma declaração enganosa da vontade, objetivando o alcance de efeitos diversos do que se foi iniciado, e que estão previstas suas disposições no Código Civil, art. 167.<sup>5</sup>

Dando sequência, Claudio Penteado (2007, p 33) esclarece que paraíso fiscal não se trata de algo imoral ou onde se há permissão de práticas proibidas em outros lugares, não é também um veículo criado para “lavagem de dinheiro” ou quaisquer outras práticas criminosas, afinal, esses ilícitos são cometidos mediante ou não à

<sup>5</sup> Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.” (BRASIL; 2002)



instituição de paraísos fiscais. Destarte, paraísos fiscais, ou *Tax Havens*<sup>6</sup>, são definidos como um país ou zona onde os encargos e as obrigações tributárias incidentes são consideravelmente reduzidos, ou mesmo inexistentes.

Os paraísos fiscais, parafraseando Penteadó (2007, p. 34) e dando prosseguimento ao seu raciocínio, na questão tributária, são subdivididos em duas modalidades, que são o *paraíso fiscal puro* e o *paraíso fiscal relativo*, sendo o paraíso fiscal puro o local isento de carga tributária, não havendo nenhum tipo de cobrança de impostos, salvo as taxas e licenças das empresas, quando são instituídas em seu encerramento ou manutenção. São exemplos trazidos por Claudio Penteadó (2007, p. 34 et seq.) de paraísos fiscais puros as Ilhas Cayman, as Ilhas Virgens Britânicas, o Panamá, Liechtenstein, as Ilhas do Canal da Mancha, a República da Irlanda e Nauru. E, nos paraísos fiscais relativos, incorrem a carga tributária de forma constantemente reduzida, todavia subsiste incidência de impostos, mesmo que em percentuais irrisórios. Exemplos destes: Uruguai, Antilhas Holandesas e a Ilha da Madeira.

Um Paraíso Fiscal pode ser utilizado de forma ilícita, mas pode igualmente servir a finalidades legais que corroborem maior dinamismo ao comércio e sistema financeiro internacional, todavia, Hermes Marcelo Huck (1997, p. 258) enfatiza-se que seria ingenuidade ou má-fé assegurar não haver fundamento para tal descrença, pois os “*tax shelters*”<sup>7</sup> ou *tax havens*, também favorecem a implantação de sistemas evasivos fraudulentos cercados de contradições.

Portanto, se estabelece que, apesar de esclarecida a tipicidade e legalidade da constituição dos paraísos fiscais e a utilização desta estratégia encontrar respaldo na legislação Brasileira, não são incomuns as interpretações deturpadas destas zonas de comércio distintas, pois não se anulam as falsetas comerciais e fiscais que são empreendidas por meio destas entidades, ora bem colocado outrora por Huck (1997, p. 259) que, noutras palavras, o conteúdo merece um tratamento cauteloso e particular, evitando as utopias quanto à pureza virginal do sistema, todavia buscando evitar o preconceito de alguns administradores fiscais que

<sup>6</sup> A nomenclatura é originária do inglês, por isso “Tax Havens”. Ao traduzir o termo para o português, “paraísos fiscais”.

<sup>7</sup> *Tax Shelters*, terminologia que, na tradução para o português quer dizer “refúgios/abrigos fiscais”. Refere-se a qualquer meio de planejamento utilizado para reduzir despesas tributárias, abrigando o patrimônio alhures. Dentre as modalidades de Tax Shelters, destacam-se os Tax Havens.



caracterizam como evasivo ou ilegítimo qualquer objeto que “se mova” fora dos limites de sua jurisdição.

Destarte, mediante o que se foi proposto até aqui, é irrefutável a conclusão de que, definitivamente, a instauração/utilização dos paraísos fiscais não são condutas ilícitas perante a legislação Brasileira, tampouco alienígenas, pois contêm previsão e formalidade legal. Independentemente da utilização destes institutos ser lícita ou não, em verdade, não desconfigura a legalidade e transparência dos paraísos fiscais. Uma observação indispensável sobre os paraísos fiscais é no que trata estabelecer a discrepância que há entre Paraísos Fiscais e as Legislações Especiais de países que promovem vantagens fiscais à fim de fomentar as atividades financeiras naquele devido local.

