



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

VICTOR LANDIM CAVALCANTI

**(IN) CONSTITUCIONALIDADE DA SUSPENSÃO DO CNPJ DAS EMPRESAS
OFFSHORE PELA INRF 1863/2018**

**JOÃO PESSOA
2019**

VICTOR LANDIM CAVALCANTI

**(IN) CONSTITUCIONALIDADE DA SUSPENSÃO DO CNPJ DAS EMPRESAS
OFFSHORE PELA INRF 1863/2018**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Dr. André Luiz Cavalcanti Cabral

JOÃO PESSOA
2019

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

C376i Cavalcanti, Victor Landim.

(IN) Constitucionalidade da suspensão do CNPJ das empresas offshore pela INRF 1863/2018 / Victor Landim Cavalcanti. - João Pessoa, 2019.

38 f.

Orientação: André Luiz Cavalcanti Cabral.
Monografia (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Suspensão CNPJ. 2. Instrução Normativa da Receita Federal 1863. I. Cabral, André Luiz Cavalcanti. II. Título.

UFPB/CCJ

VICTOR LANDIM CAVALCANTI

**(IN) CONSTITUCIONALIDADE DA SUSPENSÃO DO CNPJ DAS EMPRESAS
OFFSHORE PELA INRF 1863/2018**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Dr. André Luiz Cavalcanti Cabral

DATA DA APROVAÇÃO: 20 DE SETEMBRO DE 2019

BANCA EXAMINADORA:



**Prof.^a Dr. ANDRÉ LUIZ CAVALCANTI CABRAL
(ORIENTADOR)**



**Prof. Dr. JONÁBIO BARBOSA DOS SANTOS
(AVALIADOR)**



**Prof. Dr.^a MARILIA MARQUES RÊGO VILHENA
(AVALIADORA)**

RESUMO

O presente trabalho tem como tema tratar sobre a Instrução Normativa da Receita Federal 1.863/2018, que dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, que trouxe uma inovação de dar maior atenção em relação ao beneficiário final. Especificamente nas empresas *offshore* que terão maiores dificuldades em identifica-los, em razão de diversas dessas empresas estarem estabelecidas em países que as garantem sigilo dos proprietários. A sanção imposta às empresas que não apresentaram o seu beneficiário final até o dia 26 de junho de 2019 será a suspensão do CNPJ, tendo como efeito o impedimento de transacionar com bancos, movimentar contas-correntes, realizar aplicações financeiras e contrair empréstimos. O problema é que não há qualquer lei que determine essa obrigação, apenas o ato administrativo, o que consequentemente poderá causar uma discussão sobre a inconstitucionalidade da Instrução Normativa 1.863, em virtude da ilegalidade.

Palavras-chave: *Offshore*. Beneficiário final. Suspensão do CNPJ.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 CONTEXTUALIZANDO AS EMPRESAS OFFSHORES	10
2.1 ENTENDIMENTO SOBRE OS PARAÍSOIS FISCAIS	11
2.2 CONSTITUIÇÃO DAS COMPANHIAS <i>OFFSHORE</i>	12
2.3 VANTAGENS E DESVANTAGENS NA CONSTITUIÇÃO DE EMPRESAS <i>OFFSHORE</i>	13
2.4 OS PRINCIPAIS TIPOS SOCIETÁRIOS E SUAS PRINCIPAIS UTILIZAÇÕES	14
2.4.1 As <i>offshore</i> Shell companies	14
2.4.1.1 As Holding companies	15
2.4.1.2 As sociedades por cotas limitadas	16
2.4.1.3 As Representative agencies	16
2.4.1.4 As International Business Companies	16
2.4.2 As <i>offshore Shelf</i> companies	16
2.4.3 Os <i>Trustees</i>	17
2.4.4 As <i>Trading companies</i>	17
3 ATO ADMINISTRATIVO – ENTENDIMENTO DE INSTRUÇÃO NORMATIVA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	18
3.1 ATRIBUTOS E FASES DOS ATOS ADMINISTRATIVOS	19
3.2 CLASSIFICAÇÃO DOS ATOS ADMINISTRATIVOS	22
3.3 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	24
3.3.1 O princípio da legalidade	24
3.4 O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	25
4 ASPECTOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA 1.863	26
4.1 TRANSPARÊNCIA DO BENEFICIÁRIO FINAL	27
4.1.1 Conceito de beneficiário final	27
4.1.2 A importância da transparência do beneficiário final	30
4.1.3 Desafios de identificação do beneficiário final	32
4.2 OBJETIVOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA 1.863 DA RECEITA FEDERAL	33
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	35
REFERÊNCIAS	3636

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo entender não apenas a Instrução Normativa 1.863/2018 especificamente, mas também o contexto o qual ela se insere. A Instrução Normativa da Receita Federal 1.863/18 dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica e ela veio revogando a Instrução Normativa também da Receita Federal 1.634/16.

O grande debate se iniciou em 2016 com a Instrução Normativa da Receita Federal 1.634/16 quando obrigou entidades jurídicas a prestar informações sobre o beneficiário final na busca de maior transparência nessas entidades, com a finalidade de haver maior combate à sonegação fiscal, corrupção e lavagem de dinheiro, em razão do órgão fiscal deter dados sobre o “percurso do dinheiro”, ou seja, os dados das movimentações financeiras das empresas e dos chamados beneficiários finais seriam monitorados e identificados pela Receita Federal.

Esse caminho veio no mesmo sentido que outros países e organismos internacionais vêm tomando para coibir e diminuir as fraudes fiscais. Pois, em razão da procura pela redução dos custos em transações comerciais internacionais e também para a proteção de bens de pessoas em países a beira do colapso econômico, desburocratizou-se muito os fluxos financeiros e, assim, facilitando a globalização dessas movimentações.

A Instrução Normativa 1.634/16 da Receita Federal ela veio impondo o prazo de até 31 de dezembro de 2018 das empresas já cadastradas informarem seu beneficiário final, para as que registrassem após 01 de julho de 2017 a informação do beneficiário final seria obrigatória para conseguir o registro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica.

Quando a Instrução Normativa da Receita Federal 1.863/18 revogou a 1.634/16, basicamente, manteve o texto apenas modificando e esclarecendo dois pontos. O primeiro ponto foi esclarecendo que empresas brasileiras também poderiam ter os seus CNPJs suspenso, ocasionando todos os seus efeitos; o outro ponto importante foi a dilação do prazo para apresentar os documentos que informem o beneficiário final de 180 dias, ou seja, até o dia 26/06/2019.

O trabalho tem como propósito analisar sobre a constitucionalidade de um ato normativo ser tão oneroso às empresas sem qualquer lei anterior que possa estruturar essa obrigação, no sentido de ser um passo tão importante na busca pela transparência e combate às fraudes fiscais, apenas por um ato administrativo. Compare-se, por exemplo, Portugal em que há uma legislação que versa sobre o assunto e que por mais não seja perfeita se encontrar a frente do Brasil, em virtude da legislação ter sido mais bem trabalhada e debatida, por ter sido uma lei trazendo, assim, talvez maior segurança jurídica às entidades nacionais e internacionais.

O trabalho está voltado mais especificamente a trabalhar as empresas chamadas *offshore*, em razão de serem pessoas jurídicas independentes criadas “fora da costa” (traduzindo livremente), ou seja, pessoas jurídicas criadas no exterior, em geral em paraísos fiscais, países que possuem menos carga tributária e regras rígidas em relação ao anonimato dos proprietários dessas empresas.

Vale ressaltar aqui que, embora pareçam geradas com o intuito de praticarem fraudes não é o que ocorre. As *offshore* são concebidas, em regra, em paraísos fiscais pois esses não têm uma economia diversificada e se encontram geograficamente em áreas difíceis de se desenvolverem, ou pelo tamanho, ou pela inconsistência do clima na região, enfim, buscam nas movimentações financeiras o refúgio de progredirem e diversificarem os investimentos. Contudo, como está disposto no primeiro capítulo, sua constituição não é ilícita, o seu fim principal não é ilícito.

Então, nesse primeiro capítulo se buscou entender as *offshore* e demonstrar como é feita a sua constituição, além de esclarecer mais os chamados paraísos fiscais, a fim de desconstruir mais a ideia de ilicitude e também para entender o porquê muitas vezes são utilizadas as *offshore* para o cometimento da sonegação fiscal e lavagem de dinheiro, que acaba por fomentar a corrupção, justamente os crimes os quais a Instrução Normativa 1.863/18 visa combater.

No segundo capítulo se buscou primeiro trazer uma compreensão sobre o ato administrativo, da instrução normativa. E, a partir de então, procurou-se a compreensão do seu poder e dos seus limites, não há como se falar sobre a possibilidade e eficácia sem antes entender a base da instrução normativa de forma geral, como ato administrativo dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

A instrução normativa que a sua função é em fato disciplinar ou esclarecer matérias que já se encontram presentes no ordenamento jurídico brasileiro, não se pode tratar sobre uma inovação de um órgão administrativo do poder público, e sim sobre seguir o ordenamento jurídico de forma organizar e estruturas legislação já vigente.

O ato administrativo deve, assim, valer-se de princípios constitucionais para o prosseguimento da boa administração do poder público, para que não ocorram em prejuízos a qualquer pessoa ou coletividade.

No terceiro capítulo procurou-se aprofundar o tema das *offshore* e da Instrução Normativa da Receita Federal 1.863/18 para que pudesse ser feita uma junção dos temas, para que então houvesse um aprofundamento do trabalho, em que tivesse uma discussão sobre o

ponto principal da Instrução Normativa. Esse ponto é a identificação do beneficiário final e o que a Receita Federal considerará como tal.

