



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS
MESTRADO EM DIREITO ECONÔMICO

RODRIGO LUCAS CARNEIRO SANTOS

ADEQUAÇÃO SOCIAL TRIBUTÁRIA:
CONTRIBUTO PARA A COMPREENSÃO CONSTITUCIONAL DO PLANEJAMENTO
FISCAL AGRESSIVO DE MULTINACIONAIS

JOÃO PESSOA

2016

RODRIGO LUCAS CARNEIRO SANTOS

**ADEQUAÇÃO SOCIAL TRIBUTÁRIA:
CONTRIBUTO PARA A COMPREENSÃO CONSTITUCIONAL DO PLANEJAMENTO
FISCAL AGRESSIVO DE MULTINACIONAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba (PPGCJ/UFPB) como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Ana Paula Basso

Área de Concentração: Direito Econômico

JOÃO PESSOA

2016

Santos, Rodrigo Lucas Carneiro.

S237 a

Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais / Rodrigo Lucas Carneiro Santos – João Pessoa, 2016.

212 f.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas, 2016. Orientador (a): Profa. Dra. Ana Paula Basso.

1. Direito Tributário Internacional. 2. Planejamento Tributário. 3. Arranjos Híbridos de Incompatibilidade. 4. BEPS. 5. Direito Humano ao Desenvolvimento. 6. Adequação Social Tributária. I. Basso, Ana Paula. II. Título.

BSCCJ/UFPB

CDU – 346(043)

RODRIGO LUCAS CARNEIRO SANTOS

ADEQUAÇÃO SOCIAL TRIBUTÁRIA:
CONTRIBUTO PARA A COMPREENSÃO CONSTITUCIONAL DO PLANEJAMENTO
FISCAL AGRESSIVO DE MULTINACIONAIS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba (PPGCJ/UFPB) como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Aprovada no dia: ____/____/ 2016.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Dr^a. Ana Paula Basso
Orientadora

Prof. Dr. Felipe Augusto Forte de Negreiros Deodato
Examinador Externo

Prof. Dr. Rogério Magnus Varela Gonçalves
Examinador Externo

JOÃO PESSOA

2016

·
*Para meu grande amor e musa inspiradora:
Vanessa Audrey.*

AGRADECIMENTOS

Um trabalho acadêmico nunca é feito sozinho. Durante o percurso, o autor sempre precisa do apoio de muitas pessoas para chegar a bom porto. Este é o momento de expressar toda a minha gratidão.

Primeiramente, a Deus e a Nossa Senhora de Fátima. É a minha fé e confiança no Altíssimo e na Virgem Maria que torna tudo possível e me leva sempre em frente.

Agradeço ainda ao meu avô, Severino Augusto. Com todas as dificuldades de saúde, ele sempre esteve e continua estando ao meu lado, dando seu incentivo, conforto, apoio, amizade e amor. É um anjo que Deus colocou na minha vida. Que possamos viver muitas histórias juntos, meu voinho!

Um agradecimento todo especial à minha mãe (Eunicélia de Fátima) e à minha irmã (Rafaella Luiza), que estiveram cuidando de mim diariamente e viram o quão custoso foi fazer esta dissertação virar realidade. As duas foram imprescindíveis no auxílio das minhas pesquisas na Universidade de Coimbra, Portugal, quando me auxiliaram na seleção dos textos e na digitalização do material para que eu pudesse estudá-los no Brasil. Minhas heroínas, meu amor por vocês é infinito.

Não posso deixar de mencionar os meus professores do *Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba – PPGCJ/UFPB*. Deles eu recebi valiosos ensinamentos, que procurei incorporar a esta dissertação. Meu reconhecimento e gratidão a Maria Luiza, Enoque Feitosa, Lorena Freitas, Fredys Sorto, Belinda Cunha, Marcílio Franca, Fernando Vasconcelos e Luciano Nascimento. Em nome deles homenageio todos os grandes mestres que foram essenciais para o meu crescimento, tanto como profissional quanto como pessoa.

Agradeço a todos os meus colegas do Mestrado pelas produtivas discussões acadêmicas e debates engrandecedores. Em especial, destaco o meu amigo Igor Mascarenhas.