Tal parâmetro de distinção é proposto por Huck (1997, p. 295), o qual cita que há de se distinguir os Paraísos Fiscais propriamente ditos das Vantagens Fiscais que alguns estados propõem como incentivos para gerar capitais e negócios para determinadas áreas econômicas e geográficas que pretendam impulsionar, conquanto sem a pretensão de estabelecer um Paraíso Fiscal. Tais países detêm legislação especial para fomentar operações financeiras, prestação de serviços ou para criação de zona livre de comércio em seus territórios, prevendo o ônus fiscal significativamente reduzido mediante os demais locais do país. Nesses casos, seria atecnia falar-se em Paraíso Fiscal, ao se referir ao que na verdade são apenas regiões com jurisdições fiscais mais vantajosas.

No Brasil, a instituição de Offshore não é contemplada dentro dos seus limites territoriais, pois não existem paraísos fiscais. O regime fiscal Brasileiro é de extrema formalidade e rigor, o que dificulta e desinteressa sociedades empresárias instituírem offshore companies dentro de suas fronteiras.

Em contrapartida, vale ressaltar que no Brasil existe uma zona de baixa tributação que favorece o desenvolvimento econômico do país, a Zona Franca de Manaus, que, apesar de não ser um paraíso fiscal, se detém no rol das acima citadas Legislações Especiais. A Zona Franca de Manaus compreende a um território industrial brasileiro, constituído na capital do estado do Amazonas (Manaus), criada pela Lei 3.173/57 e posteriormente regulamentada pelo decreto/lei 288/1967, com o propósito de potencializar o desenvolvimento econômico, industrial e agrário na Amazônia Ocidental e no Brasil. No entanto, evidenciada a distinção,



observa-se que tal assunto não tem relevância na investigação do estudo, em vista de, como já explicitado, não estar relacionado aos paraísos fiscais, propriamente ditos.

## 2.2 A OECD como uma fonte para as negociações entre empresas e seus respectivos fluxos de capital

Perante o estudo abordado, se faz necessária a análise sobre a normativa OECD (Organização Econômica de Cooperação e Desenvolvimento) em consonância com as referidas atividades fiscais citadas no desenvolvimento da pesquisa. A priori, destaca-se o que vem a ser a OECD, conceituada por Huck (1997, p. 296) como a que apresenta, por meio de relatório elaborado por sua comissão de assuntos fiscais, as práticas a serem adotadas para que os Estados possam contestar os danosos efeitos resultantes do preço de transferência em suas economias.

Em regra, a normativa da OECD atua nos casos de negociações entre empresas e seus respectivos fluxos de capital a nível nacional, ou seja, dentro dos limites territoriais do país em que se encontra, sendo um de seus objetos de análise as relações entre empresas de Estados diferentes, podendo ser também mediante pessoas que integrem direta ou indiretamente o capital destas, e que em quaisquer destes casos, as relações comerciais sejam celebradas por condições aceitas por ambos os polos, diferentemente do que ocorreria se fossem estabelecidas negociações de forma independente, sem a formalidade da OECD.

Vale ressaltar que, os lucros angariados por quaisquer destas empresas que, em regra, deveriam ter sido conquistados mediante essas negociações especiais, mas não o foram, serão incluídos nos lucros da empresa beneficiada especificamente, e devidamente passíveis de tributação.

Os pontos que se observam nas questões relativas à OECD, em relação às Offshore, são referentes às negociações celebradas entre unidades societárias, porém à um nível ainda mais abrangente, em vista de que as Offshore estabelecem relações comerciais internacionais. Nestes casos, recorrem-se as *Transfer Prices*<sup>8</sup>,

<sup>8</sup> **Transfer Prices** ou Preços de Transferências: esta nomenclatura refere-se a um sistema de negociações de importação/exportação engendrado entre empresas localizadas em países distintos, como um método de aplicação de valores estipulados pela Receita Federal, desta forma, quando duas ou mais empresas pertencentes ao mesmo grupo societário, porém implantadas em locais diversos, efetuam transações entre si, estão sujeitas às regras da Transfer Prices. O intuito desta



sendo esta uma modalidade utilizada para negociações internacionais, em decorrência de se tratar também de empresas estatais distintas, porém em diferentes Estados nacionais, e um dos principais objetivos da recorrência ao sistema *Transfer prices* é para regularizar a obtenção de vantagens tributárias de natureza incomum e decorrentes apenas destas operações.