O art. 8º da referida Instrução Normativa traz mais ou menos a definição do beneficiário final, como sendo a pessoa física que detém mais de 25% do capital da sociedade e a pessoa física tenha importância significativamente sobre as deliberações sociais da empresa.

Assim, conceituando o beneficiário final põe-se a necessidade de se o identificar de forma a beneficiar não apenas os Estados, que perdem com as arrecadações, como também a sociedade vítima da corrupção.

Entretanto, para além disso, com a compreensão das empresas *offshore* e do ato administrativo especificamente da instrução normativa, temos melhor clareza o porquê do debate relacionado ao tema.

Dessa forma, quando não cumprida a determinação da Receita Federal, ocorre a suspensão do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, o efeito disso é o impedimento de realizar transações com os bancos, o que acaba por incluir a impossibilidade de movimentação da conta corrente, de realização de aplicações financeiras e até mesmo obter empréstimos.

Portanto, o objetivo principal desse trabalho é poder principalmente pelo princípio da legalidade, mas também pelo da razoabilidade e proporcionalidade, analisar a sanção através de um ato administrativo prejudicar tanto as empresas com grandes ramificações do seu quadro societário, em virtude das *offshore*, que não são ilegais e não tem como função servir ao ilícito.

Mesmo com a finalidade tão positiva de coibir e diminuir as fraudes fiscais a imposição de uma sanção não deve ser feita de qualquer forma, em razão de prejudicar grupos que não praticam qualquer ato ilícito, que apenas buscaram a menor carga tributária para realizar os seus negócios e devido à enorme cadeia societária e, outrossim, essa grande cadeia estar sediada em diversos países, pois uma empresa pode, por exemplo, ter várias empresas *holdings* no comando, de diversos países, e para buscarem esses documentos é muito complicado, demanda bastante tempo, apenas em razão de um ato administrativo, sem um embasamento legal.

Talvez, no meio corporativo, esse será objeto de grande debate no ano de 2019, pois não há uma lei específica que disponha sobre o assunto, mas uma instrução normativa, mesmo assim, venha impor às empresas sanções que afetam fortemente multinacionais, causando uma certa insegurança jurídica, que com certeza será motivo de discussões nos poderes legislativo e judiciário.

2 CONTEXTUALIZANDO AS EMPRESAS *OFFSHORE*

Cabe, inicialmente, conceituarmos as *offshore* como empresas criadas e sediadas em países diferentes dos de nacionalidade dos seus sócios, sendo possível ser comandada a partir de qualquer lugar do mundo, tendo com a exceção apenas não praticar qualquer negócio ou dispor atividades locais quando sediadas em paraísos fiscais (DE OLIVEIRA, Rafael Bittencourt Licurci, 2013).

As *offshore* não devem ser tratadas como sinônimo de empresas ilícitas ou apenas como mecanismos de fraudes fiscais, mas não. Na verdade, elas são legalmente constituídas, assim como as empresas criadas em território nacional, a diferença é que elas justamente são constituídas em países fora do território nacional, geralmente em países que ofereçam benefícios fiscais, os chamados “*tax friendly*”, para formar sua sede empresarial (PIGATO, Jéssica Bertulucci, 2017).

De acordo com Cláudio Camargo Penteado (2007):

A utilização de empresas *Offshore*, especialmente em paraísos fiscais, já é antiga e a legalidade de suas operações é indiscutível. Para a prática de atos ilícitos não precisa a empresa ser uma *Offshore* ou estar localizada em um paraíso fiscal, basta que pratique atos contra a lei. Qualquer pessoa tem o direito, desde que agindo dentro dos limites da lei, de conduzir suas atividades de modo que os tributos incidentes sejam os mais baixos possíveis. Ninguém está obrigado a agir de forma a propiciar maior arrecadação ao tesouro se possui outras alternativas legais para reduzir a carga tributária.

Essas empresas possuem, de igual forma, personalidade jurídica autônoma, estando apartada da personalidade jurídica dos seus sócios, com a finalidade de realizar as atividades financeiras focadas na produção ou circulação de bens ou serviços (DE OLIVEIRA, Rafael Bittencourt Licurci, 2013).

A forma dessas empresas *offshore* atraem os investidores, não tão somente em razão dos benefícios fiscais pelas questões ligadas às baixas taxas de impostos ou até à isenção, mas também está associada à liberdade nas operações de câmbio, alta segurança, confidencialidade nas movimentações financeiras e baixo custo administrativo pela sua pouca burocracia dos atos (DA SILVA E SOUZA, Pérola Viviane, 2018).

2.1 ENTENDIMENTO SOBRE OS PARAÍÇOS FISCAIS

A definição para paraíso fiscal varia de país para país, no Brasil é considerado paraíso fiscal os países com tributação de renda inferior a 20%, entretanto em muitos países consideram como paraíso fiscal qualquer país que pratique tributação inferior àquela realizada em território nacional, conforme Instrução Normativa da Receita Federal 1.037/10 (DA SILVA, Ricardo Jorge Rocha, 2012).

O autor Ricardo Jorge Rocha da Silva (2012), define em termos gerais, de forma subjetiva, os paraísos fiscais como os países que possuem um regime fiscal menos burocrático e menos oneroso, são países que unem esses princípios com os da legalidade fiscal aceita internacionalmente, a fim de atrair investidores estrangeiros.

Os chamados *tax heaven* ganharam força ao final da segunda guerra mundial, quando os países devastados aumentavam a carga de imposto para se reerguerem, o que provocou a uma procura das empresas por alternativas (DE OLIVEIRA, Rafael Bittencourt Licurci, 2013). Propiciou-se, dessa forma, a possibilidade dessas empresas se beneficiarem de tratados fiscais entre a sua jurisdição de origem e o paraíso fiscal.

Para se ter uma ideia do capital que circula nos paraísos fiscais, a BBC Brasil publicou uma reportagem em 09 de novembro de 2017 em que apresenta um dado pelo relatório da *Tax Justice Network* que estima um valor de ativos movimentados em operações *offshore* entre US\$ 21 trilhões a US\$ 32 trilhões, sendo o Brasil o quarto país com mais recursos nesses paraísos fiscais.

Na década de 80, com o grande desenvolvimento, principalmente, dos países que não possuem uma economia dinamizada e se encontram em locais de grandes e recorrentes intemperes, que acabaram vendo oportunidade de desenvolverem suas economias, criaram o IBC – International Business Corporation, a fim de atraírem cada vez mais investidores a sediarem suas empresas nesses países, os quais foram Caribe, Bahamas e Ilhas Virgens Britânicas (DE OLIVEIRA, Rafael Bittencourt Licurci, 2013).

Classifica-se em três categorias os paraísos fiscais, o primeiro é o paraíso fiscal zero, em que a taxaço do imposto sobre a renda é zero, sendo tributado indiretamente sob outras formas; a segunda categoria é o paraíso fiscal baixo, em que a taxaço dos impostos não é zero, contudo é abaixo do normal, compensando menos sobre os impostos indiretos; o paraíso fiscal taca normal é aquele onde a taxaço é normal, entretanto há maiores incentivos financeiros de outras maneiras, para que assim possa concorrer de maior força com as outras categorias (DE OLIVEIRA, Rafael Bittencourt Licurci, 2013).

2.2 CONSTITUIÇÃO DAS COMPANHIAS *OFFSHORE*

A companhias *offshore* são teoricamente encaradas como sociedades, contudo, na prática é um negócio que o proprietário de bens transfere a propriedade legal completa dos bens para ser administrado por um terceiro (DE OLIVEIRA, Rafael Bittencourt Licurci, 2013).

No passado, as *offshore* tinham uma imagem apenas de praticantes de fraudes e delitos fiscais, o que não deve ocorrer mais. Assim como o direito penal, o direito fiscal tem o princípio da tipicidade, em que caso a conduta não esteja qualificada como crime, aquela conduta não poderá ser considerada ilícita (PIGATO, Jéssica Bertulucci, 2017), sendo proibido também a analogia *in malam partem*.

Portanto, para a constituição dessa empresa, dentro dos limites da legalidade, o primeiro passo é a escolha do paraíso fiscal que se adeque aos intuitos da empresa que atendam na sua máxima efetividade, com as melhores condições tributárias, sigilo fiscal e bancário, estabilidade da política econômica e, primordialmente, o máximo de anonimato dos acionistas (DE OLIVEIRA, Rafael Bittencourt Licurci, 2013).

O autor Rafael Bittencourt Licurci de Oliveira (2013) cita o autor Newton José de Oliveira Neves, que o mesmo ressalta:

E uma característica importantíssima dessas sociedades *offshore*, também parecida com as sociedades em conta de participação, é o anonimato. Porque todo paraíso fiscal faculta a possibilidade de se abrir uma empresa com ações ao portador. O acionista não precisa ser identificado. Então, você é dono da empresa e controla aquela empresa com ações ao portador. Ninguém sabe quem é o verdadeiro dono. Essa, eu diria que é a principal característica das sociedades *offshore*: o anonimato. E elas têm sido tão procurada e utilizadas exatamente pelo anonimato, vamos tentar burlar a legislação? Não é com esse objetivo. Exatamente em função desse anonimato – e uma série de outras razões que vamos falar adiante, na questão sucessória – você utiliza o anonimato para ‘n’ circunstâncias e, inclusive, para questão de proteção de bens. Porque você pode ter seus bens todos debaixo dessa *offshore* sem que ninguém possa saber que os bens são seus.

Logo, percebe-se que essas empresas são muito procuradas em busca da proteção dos seus ativos, a fim de diminuir a burocracia para que possa melhor administrar o seu

patrimônio, na tentativa de resguardar os interesses dos seus beneficiários dentro dos limites legais (DE OLIVEIRA, Rafael Bittencourt Licurci, 2013).