Cumpro mencionar ainda os servidores do PPGCJ: Fernando Aquino e Luísa Gadelha, sempre disponíveis para auxiliar os mestrandos em tudo que fosse preciso.

Em relação à minha pesquisa no além-mar, agradeço a Elisabete Simões, Beleza Leitão e Ana Teresa Rodrigues, secretárias da Sala de Revistas da *Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, em Portugal. Elas fizeram todo o possível para me disponibilizar os artigos que solicitei durante o período de investigação nesta magnífica instituição. No mesmo sentido, agradeço o auxílio de Josepha Olsthoorn, primeira assistente da biblioteca do *International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD*, em Amsterdã, na Holanda. Ambos os centros de pesquisa foram muito acolhedores.

Agradeço à biblioteca virtual do *Social Science Research Network - SSRN*, que disponibiliza milhares de artigos científicos de todas as melhores universidades do mundo, inteiramente gratuitos e disponíveis no computador pessoal do pesquisador. Sem dúvida, esses textos ajudaram a levar este trabalho a outro nível de reflexão.

Agradeço aos meus amigos, professores Doutores Rogério Varela e Felipe Negreiros. Eles puseram à minha disposição suas enormes bibliotecas pessoais de direito constitucional, filosofia do direito e direito penal, cujos livros foram absolutamente imprescindíveis ao melhor desenvolvimento desta dissertação. Para além disso, eles sempre acreditaram no meu

trabalho e deram incentivo constante para que eu atingisse o melhor que há em mim.

Do escritório, merece destaque o auxílio do advogado e amigo Antônio Barreto, que fez um trabalho primoroso na tradução do meu resumo para a língua inglesa. Além disso, a professora e amiga Helanne Varela, que sempre deu suporte aos meus estudos de mestrado, meu muito obrigado.

Um agradecimento todo especial deve ser feito a minha professora orientadora, Doutora Ana Paula Basso. Seu aconselhamento foi importantíssimo desde os tempos da graduação. Agora, no Mestrado, sua contribuição em bibliografia, críticas, recomendações e incentivos foi determinante. Ela nunca cerceou as minhas ideias, por mais excêntricas que parecessem à primeira vista, sempre me instigando a alcançar o próximo nível do debate.

Por fim, mas nunca por último, agradeço àquela que é a minha musa inspiradora, noiva e rainha: Vanessa Audrey. É a minha companheira de todos os instantes. Ela muitas vezes soube abdicar da minha presença em prol dos livros e teve paciência com meus períodos de concentração e estudo para escrever este trabalho. Além disso, ela é a minha fonte constante de amor, carinho e suporte, sendo que também é a que mais me cobra dedicação, empenho e estudo. Muito obrigado, meu amor. Estamos juntos, para sempre!

“Respeita-se o velho fundamento, mas não se pode
renunciar ao direito de repensa-lo, de algum modo,
desde o princípio”.

Goethe,
Em “*Os Anos de Aprendizado de Wilhelm Meister*”.

RESUMO

Essa dissertação de mestrado tem como tema o planejamento tributário agressivo de companhias multinacionais, através do aproveitamento de disparidades técnicas entre diferentes ordenamentos jurídicos (*hybrid mismatch arrangements*). O viés adotado será inteiramente novo, na forma da apresentação de um cânone compreensivo para o direito tributário internacional, que é a adequação social tributária. Essa proposta de solução visa harmonizar o princípio da legalidade e tipicidade, com a igualdade tributária e a educação fiscal. Trata-se, antes de qualquer coisa, de uma resposta do ordenamento jurídico à crise formalista que se abate sobre o campo dos tributos, mormente diante da injusta divisão da carga tributária decorrente do planejamento agressivo de multinacionais, tanto estrangeiras quanto brasileiras. Esse tipo de comportamento do contribuinte gera uma série de efeitos negativos sobre o direito humano ao desenvolvimento, notadamente em tempos de crise financeira mundial. Entretanto, isso não significa que este trabalho esteja desconsiderando a importância do formalismo para o direito tributário, que é uma área do conhecimento jurídico onde se valoriza muito a certeza e a segurança. A questão central é que cresce na população um sentimento de injustiça que precisa ser devidamente considerado. Nesse momento, parece que o modelo positivista puro não dispõe de estrutura para cuidar dos perigos advindos da expansão da globalização e da velocidade com que tudo acontece no século XXI. Também é posto na balança a globalização que faz com que os mercados operem em uma dinâmica e complexidade nunca antes vista. Dessa forma, pode-se afirmar que a justificativa da construção deste texto está justamente na importância da luta contra a erosão das bases tributáveis dos Estados (BEPS): tendo em conta que todos os direitos possuem um custo financeiro, quanto menor forem os recursos à disposição dos governos nacionais, mais prejudicadas estarão as políticas públicas. Dito isto, necessário ressaltar as dificuldades dessa tentativa de harmonização pela adequação social, em uma discussão ampla que perpassa as relações entre direito tributário e justiça. Até hoje esta relação entre direito e moralidade ainda é um campo sem uma resposta definitiva. E se Hans Kelsen estiver correto, pode não ser um desafio acadêmico ao qual se possa encontrar uma resposta final. Talvez apenas perguntar um tanto melhor. Nessa linha, há de se reconhecer, como sabiamente o pediu Castanheira Neves, que seja concedido aos homens que falam e arriscam, o direito ao próprio erro. Falaremos e, portanto, admitimos o risco.