Ao se tratar de negociações de caráter internacional, as empresas envolvidas estão particularmente amparadas sob o manto de seus próprios ordenamentos jurídicos distintos, o que extingue, de certa forma, a implementação do modelo da OECD, deste modo, a realização dos negócios entre as empresas, são efetivados mediante um único ordenamento jurídico, seja qual for destes.

Deste modo, compreende-se que, em detrimento dos regimes jurídicos desiguais, a integração entre as empresas será mediante a autonomia formal própria destas, e participarão do controle de capital uma da outra, podendo este vínculo de integração ser vertical (quando uma empresa detém o controle da outra) ou horizontal (quando ambas se submetem de igual forma ao mesmo regime e participação comum). Desta forma, reconhecendo as empresas Offshore como um desmembramento societário de sua empresa matriz e implantada em território nacional diverso do de sua sede com o intuito de promover a organização patrimonial e planejamento jurídico/fiscal, estas contemplam um vínculo de integração vertical, porquanto sejam regidas por uma empresa “núcleo” que a constituiu.

### 3. A EVASÃO DE DIVISAS

Considerando-se deveras incontestável a licitude das empresas Offshore, tal como dos paraísos fiscais, a discussão adentra ao eixo da pesquisa que busca analisar a forma pela qual tais sociedades, apesar de legais, são utilizadas

---

sistemática é estabelecer um padrão valorativo aplicado nestas transações, deste modo, a tributação é consumada da forma correta, evitando quaisquer formas destas empresas cometerem fraudes, ambicionando o favorecimento dos preços. Uma das principais circunstâncias em que atua severamente o regime de Transfer Prices é a transferência de bens, mercadorias ou valores para paraísos fiscais. A Lei 9.430 de 1996 foi instituída para regulação e definição dos termos de aplicação do regime Transfer Prices. O art. 23 dispõe de quais perfis de empresas à lei reconhece e estabelece os parâmetros de cálculos à serem reconhecidos pela **Receita Federal**. Atualmente a lei é regulamentada pela Instrução Normativa, Nº 243/2002, que categoriza as regras de preços de transferência no Brasil.



ilicitamente para viabilizar a perpetração de fraudes, por meio da evasão de divisas e porque as empresas Offshore são vistas como um adjutório para o alcance desta atividade tributária ilegal.

De antemão, é imprescindível estabelecer o conceito de Evasão de divisas. Torna-se então, necessário, compreender a princípio o que vem a ser Evasão fiscal, que jamais deve ser confundida com Elisão fiscal, havendo notória diferença entre estas hipóteses.

A evasão fiscal é um método sonegatório que desafora o Fisco Brasileiro, bem como a legislação tributária, culminando na prática de uma atividade ilícita (podendo esta ser comissiva ou omissiva). Deste modo, é evidente que não se trata apenas de ilícitos civis, como também ilícitos penais, obtendo previsão legal na Lei 8137/90 que trata dos crimes contra a ordem tributária. Vale ressaltar que há também outro instituto semelhante a este, novo no ordenamento jurídico Brasileiro, denominado elusão fiscal, que, por sua vez, compreende uma atividade decorrente de negócios jurídicos estabelecidos, porém desprovidos de causa, e que resulta num ato ilícito utilizado para se esquivar do fato impositivo da obrigação tributária, porém, tal categoria não integra ao cerne desta pesquisa.

Parafraseando Hermes Marcelo Huck (1997, p. 32), algumas características do comportamento evasivo, estabelecidas, são a existência de um negócio artificial que poderia se manifestar de forma diversa, não estabelecendo a preocupação do agente que comete tal fraude, com o inadimplemento das dívidas tributárias<sup>9</sup>, deste modo, a economia fiscal, o uso indevido de lacunas da lei para a obtenção de vantagens ilícitas e a utilização de institutos jurídicos com objetivos diversos dos que se destinam ao sigilo nas operações evasivas. Essa conduta abusiva de burlar as leis fiscais se constitui dentre o rol dos crimes contra a ordem tributária, obtendo previsão constitucional na Lei 8137/90<sup>10</sup>, e estabelecendo-se nos incisos do art. 1º as várias circunstâncias que compreendem a prática deste ilícito tributário.