O autor Rafael de Oliveira (2013), em razão dessa simplificação, cita como uma das maiores conveniências a não incidência do Imposto sobre Transmissão inter vivos de Bens Imóveis e o Imposto de Renda. Dentro dos limites legais, para evitar a incidência desses impostos, o acionista ao transferir o bem na forma permitida pela Constituição Federal, art. 156, § 2º, I¹. Assim, a incorporação desses bens ao capital social oportunidade para que o ITBI possa incidir.

Da mesma forma, o autor diz que, será feita a manobra, dentro dos limites legais, para que não aconteça a incidência do Imposto de Renda. A *offshore*, deste modo, adquire o bem sob o mesmo valor lavrado no cômputo da pessoa jurídica, ou em que consistir ao que foi declarado pela pessoa física, não havendo assim valor para que a União possa tributar.

Portanto, entende-se que não há que ocorrer uma demonização das offshore, pois não há qualquer problema, em verdade é a solução, da empresa identificar onde terá o melhor custo benefício em relação à tributação das suas movimentações financeiras, para desonerar-se dos impostos ao máximo, a fim da empresa buscar o que lhe seja lógico, o maior lucro, mesmo que os acionistas morem em país adverso daquele em que constituiu a empresa, em um país com baixa incidência fiscal, para que assim possa salvaguardar o máximo dos seus lucros e rendimentos de impostos (DE OLIVEIRA, Rafael Bittencourt Licurci, 2013).

Outrossim, o autor cita Luciano Amaro, que aponta o interesse do próprio legislador em desburocratizar certas condutas, promovendo-as dentro da sua legalidade a ser realizadas, sendo essa impulsão expressa ou omissa na legislação.

2.3 VANTAGENS E DESVANTAGENS NA CONSTITUIÇÃO DE EMPRESAS OFFSHORES

Ilude-se quem entende as *offshore* apenas como sinônimo para abusos fiscais e corrupção, pois as movimentações financeiras entre as empresas, ou até governos, pode demorar semanas e ter um custo muito alto e para facilitar e agilizar esse fluxo financeiro as *offshore* se tornam a melhor opção (DE OLIVEIRA, Rafael Bittencourt Licurci, 2013).

¹ I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

Ademais, as *offshore* não se restringem às empresas privadas, governos também se utilizam desses proveitos, como por exemplo aqui na América Latina onde o bloco econômico do Mercado Comum do Sul – MERCOSUL, entre os seus Estados membros comercializam seus produtos e serviços entre si, com a finalidade de obterem essa diminuição dos custos e da burocracia (PIGATO, Jéssica Bertulucci, 2017).

A globalização e a tecnologia para esse capital percorrer traz também consigo certas consequências prejudiciais negativos para os países, como também acaba por afetar a população em geral, porque em busca pela maior atração de investidores acabam por diminuir as taxas de impostos e a progressividade do seu sistema fiscal, consequentemente prejudicam os serviços públicos (DE OLIVEIRA, Rafael Bittencourt Licurci, 2013).

Vale destacar que as zonas francas, que são áreas onde há incentivos fiscais, assim como diminuição da burocracia para o fluxo de capitais e serviços para atrair investidores, em que, por exemplo, podem ser criadas por meio de *offshore* (PIGATO, Jéssica Bertulucci, 2017).

No Brasil temos a Zona Franca de Manaus, criada em junho de 1957, pela Lei nº 3.173, em uma área total de 10.000 km² (dez mil quilômetros quadrados), onde foi autorizado o livre comércio de importação e exportação, não só para os benefícios fiscais, como também para criar um centro comercial e agropecuário (PIGATO, Jéssica Bertulucci, 2017).

Embora a constituição e estrutura das *offshore* sigam corretamente as legislações locais e não haja qualquer ofensa ao fisco ou à normas brasileiras, compreende-se o porquê de a sociedade ter uma visão tão negativa dessas empresas, visto que a mídia sempre que noticia algo aos chamados “*tax heaven*” é relacionado à escândalos fiscais e corrupção (DE OLIVEIRA, Rafael Bittencourt Licurci, 2013). Contudo, o autor assevera que no mundo atual a busca pela transação rápida e com baixo custo às empresas, as empresas *offshore* se tratam da melhor opção.

2.4 OS PRINCIPAIS TIPOS SOCIETÁRIOS E SUAS PRINCIPAIS UTILIZAÇÕES

O tipo societário da *offshore* é escolhido pelo cliente àquele que atenda melhor as suas necessidades, são assim divididas em Shell companies, Shelf companies e Trusts.

2.4.1 As *offshore* Shell companies

Shell companies são pessoas jurídicas independentes que são usadas para separar e esconder a identidade do real dono e, por isso, é apontada como o tipo mais atrativo para a

realização de fraudes fiscais. Contudo, o seu uso dentro dos limites legais é utilizado para servir como meio de facilitação das transações comerciais (JANCSICS, David, 2018).

Outrossim, o mesmo autor ressalta que, pesquisas demonstraram que o número de que empresas prestadoras de serviços corporativos têm alto índice de violação de padrões internacionais e que esses tipos de empresas vendendo companhias dos chamados paraísos fiscais são muito mais propensas a cumprirem as regras do que as provedoras de serviços em países ricos desenvolvidos como EUA e Reino Unido.

Ademais, as Shell companies exige apenas uma demanda muito pequena da presença física, tanto de empregados ou de produtos, para que constitua a sua companhia societária (PIGATO, Jéssica Bertulucci, 2017). Sendo assim, podem ser controladas a distância, em regra, através de empresas intermediárias de fundos de aplicação, corretagem ou até por meio de escritórios de advocacia.

Nesse tipo societário há divisão entre alguns subtipos, que veremos adiante.

2.4.1.1 As *Holding companies*

Primeiramente, deve-se pontuar que a palavra “holding” vem do inglês que se traduz como “segurar”, como sinônimo de “controlar”. Define-se, então, esse subtipo societário como juridicamente independente, que tem por finalidade controlar a administração, pelas ações, de outras sociedades (SILVA, Nádila Russely Vidal da, 2016).

Elas têm como fundamento legal na Lei nº 6.404/76, das Sociedades Anônimas, vejamos, no art. 2º, § 3º: “a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais”.

As Holding companies podem ter como principal utilização, não apenas o controle de outras empresas, como também a realização de serviços, além de oferecerem, de outro modo, uma blindagem do capital (SILVA, Nádila Russely Vidal da, 2016).

Um exemplo de artifício para o cometimento de fraude fiscal é na criação de serviços de fachadas, com o intuito de depositar o capital pelo suposto serviço lícito prestado pela empresa, por meio de documentos falsos, para explicarem a movimentação financeira (PIGATO, Jéssica Bertulucci, 2017). Consequentemente, com essa movimentação financeira de rendimentos ilícitos, a companhia de fachada conseguirá fazer diversas movimentações financeiras sem que haja quaisquer suspeitas das autoridades fiscais.

2.4.1.2 As sociedades por cotas limitadas

A sociedade por cotas corresponde a uma empresa cujo capital é dividido por cotas. A utilização desse subtipo é feita pela simulação de compra dessas cotas, um valor muito inferior ao real preço da empresa, em que a negociação do real valor da cota é feita em escondido (PIGATO, Jéssica Bertulucci, 2017). Essa manipulação dos preços do capital consequentemente propiciam um ambiente favorável a lavagem de dinheiro.

Esse subtipo de *Shell company* possuidora das cotas tem a liberdade de emitirem ações nominativas endossáveis e também ou portador, sem que seja ordenado que ela preserve nos seus documentos os nomes dos sócios (PIGATO, Jéssica Bertulucci, 2017).

2.4.1.3 As *Representative agencies*

As *Representative agencies* são utilizadas para a contratação de serviços pessoais de sociedades constituídas em paraísos fiscais. A razão disso é que os serviços oferecidos por essas agências se tornam bem mais baratos, pois há a contratação internacional, entretanto o pagamento por esses serviços é feito sob jurisdição do país que tem sede nesses paraísos fiscais, ou seja, com impostos baixos, ou ainda, inexistentes (PIGATO, Jéssica Bertulucci, 2017).

2.4.1.4 As *International Business Companies*

As *International Business Companies* são empresas que são utilizadas como intermediação de negócios ou levantar papéis por meio de ações, em razão da isenção de impostos (PIGATO, Jéssica Bertulucci, 2017).

De outra forma, Jéssica Pigatto (2017) diz que é defeso à essas empresas a movimentação financeira no país onde está a sede da sua companhia. Além disso, limita-se a sua responsabilidade por suas ações, sendo os acionistas liberados para nomearem o diretor.

2.4.2 As *offshore Shelf companies*

As *offshore Shelf companies* ou “empresas de prateleira” é uma empresa que já existe há um certo tempo, mas que por algum motivo se encontra inativa. Com isso, elas são procuradas por alguns investidores que possuem pressa, pois já possuem o registro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, bem como os documentos de atuação necessários (NEVES,

Alexandre Fuchs das, 2014). Portanto, elas estão, na prática prontas para realizarem movimentações bancárias, emitir títulos, comprar e vender mercadorias e prestar serviços.

Elas também podem ser rapidamente concebidas por meio de operações de fusão reversa. Acontece da seguinte forma, os acionistas das empresas privadas, através da fusão com a empresa pública, ganham controle sobre a empresa pública, tendo, assim, gestão sobre os diretores. Tendo como consequência a transformação da companhia privada em pública (PIGATO, Jéssica Bertulucci, 2017).