Palavras-chave: Direito tributário internacional. Planejamento tributário. Arranjos híbridos de incompatibilidade. BEPS. Direito humano ao desenvolvimento. Adequação social tributária.

ABSTRACT

This master's thesis has as its theme the aggressive tax planning of multinational companies, through the use of technical differences between different legal systems (hybrid mismatch arrangements). The perspective adopted will be entirely new, by submitting an understandable canon of international tax law, which is the social adequacy of tax. This proposed solution is intended to harmonize the principle of legality and tipicity, with fairness and tax education. It is, above all, a legal system response to formal crisis that hit in tax matters, especially about the unfair distribution of the tax burden arising from aggressive tax planning of multinationals, both foreign and Brazilian. This type of taxpayer behavior generates a number of negative effects on the human right to development, especially in the global financial crisis times. However, this does not mean that this work disregards the importance of formalism of the tax law, which is a legal area of expertise that values certainty and security. The central issue is the popular growth of a sense of injustice that needs to be properly considered. At this point, it appears that the pure positivist model does not have a structure to take care of the dangers resulting from the expansion of globalization and the speed with which everything happens in the XXI century. There is also the great influence of globalization, which makes markets operate in a dynamic way and complex than ever observed. Thus, it can be stated that the justification for the construction of this text is precisely the importance of the fight against the base erosion and profit shifting (BEPS): taking into account that all rights have a financial cost as less resources are available for national governments, the most affected are the public policies. That said, I must highlight the difficulties of trying to harmonize the social adequacy of a broad discussion that permeates the relationship between tax law and justice. Even today, this relationship between law and morality is still a field without a definitive answer. And if Hans Kelsen is correct, this may be an academic challenge for which there is no final answer. Maybe just ask a little better. In this line, it should be noted, as wisely emphasized Castanheira Neves, which is given to men who speak and take risks, the right to make mistakes. We will talk and therefore accept the risk.

Keywords: International tax law. Tax planning. Hybrid mismatch arrangements. BEPS. Human right to development. Social adequacy of tax.

LISTA DAS PRINCIPAIS ABREVIATURAS

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade
AHLADI - Anuario Hispano-luso-americano de Derecho Internacional
Art. - Artigo
BEPS - Erosão das bases tributáveis e movimentação dos lucros.
BTR - British Tax Review
DJ - Diário de Justiça
CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC/02 - Código Civil de 2002
CF/88 - Constituição brasileira de 1988
CTF - Ciência e Técnica Fiscal
CTN - Código Tributário Nacional
CLRe - Comparative Law Review
CLR - Creighton Law Review
CTN - Código Tributário Nacional
DGCI - Direção-Geral das Contribuições e Impostos
ex. - Exemplo
ICIJ - Consórcio Internacional de Jornalistas Investigados
IFN - Institute of Industrial Economics
ILE - Institute for Law and Economics - University of Pennsylvania
IR - Imposto de Renda
IRC - International Review of Constitutionalism
JLR - Journal of Law and Religion
JG - Journal on Governance
MLR - Michigan Law Review
MP - Medida Provisória
n. - número
NCPC - Novo Código de Processo Civil
NHH - Norwegian School of Economics
OECD - Organization for Economic Co-operation and Development
PwC - PricewaterhouseCooper - PwC
RBDC - Revista Brasileira de Direito Comparado
RD - Revista de Derecho
RDD - Revista Direito e Desenvolvimento
RDDT - Revista Dialética de Direito Tributário
RDGF - Revista de Direito e Gestão Fiscal
RDP - Revista de Direito Público
RDT - Revista de Direito Tributário
REDC - Revista Española de Derecho Constitucional
REDF - Revista Española de Derecho Financiero
REsp - Recurso Especial
RFDUCP - Revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa

RFDUL - Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

RIDB - Revista do Instituto de Direito Brasileiro

RJ - Ratio Juris

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

TLR - Tax Law Review

UKLR - University of Kansas Law Review

v.g. - *verbi gratia*

VJ - Verba Juris: Anuário da Pós-Graduação em Direito

Vol. - Volume

WUJLP - Washington University Journal of Law and Policy

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
-----------------	---

PRIMEIRA PARTE – A CRISE E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO

CAPÍTULO 1 – CRISE DAS CERTEZAS TRIBUTÁRIAS E O SENTIMENTO DE INJUSTIÇA.....8

1 Inacessibilidade do jurídico como crise do sentido do direito.....	9
2 Planejamento tributário agressivo: o debate social.....	12
3 A moralidade do planejamento tributário agressivo.....	16
4 Contribuintes pecadores: um diálogo com o padre Martin Crowe sobre o dever de pagar tributos justos.....	19
5 O Estado no centro da discussão.....	25
5.1 A globalização e a erosão da base tributária.....	26
5.2 O Estado enquanto fomentador histórico da crise.....	29
5.3 Planejamento tributário no contexto dos mercados competitivos.....	32
5.4 Governança corporativa: o dever de gestão fiscal dos administradores.....	35
6 Distinguindo terminologias essenciais.....	37
6.1 Evasão fiscal: enganando a administração fiscal.....	38
6.2 Elisão fiscal: negócios jurídicos válidos e a economia de tributos.....	41
6.3 Elusão fiscal: a história de um conceito inexistente.....	42
6.4 Planejamento tributário agressivo: a perspectiva internacional.....	44
7 Vícios clássicos como limites à elisão fiscal.....	46
7.1 A ilicitude da fraude à lei tributária.....	46
7.2 Simulação no direito tributário.....	48
7.3 Abuso de direito tributário: exercício inadmissível de posições jurídicas.....	50
8. Normas antielisão: é lícito o planejamento tributário?.....	51

CAPÍTULO 2 – *BLITZRECHT*: O ESPÍRITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....57

1 <i>Blitzrecht</i> : em torno de uma concepção de justiça constitucional tributária.....	58
2 Considerações em torno da distinção entre Direito e Justiça.....	61
2.1 Direito e Justiça no positivismo de Hans Kelsen e Herbert Hart.....	61
2.2 Direito e Justiça na filosofia dos valores de Ronald Dworkin e Robert Alexy.....	64
2.4 Influência da ideologia na construção do Direito.....	67
2.5 Extremismo da Justiça absoluta e a ocultação de paradoxos na Justiça relativa.....	69
3 Equilíbrio democrático entre participação e responsabilidade.....	71
4 Estado democrático de Direito: há direitos sem tributos?.....	74
5 Alguns paradigmas interpretativos do direito tributário.....	76
5.1 Cidadania e solidariedade fiscal no Estado Constitucional.....	76
5.2 Dever fundamental de contribuir para os cofres públicos e sua ligação com a capacidade contributiva.....	78
5.3 O vínculo econômico e os deveres constitucionais da sociedade empresária.....	84
6 Problemas de hermenêutica constitucional no direito tributário.....	86
6.1 Liberdade de contratar na constituição de 1988 e a noção de autonomia da vontade.....	87
6.2 Propriedade privada como corolário do direito de liberdade econômica.....	91
6.3 Relações entre princípios e regras: o risco do esvaziamento normativo.....	95