<sup>9</sup> Neste ponto, é válido retratar a distinção entre evasão fiscal e inadimplemento de dívidas fiscais, sendo estas circunstâncias totalmente opostas. Enquanto o inadimplemento fiscal caracteriza mera inadimplência do contribuinte que, após o lançamento tributário não executou o pagamento do crédito tributário, situação esta que não caracteriza crime, haja vista mera insolvência da dívida, podendo acarretar como penalidade, apenas multas decorrentes da negligência, a evasão fiscal ocorre antes o lançamento tributário com a intenção de defraudar a legislação tributária e o Fisco, o que se considera substancialmente crime, com sujeição à pena privativa de liberdade.

<sup>10</sup> **Art. 1º** Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000) I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização



Clarificado o conceito de evasão fiscal, é possível adentrar ao estudo do fenômeno da Evasão de divisas. A priori, determina-se que, a evasão de divisas é uma estratégia vedada pela legislação tributária, o que caracteriza absoluta ilegitimidade do ato. Portanto, deveras retratada esta observação, não há que se cogitar em quaisquer circunstâncias que considerem tal prática, lícita. É uma prática definitivamente ilegal.

A evasão de divisas é um procedimento sonegatório fiscal que esquadrinha meios que possibilitem o inadimplemento das dívidas tributárias, todavia, o que a torna peculiar dentre as diversas modalidades de evasão fiscal, é a permeação em fronteiras internacionais, ambicionando realizar a expedição de remessas de capital, bens ou patrimônio para o exterior, com o propósito de omiti-los ao Fisco, blindando-os do alcance óptico do mesmo, o qual atua como sentinela à essas práticas, sendo confiscatório para com os bens identificados nestas condutas.

Portanto, à grosso modo, evasão de divisas é um método clandestino que planeja velar um patrimônio em local estrangeiro para fins de blindagem patrimonial, esquivando-se das devidas obrigações fiscais, resultando na insolvência do débito com o erário público. Mamede (2015, p. 45) conceitua de forma concisa a evasão de divisas como sendo “a remessa ilegal de valores para o exterior.” A matéria possui previsão legal no ordenamento jurídico Brasileiro, na Lei n. 7.492, de 16 de Junho de 1986<sup>11</sup>, a qual versa sobre os crimes contra o sistema financeiro nacional.

Diante disto, deve-se compreender a necessidade do surgimento e implantação desta lei. Ocorre que, a situação econômico-financeira que predominava no Brasil na época da instituição desta lei era caótica. O período ficou conhecido por ser a “década perdida”, em vista do aumento inflacionário da dívida com o exterior que pressionava o governo militar. Elucidando o pensamento de

---

tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. BRASIL. Lei N° 8137, de 27 de Dezembro de 1990. **Crimes contra a ordem Tributária.**

<sup>11</sup> Art. 22. Efetuar operação de câmbio não autorizada, com o fim de promover evasão de divisas do País: Pena - Reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.

**Parágrafo único.** Incorre na mesma pena quem, a qualquer título, promove, sem autorização legal, a saída de moeda ou divisa para o exterior, ou nele mantiver depósitos não declarados à repartição federal competente.” (BRASIL; 1986)



Gisella Jaegger (2016), observava-se no país uma intensa crise econômica, pois a moeda nacional estava enfraquecida e se fazia necessário estabelecer uma reserva cambial de dólares para manutenção do comércio com o estrangeiro.

Em decorrência disto, no ano de 1983, o então Procurador-Geral da República José Paulo Sepúlveda Pertence apresentou ao Congresso Nacional, o Projeto de lei nº 273/1983, tendo por fundamento precípua findar as fraudes que frequentemente ocorriam no Sistema Financeiro Nacional. O projeto, com as adequações necessárias, foi sancionado em 19 de junho de 1986, convertendo-se na Lei nº 7.492/86, popularmente chamada de *Lei do Colarinho Branco*, a qual abrange em seu art. 22 o crime de evasão de divisas.