2.4.3 Os *Trustees*

Trata-se de artifício não reconhecido pela legislação brasileira, mas muito usado no direito norte-americano, não muito bem definido, em que os detentores das ações de uma empresa transmitem seus poderes para os *trustees*, que em verdade praticam a gestão da empresa. Porém, os acionistas recebem lucros e dividendo, sem terem que de fato agirem no controle da empresa, visto que as obrigações são de responsabilidade das *trustees* (MARTINS, Marluio Souza, 2017).

Esse subtipo societário de *offshore* mantém a formação de mecanismos jurídicos com o intuito de salvaguardar a identidade do beneficiário, em que se possibilita acrescentar meios que descompliquem a migração de certo patrimônio a um “trust alternativo”, sendo permitida aos negociantes nesse tipo de contrato (PIGATO, Jéssica Bertulucci, 2017).

2.4.4 As *Trading companies*

As *Trading companies*, regidas pelo Decreto-Lei de nº 1.248, são os tipos mais utilizados aqui no Brasil. Essas companhias funcionam como intermediárias na representação e comercialização de produtos, na importação e exportação (STEFFEN, Nathallye, 2006). Assim, inviabilizam o desenvolvimento no âmbito do comércio exterior, ajudando não apenas com a burocracia de exportação, mas também no estudo de mercado, viabilidade econômica e a inserção de produtos que possam ser aproveitados pelo maior número no mercado.

3 ATO ADMINISTRATIVO – ENTENDIMENTO DE INSTRUÇÃO NORMATIVA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Para iniciar o entendimento específico da instrução normativa temos que a colocar na conjuntura do ato administrativo. Dessa forma, define-se o ato administrativo sob duas perspectivas, a primeira no sentido estrito, que nos diz que seria toda declaração unilateral de vontade do poder público, tendo como requisito ser em exercício da atividade administrativa, ou seja, aproveitando das vantagens dadas ao poder público, a fim de efetivar rigorosamente prescrito na legislação, conseqüentemente, submetido a controle jurisdicional (CARVALHO, Matheus, 2018). Por outro lado, o mesmo autor define em sentido amplo, inclui os atos bilaterais, resultante dos acordos realizados pelo poder público, como também os atos gerais e abstratos feitos de acordo com a legislação.

O ato administrativo pressupõe de cinco elementos para a sua composição e justificativa, os quais são: competência, finalidade, forma, motivo e objeto.

A competência é estabelecida pela legislação ou por próprios atos administrativos gerais, além de determinadas competências estarem determinadas pela Constituição Federal, sendo estas insuscetíveis de delegação. Esse elemento, precipuamente, direcionado ao sentido amplo de agente público, ou seja, qualquer agente que atue em nome do Estado. Contudo, para além desse fato, não deve observar apenas ser o agente público, é preciso observar a capacidade para o ato, isto é, se há algum óbice legal especificamente para o agente, como causa impeditiva, de suspeição ou de afastamento, como também a legitimação para atuação daquele agente realizar determinado ato. Destarte, a legislação limita os poderes dos agentes públicos, definindo critérios para a legitimação para praticar os atos.

O próximo elemento para analisar é a finalidade, que é exatamente aquilo que o ato administrativo procura salvaguardar (CARVALHO, Matheus, 2018). Doutrinariamente há duas espécies de finalidades, a primeira é a geral, que busca atender ao interesse da coletividade. Desta maneira, em caso de o agente público realizar o ato administrativo a fim de atender ao interesse particular ou de determinado grupo será nulo, em razão do vício insanável. A segunda espécie a doutrina chama de finalidade específica, determinada por lei e precisa a finalidade de cada ato especificamente, para que então respeite o interesse público.

Quanto à forma, se trata da exteriorização do ato, especificada pela legislação (CARVALHO, Matheus, 2018). Para o ato administrativo existir necessita de uma forma específica, sem ela o ato é inexistente. Essa formalização deve seguir os requisitos e pressupostos anteriormente dispostos em lei.

A imposição de uma forma específica é consequência do fato de que os atos administrativos são resultantes de um processo administrativo anterior, que, no que lhe concerne, seja um procedimento que segue fases associadas com um propósito específico (CARVALHO, Matheus, 2018). O processo administrativo prévio instrumental é imprescindível para a ação do Estado, em seu exercício da função administrativa, em virtude do respeito ao contraditório e à ampla defesa, pois qualquer ato jurídico pela administração pública afetará o particular.

O motivo é o nosso próximo elemento, é nele que se encontra as justificações de fato e de direito que dão ensejo à prática do ato administrativo (CARVALHO, Matheus, 2018). Propõe-se analisar o motivo sob dois olhares, quais sejam, o pressuposto jurídico que é representado pela norma do ordenamento jurídico que antevê certo acontecimento que adiantará a prática do ato administrativo; e o pressuposto de fato, que se entenderá pelas circunstâncias acontecidas no plano fático, justificando a conduta estatal.

Então, para que o ato administrativo seja considerado válido e, conseqüentemente, não ocorra irregularidades na prática do ato, determina-se, imprescindivelmente que o fato narrado no ato praticado seja real e efetivamente tenha acontecido na forma tipificada no ordenamento (CARVALHO, Matheus, 2018). Portanto, em supostamente ocorrer vícios no elemento do motivo, deve haver adequação entre o motivo que deu ensejo à prática do ato e o resultado a ser obtido pela atuação estatal.

Por fim, o elemento do objeto, que é uma consequência do que fora decidido, sendo a prática do ato administrativo, sendo o efeito provocado pelo ato administrativo no mundo jurídico, em razão de sua prática. Tais efeitos podem ser em relação às pessoas vinculadas ao ente estatal ou em relação aos particulares, mas todos dentro dos limites legais (CARVALHO, Matheus, 2018).

3.1 ATRIBUTOS E FASES DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

Os atos administrativos são uma espécie de ato jurídico, vale ressaltar que, esses atributos que serão apresentados diferir os atos do poder público dos atos do direito privado, assim possibilita-se afirmar que há uma submissão a um regime jurídico administrativo (PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di, 2018).

Tais atributos, conforme doutrina majoritária, são a presunção de veracidade, presunção de legitimidade, imperatividade, exigibilidade, autoexecutoriedade e tipicidade.

A presunção de veracidade é uma prerrogativa que diz respeito aos fatos dos atos administrativos, os quais gozam de fé pública. Sendo justificável tal prerrogativa por diversos fatores, dentre eles o procedimento e as formalidades que antecederam a execução daquele ato administrativo, a ação ser em prol da coletividade, sendo assim, soberana, procedimentalmente, para dotar os atos públicos de celeridade, também ao controle que é feito pela própria administração pública, e, o mais importante, em razão do princípio da legalidade (PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di, 2018). Importa-se lembrar, porém, que não é absoluta, no sentido de que o particular interessado poderá contestar à administração o ato.

Desse modo, o poder público não tem a obrigação de provar todas as situações fáticas descritas no ato, devendo, em caso de o particular se sentir prejudicado, comprovar a falsidade das disposições (CARVALHO, Matheus, 2018).

A presunção de legitimidade refere-se à conformidade do ato com a disposição jurídica (PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di, 2018). Diferentemente da presunção de veracidade, a presunção de legitimidade não se refere a fatos, mas sim à adequação da conduta com a norma jurídica posta, não ocasionando a inversão do ônus probatório. Dessa forma, para decidir sobre a ilegitimidade do ato administrativo, o particular interessado deverá comprovar a ilicitude do ato administrativo praticado (CARVALHO, Matheus, 2018). Outrossim, os efeitos dos atos serão imediatos, até a possível decretação da sua invalidade, o judiciário não poderá intervir no imbróglio *ex officio*, o juízo apenas pronunciará quando provocado pelas partes interessadas.

A imperatividade é a imposição ao particular (os chamados atos restritivos), dentro dos limites legais, sendo irrelevante a vontade do deste. Convém ressaltar que esse atributo versa apenas quanto aos atos administrativos de obrigações e deveres aos particulares, ao passo que os atos que definem direitos e vantagens não são imperativos (CARVALHO, Matheus, 2018).

A exigibilidade vem a ser, em caso de descumprimento da obrigação pelo particular do ato administrativo, o poder do Estado por vias indiretas de coação, executar indiretamente o ato desrespeitado, no caso, os meios que serão utilizados pelo poder público serão coercitivos, mas não efetuando diretamente a norma imposta pelo ato (CARVALHO, Matheus, 2018).

A autoexecutoriedade ou executoriedade é uma consequência da insistência do descumprimento diante da exigibilidade, o que nesse caso ocasionará a aplicação de meios diretos de execução dos atos administrativos (CARVALHO, Matheus, 2018).

Distinguindo-se da exigibilidade, a autoexecutoriedade vem a tratar da desnecessidade de se recorrer ao judiciário, pois há a possibilidade do ente público executar imediatamente. Entendendo-se esse atributo como subsidiário ao da exigibilidade e também

não estando presente em todos os atos administrativos, em que depende sempre da previsão legal ou de uma situação de urgência.

Enfim, a tipicidade é o tributo em que o ato administrativo deve condizer a figuras definidas anteriormente pela legislação como compatível a gerar certos resultados. Para cada finalidade que a administração planeja atingir há um ato definido pela legislação (PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di, 2018).

Relaciona-se da consequência do princípio da legalidade, que abandona a eventualidade da administração realizar atos inominados; estes sendo viáveis para os particulares, como em razão do princípio da autonomia da vontade (PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di, 2018). Representando, assim, uma proteção para o administrado, porque impossibilita que a administração efetue atos providos de imperatividade e autoexecutoriedade, vinculando unilateralmente o particular, ausente a previsão legal; como também fica afastada a eventualidade de ser efetuado ato totalmente discricionário, em razão da lei, ao antecipar, já delimita os limites em que a discricionariedade poderá ser executada.