6.4 Conflito entre normas constitucionais: autonomia privada versus solidariedade social.....	98
---	----

SEGUNDA PARTE – A REABILITAÇÃO CRÍTICA PELA ADEQUAÇÃO SOCIAL TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO 3 – TRIBUTAÇÃO DA RENDA DE COMPANHIAS MULTINACIONAIS.....	104
1 Algumas considerações sobre a tributação da renda no Brasil.....	105
2 Justiça e tributação da renda empresarial no mundo globalizado.....	109
3 Soberania e cooperação internacional em matéria tributária.....	112
4 Seguindo o dinheiro: uma compreensão prática do perigo.....	115
4.1 A estrutura fiscal internacional da Uber.....	115
4.2 A estrutura fiscal internacional do Bradesco: <i>Luxembourg Leaks</i>	121
5 O abuso subjetivo das convenções fiscais: <i>Treaty Shopping</i>	124
CAPÍTULO 4 – NOVO CÂNONE COMPREENSIVO: ADEQUAÇÃO SOCIAL TRIBUTÁRIA.....	128
1 O princípio da legalidade tributária e sua atual conformação constitucional no Brasil.....	129
2 O planejamento tributário agressivo e o perigo ao direito humano ao desenvolvimento....	134
3 Adequação social tributária: em busca da consistência constitucional.....	138
3.1 Princípio da igualdade tributária: finalidade fiscal e capacidade contributiva.....	139
3.1.1 Igualdade jurídica tributária: padronização na lei.....	143
3.1.2 Igualdade material tributária: a invalidade da padronização diante do planejamento tributário agressivo.....	145
3.2 Tipicidade tributária: sua doutrina pelo novo cânone compreensivo.....	147
3.3 Critérios dogmáticos: as tarefas do tipo tributário à luz da adequação social.....	151
3.4 A educação tributária como dever constitucional: subsídios para a prevenção do planejamento agressivo.....	154
4 A adequação social entre a segurança jurídica e a certeza do direito: o planejamento tributário.....	158
5 A prova no direito tributário internacional: sua doutrina pela adequação social.....	162
5.1 De quem é o ônus da prova no planejamento tributário agressivo.....	162
5.2 As ficções e presunções como meio de prova do fato gerador.....	165
5.3 O princípio da verdade material na aplicação da norma tributária.....	168
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	171
REFERÊNCIAS.....	175
1 Artigos e livros.....	175
2 Legislação.....	195
3 Jurisprudência.....	196
4 Sites de notícias.....	197

INTRODUÇÃO

O ambiente de ebulição política que o Brasil enfrenta possui, como pano de fundo, uma crise econômica que abala o orçamento público. Fala-se constantemente na necessidade de se fazer um ajuste fiscal severo, em aumentar a arrecadação fiscal para manter programas sociais, em melhorar a eficiência da máquina pública. As notícias ruins enchem os noticiários e, quando as propostas apresentadas pelo governo sugerem onerar ainda mais a classe média (ausência de correção da tabela do IR) e os mais pobres (expansão dos impostos sobre o consumo), as pessoas ficam naturalmente reticentes. Afinal, elas veem pipocar na mídia, diariamente, que os ricos e as grandes empresas deixam de pagar impostos de maneira acintosa com suas *offshores* (empresas situadas em paraísos fiscais).

Numa situação como essa, o custo da manutenção de um Estado do bem-estar social está dividido de uma maneira tal que gera grande pressão fiscal sobre os cidadãos. Isso faz com que a sensação de exploração e incertezas se abata sobre a população, que já não sabe se o direito vai conseguir resolver essa equação. Há um sentimento de injustiça potencializado pela total inacessibilidade do jurídico. O direito tributário parece não ter uma linha condutora de fácil percepção, mostrando-se tão complexo e cheio de nuances técnicas que ninguém do povo consegue entender como ele funciona e o motivo pelo qual uns pagam tanto e outros tão pouco.

Visando dar uma resposta ao desafio representado pela erosão das bases tributáveis, a OECD e o G20 – grupo formado pelos ministros de finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo mais a União Europeia – criaram um plano de ação conjunto. Sem dúvida, trata-se do mais relevante documento para cooperação internacional fiscal entre os Estados, pelo menos entre os apresentados nas últimas décadas. É denominado de “*OECD/G-20 BEPS Project*” e traz uma série de recomendações a serem implantadas contra o planejamento tributário agressivo de multinacionais.