A evasão de divisas se manifesta por meio de três modalidades distintas, a *operação de câmbio não autorizada*, o exemplo genérico desta atividade, evidenciando a negociação deslegitimada decorrente da insubordinação aos parâmetros impostos pela lei. A segunda modalidade é a *saída de moeda da divisa para o exterior a qualquer título, sem autorização legal*, sendo esta observada como norma penal em branco, haja vista não obter regulamentação específica por lei complementar no ordenamento jurídico Brasileiro.

A terceira modalidade trata da *efetuação de depósitos no exterior não declarados à repartição federal competente*, conduta decorrente da omissão do sujeito passivo que não declarou a renda do depósito estrangeiro à autoridade administrativa competente até o fim do prazo previsto para ocorrência da declaração, constituindo crime formal, previsto nas amarras da lei citada acima.

É mister ressaltar que, apesar de apresentados estes métodos fraudulentos de omissão e remessa de bens para locais estrangeiros, existem meios lícitos para ocorrência deste repasse de capital para o exterior. O ordenamento jurídico brasileiro foi alterado recentemente e prevê em seu cânone a Lei de Repatriação (Lei 13.254/16)<sup>12</sup>, que confere ao envio de cotas para locais constituídos fora do país de forma lícita, possibilitando negociações cambiais. Deste modo, fica claro que não é o despacho de patrimônio e bens para o exterior que caracteriza o crime de evasão de divisas, entretanto, quando este ato é urdido de meios ardilosos, sendo

<sup>12</sup> Caput. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. BRASIL. Lei N° 13.254 de 13 de Janeiro de 2016. **Lei da Repatriação**.



desonerativos fiscais, buscando-se omitir tal remessa de bens ou valores, agindo fora dos paradigmas da lei, assim se classifica.

### **3.1 A offshore como um meio para o cometimento de evasão de divisas**

Denotados o conceito e as especificações da evasão de divisas, adentra-se ao questionamento da pesquisa no tocante às empresas Offshore, buscando compreender a razão pela qual estas são o meio mais utilizado para a concretização do crime de evasão de divisas, à ponto de corromper sua imagem perante o Estado e a sociedade, hesitando sobre sua legitimidade.

Como já visto anteriormente, as Offshore companies são empresas situadas em território estrangeiro. Estabelecendo este parâmetro, a pesquisa tratou de elucidar o crime de evasão de divisas. Sumariamente observando estes aspectos, é possível compreender o motivo principal que desperta o interesse dos que cometem o ato ilícito-fiscal de evasão de divisas, recorrerem à este subterfúgio, considerado um mediador, em tal caso, funcionando como uma “*empresa laranja*”.

A viabilização que decorre, mesmo que indiretamente, por meio da implantação de empresas Offshore, da prática do crime de evasão de divisas deve-se pelos locais onde se encontram as instalações destas sociedades. Haja vista o que se foi tratado anteriormente é de conhecimento geral que as Offshore são instituídas em paraísos fiscais, o que coaduna com o propósito pelo qual esta foi criada. Sendo um dos principais fatores para a criação de Offshore, fator este frisado na pesquisa, a busca pelo alívio das cargas tributárias sobre bens e patrimônio tributados no território Brasileiro, é lugar-comum valer-se desse mecanismo, supostamente favorável, para a tentativa de efetuar a perpetração de fraudes ao Fisco.

A questão que se apresenta sob o prisma polêmico da discussão é que, apesar da licitude da constituição de Offshore companies, a finalidade destas não deve ser diversa. Ressalta-se que, a instituição ilícita destas empresas, na maioria das vezes é com o objetivo de serem utilizadas como *laranjas*, como já mencionado, possibilitando o desvio dos fatos impositivos das obrigações tributárias, bem como falcatruas de patrimônio, ocultando a inclusão deste no ativo da empresa.



Considerando-se que a ocorrência fática dos atos evidencia-os muito mais do que, propriamente, seus conceitos estabelecidos na letra, ao se debruçar sobre o estudo das empresas Offshore, encontra-se respaldo comprobatório de sua total legitimidade e função social, no entanto, as práticas ilícitas constantes na sociedade, como nos casos dos escândalos cataclísmicos envolvendo autoridades políticas e grandes empresários que se utilizam-se deste modelo societário para desvio de verbas públicas, lavagem de dinheiro, sonegação fiscal, dentre outros ilícitos, macula totalmente o conceito apresentado hipoteticamente acima. Entretanto, prevalece a compreensão de que Offshore é uma modalidade societária plenamente lícita.