Esses atributos, ou prerrogativas, vem de uma presunção de atravessar fases imprescindíveis para a constituição desses atos administrativos. Quando estes são constituídos e, assim, possam produzir efeitos, quais sejam a perfeição, a validade e a eficácia.

A perfeição ou existência do ato administrativo acontece em virtude do cumprimento das fases indispensável à formação do ato. Diz-se do ato administrativo perfeito quando cumpre todas as etapas previstas em lei para a sua constituição (CARVALHO, Matheus, 2018). O efeito da perfeição é que acaba por não ser retratável, contudo poderá ser corrigido e até anulado em face do princípio administrativo da autotutela. Por outro lado, o ato imperfeito é aquele que ainda está em fase de constituição, em que não há ainda terminada as etapas determinadas pela legislação do ordenamento jurídico.

A validade ou regularidade do ato é confrontada quando todas as fases praticadas da constituição estiverem em consonância com a lei. Logo, ato válido é aquele que foi constituído conforme as normas anteriormente determinadas na lei apropriada. (CARVALHO, Matheus, 2018). Sendo assim, o ato válido entendido como a congruência entre o ato administrativo e o disposto no ordenamento jurídico.

A eficácia é a predisposição para a formação de efeitos concedida ao ato administrativo. Enquanto a maioria desses atos têm força a partir do momento de sua publicação, tendo natureza imediata, outros atos podem vigorar, através do próprio texto do ato, com previsão de termos iniciais ou condições suspensivas, os quais são tratados como atos ineficazes, logo, ao passo que essa condição não seja atendida ou resolvida (CARVALHO,

Matheus, 2018). Portanto, consegue-se conceituar a condição como acontecimento futuro e incerto e o termo como acontecimento futuro e certo que suspendem a eficácia do ato administrativo, mesmo que seja válido.

Gera-se, assim, efeitos que podem ser denominados de próprios, os quais são os efeitos típicos dos atos administrativos, representando a conduta do poder público. Além disso, temos os efeitos denominados impróprios, que são os atípicos dos atos administrativos, que não configuram como estabelecido inicialmente pela sua redação e nem sendo o seu desígnio principal (CARVALHO, Matheus, 2018). Nos efeitos impróprios, dividem-se em duas espécies, o efeito reflexo e o efeito prodrômico.

O efeito reflexo é o efeito que acaba por atingir terceiro estanho, a priori, na relação jurídica quanto à relação jurídica do poder público e do particular. Neste caso, esse terceiro que é estranho, porém interessado, não fora previsto inicialmente no ato praticado. O outro efeito, o prodrômico, é tido como um efeito preliminar, pois ele determina um novo comportamento administrativo diante do começo do ato efetuado (CARVALHO, Matheus, 2018).

3.2 CLASSIFICAÇÃO DOS ATOS ADMINISTRATIVO

Os atos administrativos são divididos em diversos grupos.

Em relação às prerrogativas com que atua a administração, os atos podem ser divididos em atos de império e de gestão. O primeiro seria realizado pela administração englobando as prerrogativas e benefícios de autoridade e impostos unilateral e coercitivamente ao particular sem depender de um aval jurisdicional, sendo controlado por um direito diferente ao direito comum, pois os particulares não têm o poder de efetuar atos semelhantes, com exceção da delegação do poder público (PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di, 2018).

Em contrapartida temos os atos de gestão, que são realizados pela administração em relação de equiparação com os particulares, ou seja, nesses atos o direito é comum para ambos, pois a relação jurídica é para a preservação e evolução do bem público

O segundo grupo de classificação é relacionado à vontade, subdividindo-se em atos administrativos propriamente ditos e puros. No primeiro existe uma declaração de vontade do poder público, com a finalidade de atingir certos efeitos jurídicos dispostos na legislação. No segundo, no ato administrativo puro, há uma declaração de opinião, quando dar um parecer, conhecimento, quando emite uma certidão ou desejo, quando há uma decisão em órgão colegiado (PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di, 2018).

Vale aqui ressaltar que os atos administrativos unilaterais não são classificados como negócios jurídicos, em razão do poder público não dispor da liberdade para determinar os efeitos jurídicos, os quais são definidos em lei. Por outro lado, nos contratos pode-se falar em negócios jurídicos administrativos em certos contratos em que existe a autorregulação na relação jurídica, porém observando os limites que a lei estabelece, sempre com o intuito de priorizar o interesse público (PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di, 2018). Diferentemente dos contratos de concessão de serviços públicos, em que os efeitos jurídicos vêm definidos anteriormente por atos normativos.

Em relação à formação de vontade, os atos administrativos podem ser simples, complexos e compostos. Os atos simples são em virtude da vontade de apenas um órgão, por isso ato simples. Os atos complexos e os atos compostos são na declaração de vontade de dois ou mais órgãos, a diferença é que nos primeiros as vontades são homogêneas, são vários órgãos, porém de uma mesma entidade; já os compostos são de entidades diferentes, uma entidade depende da outra (PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di, 2018).

O outro grupo é quanto aos destinatários, sendo eles gerais ou individuais. Os gerais, como o nome já diz, são atos administrativos que afetam toda a coletividade que estão na mesma conjuntura, são os atos normativos produzidos pela administração pública, como regulamentos, portarias, resoluções, circulares, instruções, deliberações, regimentos (PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di, 2018). Já os individuais são os que geram efeitos jurídicos no caso concreto, como nomeação, demissão, tombamento, servidão administrativa, licença, autorização.

Em relação à exequibilidade, que é a possibilidade de realizar efeitos jurídicos, assim o ato administrativo pode ser perfeito, imperfeito, pendente e consumado. O ato perfeito é quando após as fases o ato está apto a gerar efeitos jurídicos, por outro lado o ato imperfeito é quando não realizou as fases de formação e, por isso, não está apto a produzir efeitos.

Já o ato pendente é quando há algum termo ou condição para começar a gerar efeitos jurídicos; mas o consumado é quando esses efeitos se exaurem, consequentemente podendo produzindo responsabilidade administrativa ou criminal quando for relacionado a ato ilícito, e responsabilidade civil do Estado (PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di, 2018).

Por último, quanto aos efeitos que geram, o ato administrativo pode ser constitutivo, declaratório e enunciativo. O ato constitutivo é aquele em que o poder público cria, modifica ou extingue um direito ou uma circunstância do administrado. O declaratório é aquele que apenas há um reconhecimento pelo poder público de um direito preexistente. O enunciativo é o ato administrativo que o Estado atesta ou reconhece certa circunstância de fato ou de direito.

A instrução normativa é conceituada como sendo um ato puramente administrativo, estando apenas como uma norma complementar administrativa (OLIVEIRA, Lenice Iolanda de, 2012). Logo, a instrução normativa não deverá inovar o ordenamento jurídico. Ademais, esses atos administrativos podem ser expedidos por autoridades públicas ou órgãos públicos, ou até por dirigente delegado para essa responsabilidade, com competência para a execução de decretos e regulamentos (CARVALHO, Matheus, 2018).

Sendo assim, a instrução normativa versa que os agentes daquele órgão público devem obedecer, executar, fazer ou respeitar, de mesmo modo o ato relata no que se trata das funções as quais necessitam ser seguidas por aquele padrão específico definido e predeterminado naquele ato administrativo (OLIVEIRA, Lenice Iolanda de, 2012).

3.3 PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública é pautada por cinco princípios fundamentais advindos da Constituição Federal. Tais princípios devem nortear o gestor público para que possa ter uma gestão que atenda à coletividade e às necessidades do Estado.

Eles estão presentes no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, vejamos:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

O princípio da impessoalidade dita aos entes públicos que os administrados devem ser tratados da mesma forma; a moralidade vem para dizer que a administração deve ser feita de forma honesta; a publicidade é a transparência dos atos da administração pública; e todos esses princípios respeitando o que está disposto em lei, esse é o princípio da legalidade (DOURADO JUNIOR, O. C.; OLIVEIRA, M. C.; SILVA, M. J. N., 2016).

3.3.1 O princípio da legalidade

Este princípio é consequência da existência do Estado de Direito, em que o próprio Estado, por meio do poder legislativo, cria as leis que servirão para todos indistintamente,

principalmente o gestor e a administração pública, ou seja, sendo um controle dos atos do Estado (CARVALHO, Matheus, 2018).

Dessa forma, o Estado não pode dispensar-se da realização do que ele próprio instituiu, mesmo que seja com a finalidade de alcançar um benefício para a sociedade, pois, senão, estará cometendo uma ilegalidade (DOURADO JUNIOR, O. C.; OLIVEIRA, M. C.; SILVA, M. J. N., 2016).

3.4 O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Hans Kelsen, para melhor desenvolver e demonstrar a importância da hierarquia das normas, apresentou um sistema que esclareceu o grau hierárquico das normas jurídicas através da chamada pirâmide de Kelsen, onde no topo está a Constituição Federal, depois vem as Emendas Constitucionais, depois as Leis (Complementares, Delegadas, Ordinárias) e Medidas Provisórias, depois os Decretos e, finalmente, na base estariam as Resoluções, Instruções Normativas, Portarias, e etc. (DOURADO JUNIOR, O. C.; OLIVEIRA, M. C.; SILVA, M. J. N., 2016).

Essa relação hierárquica é importante para que todas as normas estejam coerentes com a Constituição e, caso não esteja, será considerada inconstitucional, não se amoldando ao sistema da pirâmide de Kelsen.

4 ASPECTOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA 1.863

Nos últimos anos, não apenas no Brasil, como mundialmente, uma das maiores problemáticas internacionais é a utilização de meios corporativos anônimos que possuem por sua finalidade esconder os frutos de condutas ilícitas, como a corrupção, sonegação e evasão fiscal. De fato, com a integração das movimentações financeiras, de resultados desses crimes patrimoniais, entre os países, urge-se a identificação e troca de informações sobre o chamado “caminho do dinheiro”, ou seja, deve-se identificar o beneficiário final, a fim de se precaver dos ilícitos, recuperar todo o financeiro consequentemente e responsabilizar penalmente os acusados (MARTINEZ, Antonio Lopo, 2018).

Outrossim, cabe salientar que a corrupção e a fraude fiscal podem ser compreendidas como fatores que mais violam os direitos humanos mundialmente, pois são condutas que demandam certa complexidade globalizada.

Complexa pois, como o autor Guilherme de Souza Nucci descreve, a corrupção abarca diversas acepções e, consequentemente variadas repercussões, dentre elas a violação aos direitos humanos e a perpetuação das desigualdades. Contudo, algo coincide entre as definições e os efeitos, o fato de ser um ato negativo, que prejudique (2015).

Após os atentados de 11 de setembro nos EUA, em razão do financiamento internacional para grupos terroristas, os americanos endureceram o empenho global sobre transferências de ativo e internalização de capital estrangeiro (VIEIRA, Felipe Silva, 2018).

Dessa forma, aqui no Brasil, são criados alguns mecanismos de prevenção dessas condutas ilícitas, como por exemplo a Instrução Normativa que dispõe sobre o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica. Porém, pouco efetivas, em que pese haver empresas sediadas internacionalmente, em países que são denominados “paraíso fiscal”, que proporcionam abusos fiscal, que acabam por fomentar a corrupção e a sonegação, que em consequência terminar na lavagem desse dinheiro ilícito (VIEIRA, Felipe Silva, 2018).

Destarte, é de extrema importância a IN RFB 1.863 em que determina a identificação do beneficiário final da estrutura societária dessas empresas que se aproveitam desse anonimato para cometerem abusos fiscais, possibilitando maior controle do ordenamento jurídico brasileiro sobre as movimentações financeiras dentro do país, como também do capital nacional fora do Brasil.

Nesse contexto, o anonimato da estrutura societária obsta que, tanto o mercado como os próprios acionistas minoritários identifiquem o (s) destinatários (s) finais do dinheiro, muito menos o real controlador da companhia, em que propicia artimanhas societárias que

ocasionam alienação oculta de participações societárias ou na sistemática do controle da companhia, no caso dos regramentos legais disponíveis (VIEIRA, Felipe Silva, 2018).

4.1 TRANSPARÊNCIA DO BENEFICIÁRIO FINAL

Definir o beneficiário final, no âmbito legal e em legislações internacionais, pode não ser uma tarefa complicada, entretanto na prática é extremamente difícil reconhecer o beneficiário final. Por certo ponto é lógico, uma vez que quem realiza os ilícitos de abusos fiscais preza pelo anonimato, fazendo tudo que possível para manter esse status (MARTINEZ, Antonio Lopo, 2018).

4.1.1 Conceito de beneficiário final

O conceito e a identificação desse beneficiário final pela União Europeia originaram no Reino Unido pelo período do *trust law* (MARTINEZ, Antonio Lopo, 2018). Sendo separado por dois elementos constitutivos: o *legal ownership* e *beneficial ownership*, no primeiro trata-se da figura do sócio administrador da companhia e o segundo como o sócio beneficiário. Esse beneficiário é a pessoa natural que se beneficia independente de sua ausência temporária, é aquele que tem a autoridade de a qualquer tempo retornar às suas atividades da companhia. Logo, não é apenas a pessoa que se beneficia, mas também aquele que exerce um controle final, mesmo que indiretamente ou secretamente.

Segundo o autor Antonio Lopo Martinez, o beneficiário final pode ser compreendido sob dois prismas: o no entendimento da propriedade e o outro na visão de ter o controle. Para o entendimento na visão de propriedade, o beneficiário final de uma companhia é/são o(s) indivíduo(s) que, direta ou indiretamente, mediante algum documento que comprove a sociedade, ou a visão que os funcionários possam ter daquela(s) pessoa(s), pelo relacionamento dela(s) com a empresa e os funcionários, possua proveito da entidade jurídica (2018).

Por outro lado, o mesmo autor, na visão relacionado ao controle, o beneficiário final é apenas um indivíduo com compromisso de controlar, administrar ou dirigir uma companhia cliente, abrangendo um executivo ou gerente sênior.

Há variadas meios de se identificar esse beneficiário final sob essas duas perspectivas, relacionada à perspectiva de propriedade temos os acordos, os quais são: a quantidade de propriedade de ações; a quantidade de propriedade dos direitos de voto; outras

composições de propriedade; acordos de propriedade conjunta, etc. Além disso, sob a outra perspectiva, a de controle, podemos identificar da seguinte forma: o direito de nomear e remover a maioria dos diretores na empresa, ou ainda do órgão da administração equivalente; vínculos pessoais ou ligações contratuais com pessoas em cargos administrativos; direito de praticar uma ingerência significativa sobre as atividades da companhia, exemplo o direito de decisão, direito de veto, direito ao lucro (MARTINEZ, Antonio Lopo, 2018).

No Brasil, no que versa sobre legislação, apenas em 2009 surge o termo beneficiário final na Circular nº. 3.461/09, depois veio a Circular 3.430/10 que dispõe sobre os procedimentos à prevenção e combate aos crimes previstos na lei de lavagem de dinheiro. Na oportunidade, estabeleceu que as instituições financeiras estariam sujeitas a adotar procedimentos internos que possibilitassem determinar as informações cadastrais dos clientes e identificar os beneficiários finais das movimentações financeiras (COELHO, Julia Jacques de Moraes Dias, 2018). Ademais, afirmava que deviam apontar “as pessoas naturais autorizadas a representá-la, bem como a cadeia de participação societária, até alcançar a pessoa natural caracterizada como beneficiário final”.

Outra norma foi a instrução CVM nº. 534/13, que alterou a 301/99, em que destaca nas circunstâncias em que o ente jurídico estiver impedido de conservar atualizadas as informações cadastrais dos seus clientes ou no caso de movimentações que tornem capaz de identificar o beneficiário final, determina que a instituição financeira prossiga ininterruptamente o monitoramento para avisar à Unidade de Inteligência Financeira, sob chefia do Banco Central, antes chamado de Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), todas as movimentações e fluxos financeiros que possuem fortes indícios de ilícitos criminais, bem como ilícitos fiscais, tais como a lavagem de dinheiro, corrupção e sonegação fiscal financeiras (COELHO, Julia Jacques de Moraes Dias, 2018).

Em maio de 2016, a Receita Federal do Brasil, instituiu Instrução Normativa 1.634 para dispor sobre o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica. Nele, inovou em relação à obrigatoriedade de toda sociedade empresária de identificar o seu beneficiário final, a partir de julho de 2017 para obter o CNPJ, com prazo máximo para as empresas apresentarem até final de dezembro de 2018, o qual suscitou diversos debates no meio corporativo, principalmente relacionado às companhias abertas, que poderiam ter dificuldade de identificar seu beneficiário final, diante de muitas serem controladas pelas *offshores*. Contudo, em dezembro de 2018, a Instrução Normativa 1.863 revogou a anterior, em verdade, pela dificuldade dessas empresas na identificação, adiando o prazo para junho de 2019.

Isto posto, a INRF 1.863 trouxe um capítulo exclusivo para tratar o beneficiário final, a partir do art. 8º, § 1º, é disposto sobre o que é o beneficiário final e suas implicações. Assim seria definido como “pessoa natural que, em última instância, de forma direta ou indireta, possui, controla ou influencia significativamente a entidade ou a pessoa natural em nome da qual uma transação é conduzida”. Esse controle significativo é tratado no segundo parágrafo do mesmo artigo, como quando “possui mais de 25% (vinte e cinco por cento) do capital da entidade ou detém ou exerce a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores da sociedade”.

Segundo Julia Jacques de Moraes Dias Coelho (2018, p.27-p28, **apud** STIGLITZ, Joseph E.; PIETH, Mark, 2016, p.13) a incumbência de primeiro identificar o beneficiário final é dos próprios operadores financeiros, visto que eles têm a responsabilidade de comunicar às autoridades regulatórias brasileiras. Em razão do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica das companhias proceder exatamente do registro da CVM e do Banco Central, a Instrução Normativa 1.863/18 considerou justamente a necessidade do envio de informações e dos documentos devidos pertinentes ao beneficiário final à Receita Federal sempre que demandadas.

No caso das *offshore* há o chamado agente de registro, que é a entidade jurídica incumbida da análise, alteração e controle regulatório dos atos de formação das empresas que são integradas em competência de tributação diferenciada, concedendo-lhes a personalidade jurídica essencial para integrar as movimentações comerciais que suscitaram sua constituição (VIEIRA, Felipe Silva, 2018).

O mesmo autor, Felipe Silva Vieira (2018), lembra que em alguns países, como na Inglaterra, Uruguai, Ilhas Virgens Britânicas, Panamá, Bahamas e Ilhas Cayman, o que existe, na verdade, entes privados, que funcionam como Agente de Registro, então submetidos ao controle e ao poder de fiscalização de estatais, de forma que essas empresas proporcionam o serviço de guarda de documentos, contabilidade e registro da *offshore* com custos baixos, que acabam por atrair entidades estrangeiras². Vale ressaltar que esses formulários preenchidos aos entes privados são simples e ocultos, ocasionando um ambiente propício às fraudes fiscais.