Conquanto estabelecido tal esclarecimento, é notório que a conduta reiterada de evasão de divisas por meio de Offshore companies evolui paulatinamente no âmbito societário. Mamede (2015, p. 46) ressalta *ipsis litteris* que é interessante recordar que existe um Banco do Brasil S.A., bem como a PIFCO (Petrobras Internacional *Finance Company*), ambas, pessoas jurídicas, estabelecidas como offshore legitimamente e que obtêm suas sedes nas ilhas Cayman”.

Ora, estabelecida em tese a licitude da constituição de Offshore companies, como sendo um dos meios fidedignos societários de proteção patrimonial, e apresentada posteriormente em antítese de cunho empírico, uma falácia famigerada sobre estas empresas, refutando sua legitimidade em decorrência da vulgaridade que incorre sobre estas pelo propósito ilícito que são deveras instituídas, a pesquisa propõe uma síntese dos argumentos discutidos em resposta ao questionamento erguido pelo trabalho, concluindo que é ontologicamente veraz a legitimidade das empresas Offshore companies, inobstante em matéria tributária, estas são evidentemente elementos oportunos a prática do crime de evasão de divisas.

A apreciação de Offshore pelos percussores dos supostos crimes ocorre principalmente pelo fato destas operações serem um óbice à fiscalização das falcatruas. O que impulsiona a evasão de divisas é a maleabilidade que se apresenta em detrimento do ato ser cometido em local distante do território nacional, mesmo que dentro dos limites do alcance fiscal.

Um exemplo a ser citado são os casos de Offshore Company por meio de *trusts*, nas quais o *trustor* implanta a Offshore em um paraíso fiscal, delegando ao *trustee*, representante societário, a responsabilidade sobre o patrimônio expedido.



Até então, não há quaisquer antijuridicidades na atividade, pois é válido o planejamento tributário, e apesar do reconhecimento da compulsoriedade do contribuinte em cumprir com suas obrigações tributárias, este também, como sendo pessoa jurídica, sociedade empresária, tem o direito de recorrer à métodos elisivos para organizar seu patrimônio por meios lícitos, salvaguardados pela lei. Posto isto, a Offshore se apresenta como um destes meios.

Não obstante estipulada esta hipótese, ocorre o fato da pessoa jurídica, por sua vez, mal intencionada, utilizar-se desta faceta para, ao invés de desenvolver um planejamento de legítima proteção patrimonial, percorrer meios evasivos que blindem seu patrimônio, ocultando-o do Fisco Brasileiro ao enviá-los ao *trustee*, utilizando ilicitamente a modalidade empresarial Offshore como refúgio ilegal para seus bens não serem devidamente tributados ou até mesmo penhorados, nos casos de dívidas tributárias inadimplentes.

#### 4. CONCLUSÃO

Diante do conteúdo explanado na pesquisa, compreende-se que as empresas Offshore compõem o rol legítimo das pessoas jurídicas depreendidas pelo Ordenamento Jurídico Brasileiro e que, conquanto instituídas por sociedades empresárias brasileiras (nos casos das empresas Offshore com sede no Brasil) são localizadas em territórios estrangeiros distintos, nomeados comumente pelo termo fictício “paraísos fiscais”, que são zonas onde incorrem baixa ou nenhuma tributação, facilitando as negociações empresariais de modo versátil, com menor burocracia e garantia do sigilo das informações.

O objetivo da instituição das Offshore é o alívio das deletérias cargas tributárias que incidem no território Brasileiro e que diretamente lesam o patrimônio do empresário. Neste contexto, as empresas Offshore surgem como método legal de promoção de meios elisivos, os quais possibilitam o planejamento tributário do contribuinte, enquanto pessoa jurídica, organizando seu patrimônio fora das fronteiras do seu país e reduzindo o ônus tributário, dentro dos parâmetros legais. Porém, em detrimento de muitos destes empresários utilizarem-se deste modelo societário para burlar as leis fiscais é adulterada a imagem das empresas Offshore, implicando na incerteza de sua licitude e caracterizando-a como um meio



fraudulento de ocultação de bens e inadimplemento de tributos, denominado Evasão de Divisas.

Conclui-se em tempo que, apesar do reconhecimento legítimo da instituição das empresas Offshore e comprovada lícita à prática de utilização desta modalidade societária de empresas estrangeiras, a Offshore apresenta lacunas que são favoráveis às condutas abusivas ao Fisco brasileiro. Muito embora, sejam disciplinadas na legislação Brasileira e possuam primazia elisiva, apresentam também, por sua pouca formalidade e rigor legal, um mediador de blindagem patrimonial que acarreta, muita das vezes, na prática de sonegação fiscal, ocasionando o fenômeno antijurídico da Evasão de Divisas. Por fim, reiterando-se que as práticas adversas à legalidade tributária, de modo algum deslegitimam a constituição lícita de empresas Offshore Companies, sua suposta vulnerabilidade corrobora a consumação destas atividades incivis perante a legislação tributária Brasileira.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz. A aplicação da norma geral antielisão no Brasil. In: AMARAL, G. L. (Coord.). *Planejamento tributário e a norma geral antielisão*. Curitiba: Juruá, 2002.

AZEVEDO, Gisella Jaeller da Silva. *A lei de Repatriação e o crime de evasão de divisas*. 03 de Outubro, 2016. Disponível em [www.derechoycambiosocial.com](http://www.derechoycambiosocial.com). Acesso em 13 de Maio, 2018.

BECKER, A. A. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo, Lejus: 1999.

BRASIL. Código Civil Brasileiro. Art. 167. 2002. *Da invalidade do Negócio Jurídico*. Disponível em: [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br), acesso em: 13 de Maio, 2018.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa. Nº 1037, 04 de Junho de 2010. *Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados*. Disponível em: [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br), acesso em: 13 de Maio, 2018.

\_\_\_\_\_. Instrução Normativa RFB. Nº 1474, 18 de Junho de 2014. *Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010, que relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados*. Disponível em: [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br), acesso em: 13 de Maio, 2018.

\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional. Lei Nº 5172/66. Art. 116, p. ú. *Fato Gerador*. Disponível em: [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br), acesso em: 14 de Maio, 2018.



\_\_\_\_\_. Lei Nº 7.492, de 16 de Junho de 1986. *Crimes contra o sistema Financeiro Nacional*. Disponível em: [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br), acesso em: 14 de Maio, 2018.

\_\_\_\_\_. Lei Nº 8137, de 27 de Dezembro de 1990. *Crimes contra a ordem Tributária*. Disponível em: [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br), acesso em: 14 de Maio, 2018.

\_\_\_\_\_. PL Nº 273 de 24 de Março de 1983. *Dos crimes contra o Sistema Financeiro Nacional e outras providências*. Disponível em: [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br), acesso em: 15 de Maio, 2018.

\_\_\_\_\_. Lei Nº 13.254 de 13 de Janeiro de 2016. *Lei da Repatriação*. Disponível em: [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br), acesso em: 14 de Maio, 2018.

FALCÃO, Joaquim. GUERRA, Sergio. ALMEIDA, Rafael. *Tributação internacional e planejamento tributário / Organizadores: Joaquim Falcão, Sergio Guerra, Rafael Almeida*. – Rio de Janeiro: FGV editora, 2016. 88 p. – (Direito Tributário (FGV Management)).

GOYOS JÚNIOR, Durval de Noronha. *Paraísos Fiscais: Planejamento Tributário Internacional*. São Paulo: Observador Legal ed. LTDA, 1988.

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

MAMEDE, Gladston. MAMEDE, Eduarda Cotta. *Blindagem patrimonial e planejamento jurídico*. 5 ed. São Paulo. Editora ATLAS S.A. 2015.

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

POLAK, S. *Constituição de companhias offshore*, 2007. Disponível em: <http://www.netlegis.com.br>. Acesso em 13 de maio, 2018.

ROSENBA, L. *Operações offshore no Brasil*, 2008. Disponível em: <http://www.paraísosfiscais.org/>. Acesso em: 13 de Maio, 2018.

SILVA, Rubens Fonseca e. WILLIAMS, Robert. E. *Tratados dos paraísos fiscais*. São Paulo: Observador Legal. 1998.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume III – Coordenação Heleno Taveira Tôrres* – São Paulo : Quartier Latin, 2005.

XAVIER, A. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de janeiro: Atual, 2009.