Ademais, normalmente a legislação referente às *offshore* dos países determina a confidencialidade às documentações financeira, contábil e bancária, tão apenas sendo

² Por exemplo, nas Ilhas Virgens Britânicas existem as *Financial Services Commission* e a *Registrar of Corporate Affairs* que uma das suas funções é publicar a lista de empresas *offshore* ativas e garantir que os documentos constitutivos estejam em consonância com o regimento do país.

publicadas a situação da empresa, se está ativa ou não, bem como o trivial de endereço e nome, assim não existe conhecimento público sobre os titulares diretos e indiretos da cadeia dessas empresas (VIEIRA, Felipe Silva, 2018).

O autor Antonio Lopo Martinez pontua diversas consequências demasiadamente prejudiciais em razão da obstrução da identificação do beneficiário final, destacamos as perdas de receita para os governos, em virtude de sonegações fiscais e capitais secretados em *offshore*, beneficiando agentes e organizações criminosos que praticam ilícitos em seus países de origem, como a corrupção e abusos fiscais, lavagem montantes de dinheiro, que são constatadas todos os anos. Essa ocultação também protegendo elites corruptas, a fim de a manterem no poder, com reformas democráticas tímidas, além de beneficiar os países ricos que se beneficiam dessas articulações, em parte graças a segredos garantidos (2018).

4.1.2 A importância da transparência do beneficiário final

A corrupção e os abusos fiscais já são reconhecidos globalmente, pelos Estados e pelos órgãos internacionais, como um dos motores de ofensa aos direitos humanos (MARTINEZ, Antonio Lopo, 2018). A investigação minuciosa da corrupção estatal vem sendo tornado o cerne principal na questão de violação dos direitos humanos.

O autor Antonio Martinez ressalta que, nos últimos anos, o direito à confidencialidade bancária do indivíduo tem sido apartado em virtude do bem coletivo, saber da destinação do dinheiro decorridos de ilícitos é de extrema importância para o país e para sociedade em geral (2018). A transparência, continua o autor, é como se fosse uma luz que deixa tudo em à vista coletiva.

Desta feita, a transparência é um artifício para diminuir e até extinguir atos imorais e ilícitos. Em verdade, o órgão fiscalizador deve coletar e analisar todas as informações possíveis e necessárias como forma de combater a corrupção. Ademais, há de se considerar uma boa-fé objetiva para a sua execução de forma mais acertada possível e, ainda, assegurar a proteção das movimentações legítimas e legais de ambas as partes (MARTINEZ, Antonio Lopo, 2018).

Quando falamos de transparência do beneficiário final, estamos referindo à publicação de informações concernentes à propriedade, ou seja, o efeito dessa instituição é que corruptos e sonegadores fiscais permanecer com as atividades ilícitas, que promovem a lavagem

de dinheiro e a omissão desse capital, consequentemente propiciam maior *accountability* (MARTINEZ, Antonio Lopo, 2018).

A implementação dessa transparência, na medida em obriga a identificação do beneficiário final é um objetivo da Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro (ENCCLA)³, em que é uma das principais redes de combate ao ilícitos tributários e à corrupção (COELHO, Julia Jacques de Moraes Dias, 2018).

Assim, afirma a autora Julia Jacques Coelho (2018) que, a instrução normativa pretende suprir a falta da transparência financeira e tributária internacional no confronto de atos dos crimes de lavagem de dinheiro, corrupção e o financiamento ao terrorismo. A finalidade de expor essa informação é de coibir a prática desses ilícitos, como também facilitar a identificação dos agentes cometedores desses ilícitos, facilitando a sua identificação para possíveis sanções, agindo com o *enforcement* apropriado.

A busca pela identificação do beneficiário final começou a partir de um pacote de diversas medidas regulatórias para possibilitar o confronto aos fluxos financeiros ilícitos. Dentre essa medida, estão a troca simultânea de informações de finalidade tributária, apresentada no Brasil apenas em 2017. Trata-se de um acordo internacional de intercâmbio de informações de movimentações financeiras a fim de combater a evasão de capital através do aproveitamento de mecanismos de investimentos firmados em paraísos fiscais e a desenvolver a efetivação das obrigações tributárias (COELHO, Julia Jacques de Moraes Dias, 2018).

Em novembro de 2013, em encontro do grupo das vinte maiores economias do mundo, tratou-se o assunto como prioridade, na busca para coibir ao máximo os abusos fiscais e a corrupção, para que houvesse garantia às autoridades interessadas na fiscalização e no controle para impedir qualquer atividade ilícita, detenham acesso a informações completas e corretas sobre o beneficiário final da empresa.

Na Europa, pela Diretiva 2015/849/EU, o parlamento europeu impôs aos países signatários a identificação dos beneficiários finais por meio de um registro geral. Já nos Estados Unidos da América, o regramento é disposto no *Customer Due Diligence Requirements for financial Institutions*, criada pela Financial Crimes Enforcement Network (FinCEN), entrado em vigor em maio de 2018 (COELHO, Julia Jacques de Moraes Dias, 2018).

³ A *Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro (ENCCLA)*, criada em 2003, é a principal rede de articulação para o arranjo e discussões em conjunto com uma diversidade de órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário das esferas federal e estadual e, em alguns casos, municipal, bem como do Ministério Público de diferentes esferas, e para a formulação de políticas públicas voltadas ao combate àqueles crimes. (Quem somos. ENCCLA - Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro. Disponível em: Acessado em: 29/08/2019).

No Brasil, os consecutivos escândalos de corrupção dos últimos anos acenderam a luz vermelha do Estado, em que recursos provenientes de corrupção, em que a população foi a maior prejudicada, foi empregado por funcionários públicos para ocultar grande montante dos recursos públicos.

Ressalte-se o caso do ex-diretor da Petrobrás, Nestor Ceveró, que utilizava de mecanismos da empresa para conseguir lavar o dinheiro fruto da corrupção, por meio de transações imobiliárias no Rio de Janeiro, como exemplo a compra de um apartamento de \$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil de dólares), em razão de propinas recebidas, na tentativa de omitir o real proprietários, utilizando-se de uma *offshore* (MARTINEZ, Antonio Lopo, 2018). Infelizmente, no Brasil, o autor salienta que a maior parte dos dados corporativos não são públicos e muito menos há uma norma que obrigue essa publicação de informações do Cadastro Nacional de Empresas.

4.1.3 Desafios de identificação do beneficiário final

Anteriormente às instruções normativas da Receita Federal, a identificação do beneficiário final já era obrigatória, no entanto sem grandes aprofundamentos, pois quando não fosse mais possível conhecer o beneficiário final na cadeia societária, seria possível, por exemplo, requisitar um documento do administrador afirmando que a empresa é regulada por uma autoridade equivalente à CVM, sendo assim de confiança para a fiscalização contra fraudes fiscais (COELHO, Julia Jacques de Moraes Dias, 2018).

Além do mais, ressalta a autora Julia Coelho (2018), um possível obstáculo para o acesso às informações necessárias pode acontecer em razão de legislações locais que não exige das sociedades empresárias e fundos de investimento a prestarem tais informações. Dessa maneira, há que se balancear o objeto de interesse coletivo que é a transparência fiscal, devido à suas limitações de leis locais, com a abertura da sociedade empresária. Como ela acaba citando o Alberto Xavier (2010):

O superamento da personalidade jurídica (e a consequente “transparência fiscal internacional”) como técnica de combate à elisão fiscal internacional só é possível nos ordenamentos que contenham disposições que especificamente o autorizem. Nos demais, a questão deverá ser resolvida à luz das regras do direito interno que eventualmente delimitem a liberdade de utilização dos instrumentos facultados pelo direito com o fim de minorar o ônus fiscal.

Desta feita, as instituições financeiras ficariam sujeitas a não honrarem a relação a Instrução Normativa 1.863/2018, à medida que não disporia de competência de ultrapassar essa obrigação.

Antes, as instituições financeiras tinham muita liberdade para definirem o que era o beneficiário final, podendo assim ser considerado beneficiário final qualquer dos níveis da cadeia societária, hoje a dificuldade dos empresários seria identificar o que a Receita Federal considerará o beneficiário final. O fato é que, independente dos motivos, a legislação permitia essa discricionariedade, seja pelo custo, concessão de maior privacidade aos investidores ou omissão dolosa da instituição (COELHO, Julia Jacques de Moraes Dias, 2018).

Na contramão dessa discricionariedade e em conjunto com as normas internacionais, afirma Julia Coelho (2018) que, a Instrução Normativa da Receita Federal vem justamente para poder identificar os beneficiários finais da última cadeia societária.

Para além, a autora completa que, a Instrução Normativa da Receita Federal 1.863/18 em que trouxe essa imprescindibilidade de identificar o beneficiário final, ocorrerá uma necessidade das empresas se adaptarem aos moldes da norma. Aumentando, desse modo, a governança corporativa, criando mecanismos internos de *due diligence* para aprimorar as informações (COELHO, Julia Jacques de Moraes Dias, 2018).

Assim, apesar da obrigatoriedade para identificar o beneficiário final, ressalta Julia Coelho (2018), tem que se entender os limites estruturais das sociedades empresárias e veículos de investimento que integram o mercado financeiro e de capitais.

4.2 OBJETIVOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA 1.863 DA RECEITA FEDERAL

Esse novo regulamento da Receita Federal Brasileira é bem claro em enfatizar a imperiosidade de informar o beneficiário final das empresas, sendo elas pessoas jurídicas residentes no exterior que sejam titulares de direitos ou realizem certas atividades no Brasil. Desse modo, em caso de descumprimento dessa responsabilidade por parte das empresas terão o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica suspenso, consequentemente causando o impedimento de transacionar com estabelecimentos bancários, incluindo para movimentar uma conta corrente, realizar aplicações financeiras e obter empréstimos (MARTINEZ, Antonio Lopo, 2018).

No concernente à Instrução Normativa 1.863 da Receita Federal se tornou imperativa para as empresas que obtiverem sua inscrição no CNPJ a partir de 01 de julho de

2017, já para as pessoas jurídicas que já tiverem sido inscritas até 30 de junho de 2017, a informação deverá ser fornecida à Receita Federal em caso de qualquer mudança cadastral após a data ou, se não houver essa alteração, até 180 dias após a sua publicação (28/12/2018), conforme art. 53 da Instrução Normativa.

A Receita Federal ainda sugere a análise dos possíveis riscos presentes e procedentes relacionados a diversos tipos de pessoas coletivas e de acordos, em que não de ser englobados a nível nacional e internacional (MARTINEZ, Antonio Lopo, 2018). Assim sendo, há de se garantir que as pessoas coletivas permaneçam atualizadas e corretas nas informações prestadas. Ademais, o autor ressalta que tais informações ainda podem não serem bastante para identificar o beneficiário final, principalmente quando as empresas, por meio de artifícios buscam disfarçar essa identidade.

Vale aqui importar ainda que, anteriormente, as empresas estrangeiras integrantes de quadros societários no Brasil já eram obrigadas a inscreverem-se no CNPJ, contudo era suficiente a entrega do contrato social, não sendo relevante quem as controlava ou quem era o beneficiário final da empresa estrangeira. Ademais, não se valorava se a pessoa jurídica estrangeira era constituída por ações ao portador, o que acarretava com que o governo brasileiro não soubesse que era o real titular do capital investido, visto que a cadeia societária blindava a movimentação (LOPES, Raissa Cobo Martins, 2017).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com vista no exposto, conclui-se que a Instrução Normativa 1.863 da Receita Federal pode ser considerada inconstitucional.

O fato é que há uma ótima iniciativa do governo brasileiro para acompanhar o desenvolvimento da transparência das movimentações financeiras, que estão mais globalizadas que nunca. Ocorre que, diferente de Portugal, esse regulamento se deu através de um ato administrativo, que exige algo tão importante e, caso não houver cumprimento da determinação, ocasiona efeitos pesados sobre empresas que não estão, a priori, praticando atividades ilegais.

Em Portugal, por exemplo, o que aconteceu foi, depois de diversas instruções e determinações internacionais, principalmente do Grupo de Ação Financeira Internacional contra a Lavagem de Dinheiro e o Financiamento do Terrorismo (GAFI), eles introduzem no seu Direito Interno essas recomendações. Assim, protegendo-se de uma futura arguição de ilegalidade.

No Brasil, percebe-se que há alguns anos vêm um movimento de instruções normativas que acabam por legislar, ferindo completamente a hierarquia das normas dita por Hans Kelsen, que para além disso ocasiona uma insegurança jurídica, pois as empresas *offshore* e seus beneficiários finais, que não são sinônimo de ilicitude, são obrigados, em razão da sanção ser extremamente pesada, a informar toda a sua cadeia societária, que pode estar distribuída em diversos países diferentes, sendo quase impossível conseguir identificá-los.

A falta de uma legislação que internalize as recomendações internacionais, que seria feita por debates para o seu aprimoramento no congresso, é substituída por um ato normativo, que podemos dizer frágil, em relação a sua legalidade e até sua eficácia, visto que já foi adiado uma vez, justamente devido à dificuldade que as empresas estão enfrentando e pela demora da própria autarquia federal em analisar tantos pedidos.

O trabalho não buscou analisar propriamente a Instrução Normativa 1.863/2018, mas como também analisar aspectos formais dentro do ordenamento jurídico brasileiro e o contexto global, que poderá servir de exemplo para eficiência da determinação brasileira na luta contra as fraudes fiscais, a lavagem de dinheiro, sonegação fiscal e a corrupção.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso 13/07/2019.
- BRASIL. Instrução Normativa nº 1.634, de 06 de maio de 2016. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=73658>>. Acesso em 15/08/2019.
- BRASIL. Instrução Normativa nº 1.863, de 27 de dezembro de 2018. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97729>>. Acesso em 20/08/2019.
- CARVALHO, Matheus. **Manual de direito administrativo** / Matheus Carvalho – 5. Ed. rev., ampl. e atual. – Salvador: JusPODIVM, 2018.
- COELHO, Julia Jacques de Moraes Dias. **O conceito de beneficiário final no regime jurídico do investidor não residente**. Disponível em: <
<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/24725/JULIA%20JACQUES%20DE%20MORAES%20DIAS%20COELHO.pdf>>. Acesso em 28/08/2019.
- DA SILVA, Ricardo Jorge Rocha. **Paraísos Fiscais**. <
https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/3519/1/Tese%20PARA%C3%8DSOS%20FISC AIS_Final.pdf>. Acesso em 30/08/2019.
- DA SILVA E SOUZA, Pérola Viviane. **Métodos de Lavagem de Dinheiro e os esforços internacionais para localizar e repatriá-los**. <
<https://www.faculadadedamas.edu.br/revistafd/index.php/neari/article/viewFile/663/547>>. Acesso em 23/08/2019.
- DE OLIVEIRA, Rafael Bittencourt Licurci. **Empresas Offshore**. <
http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/2semestre2012/trabalhos_22012/RafaelBittencourtLicurciOliveira.pdf>. Acesso em 29/08/2019.
- DOURADO JUNIOR, O. C.; OLIVEIRA, M. C.; SILVA, M. J. N.. **Análise da Instrução Normativa nº 02/2010: A afronta ante o Princípio da Legalidade e sua aplicabilidade nas anotações dos registros cadastrais no SICAF**. 2016. <
<file:///C:/Users/Usu%C3%A1rio/Downloads/36-13-177-1-10-20171006.pdf>>. Acesso em 07/09/2019.
- DUARTE, Fernando. **O uso de paraísos fiscais pelos super-ricos empobrece o mundo?** <
<https://www.bbc.com/portuguese/internacional-41934552>>. Acesso em 01/09/2019.
- IZZOPO, MONIZE; ZILLI, JULIO; SOUZA, M. H.. **Inserção internacional via Trading Company: Um estudo junto as Trading Companies localizadas em Criciúma -SC**. 2014.

<<http://www.periodicos.unir.br/index.php/rara/article/viewFile/818/1112>>. Acesso em 01/09/2019.

JANCSICS, David. **Shell Companies and Government Corruption**. <https://spa.sdsu.edu/documents/Shell_Companies_and_Government_Corruption.pdf>. Acesso em 01/09/2019.

LEAL, Rogério Gesta; KAERCHER, J. A. K.. (Quais B2) **Os impactos da corrupção frente à violação dos Direitos Humanos e de Cidadania: um debate a ser compreendido**. Barbarói (UNISC. ONLINE), v. 47, p. 271-288, 2016.

LOPES, Raissa Cobo Martins. **Capitais brasileiros no exterior: transparência e tributação internacional**. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/179119/001066132.pdf?sequence=1>>. Acesso em 30/08/2019.

MARTINEZ, ANTONIO LOPO. **Transparência do Beneficiário Efetivo: Conquistas e Desafios na Prevenção da Corrupção e dos Abusos Fiscais**. Boletim de Ciências Economicas da FDUC (Working Papers) , v. 22, p. 1-52, 2018.

MARTINS, Marluio Souza. **Sobre Trusts. Para entender o argumento da defesa do ex-deputado Eduardo Cunha**. <<https://jus.com.br/artigos/56623/sobre-trusts>>. Acesso em 01/09/2019.

NEVES, Alexandre Fuchs das. **O que é “EMPRESA DE PRATELEIRA”?** <<https://www.sinfacsp.com.br/conteudo/o-que-e-empresa-de-prateleira>>. Acesso em 02/09/2019.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Corrupção e anticorrupção** / Guilherme de Souza Nucci - Rio de Janeiro: Forense, 2015.

OLIVEIRA, Lenice Iolanda de. **A Lei e a Instrução Normativa: A Força da Instrução Normativa**. Disponível em: <<http://www.rochamarques.com.br/site/wp-content/uploads/pdf/a-lei-e-a-instrucao-normativa.pdf>>. Acesso em 02/05/2019.

PENTEADO, Claudio Camargo. **Empresas Offshore Doutrina, Prática e Legislação Uruguai, Cayman, Ilhas Virgens Britânicas**. São Paulo: Pillares, 2007.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo** / Maria Sylvia Zanella Di Pietro. – 31. ed. rev. atual e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

PIGATO, Jéssica Bertulucci. **A criação de empresas offshore em Paraísos Fiscais como estratégia de Planejamento Tributário: limites e requisitos para uma prática lícita**. <<http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/2306/Jessica%20Bertulucci%20Pigato.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 24/08/2019.

SILVA, Nádila Russely Vidal da. **Holding – um instrumento de blindagem patrimonial e de estratégia corporativa [manuscrito]** / Nádila Russely Vidal da Silva – 2016. <<http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/bitstream/123456789/14504/1/PDF%20-%20N%20a%20dila%20Russely%20Vidal%20da%20Silva.pdf>>. Acesso em 23/08/2019.

STEFFEN, Nathallye. **Um Estudo sobre Trading Company e Comercial Exportadora como Alternativas para Inserção de Produtos de Empresas de Pequeno Porte no Comércio Internacional.** <<http://enciclopediaaduaneira.com.br/wp-content/uploads/2011/04/tradingcompany.pdf>>. Acesso em 01/09/2019.

VIEIRA, Felipe Silva. **Apontamentos sobre o poder de controle em companhias abertas e a pessoa jurídica offshore.** Felipe Silva Vieira – São Paulo, 2018. <http://dspace.insper.edu.br/xmlui/bitstream/handle/11224/1967/FELIPE%20SILVA%20VIEIRA_Trabalho.pdf?sequence=1>. Acesso em 23/08/2019.