Durante longos anos, a discussão sobre a tributação das companhias transnacionais foi inteiramente negligenciada pelo público e pelos políticos, mas o debate na mídia vem aumentando gradativamente, com uma explosão de notícias após a reunião dos líderes do G20, em 2012, e de escândalos globais como o *Luxembourg Leaks* e o recentíssimo *The Panama Papers*.

A primeira dúvida das pessoas é se planejamento tributário agressivo seria o mesmo que evasão fiscal ou evasão de divisas, ou seja, uma prática que possa ser combatida com a

força da lei. O dilema começa aqui: esse tipo de comportamento do contribuinte está aparentemente dentro dos limites da legalidade. Eles estão se aproveitando de disparidades técnicas entre os ordenamentos tributários de duas ou mais jurisdições, obtendo vantagens tributárias que não foram previstas pelo legislador e que ultrapassam qualquer relação normal de equivalência econômica.

O contexto mostra a sociedade está no início de uma ebulição. O direito tributário vem perdendo sua sustentação jurídico-política. A cada dia que passa mais pessoas se questionam se não pagam tributos demais e recebem benefícios de menos. Isso acontece devido à caótica situação que o Brasil enfrenta em termos de insegurança, péssimos resultados da rede pública de saúde e educação, para além do endividamento da classe média e do sufocamento desta com uma pesada carga tributária. Quando a comunicação entre o governo e a população se torna insustentável, a percepção é sempre de insatisfação com a carga tributária.

O debate público, portanto, aproxima o direito tributário de uma pauta moral (*tax morality*) e isso não pode ser desprezado nem pelos legisladores, nem pelo poder judiciário, nem por qualquer pessoa inserida nesse contexto de crise. A discussão dessa relação entre direito e justiça gera intermináveis discussões teóricas, estas que envolvem a tentativa de descobrir o que é o direito e qual é a relação deste com a ideia de justiça. Nessa seara, inquestionável o contributo de Hans Kelsen, que, ao desenvolver a Teoria Pura do Direito, fez com que a epistemologia jurídica resgatasse a sua autonomia científica. O filósofo do direito conseguiu alcançar tal feito ao desenvolver uma concepção que se baseava amplamente no pressuposto de validade, expurgando tudo que fosse estranho ao direito para, assim, garantir um conhecimento que fosse dirigido ao direito.

Não é possível, então, desconsiderar a importância do formalismo para o direito e, especialmente, para o direito tributário. Esta é uma área do conhecimento jurídico onde se valorizam ainda mais a certeza e a segurança. Entretanto, o que se vê é um mar de incertezas por parte da população e o crescimento de uma sensação de injustiça, o que demonstra que esse é o paradigma da legalidade estrita está passando por uma crise. É que o modelo positivista não dispõe de estrutura para cuidar dos perigos advindos da expansão da globalização e da velocidade com que tudo acontece no século XXI.

Ademais, um positivismo extremo ainda desconsidera que a CF/88 busca edificar juridicamente um Estado com forte ênfase na ideia de solidariedade. Já no preâmbulo, está posta a preocupação do constituinte originário na instituição de uma democracia que assegura

direitos, ancorado nos valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos. Com esse norte, o texto constitucional é pródigo na previsão de diversos direitos fundamentais, que vão desde aqueles atrelados à liberdade, à propriedade e à segurança, até outros mais genéricos que visam a reduzir as desigualdades sociais, com a oferta de educação, saúde, trabalho etc. Com isso, pode-se dizer que houve uma forte preocupação do constituinte com o estabelecimento de um núcleo essencial de direitos humanos, que foram julgados imprescindíveis ao melhor desenvolvimento das pessoas e à manutenção de uma vida digna.

Diante do modelo brasileiro, a legitimidade do poder de tributar está associada à construção desse projeto de futuro, cujas linhas foram traçadas na CF/88. É que todo o catálogo de direitos fundamentais possui um custo em dinheiro, inclusive os direitos de liberdade do contribuinte. Daí a importância de possuir o Estado um meio de auferir receita, para efetivar os direitos fundamentais com os recursos arrecadados. Quantias enormes de dinheiro são necessárias para manter funcionando escolas e hospitais públicos, sem falar no aparato policial, no financiamento para a construção de casas populares, em programas como o “Bolsa Família”, entre outros. Com efeito, toda a organização da sociedade moderna tem como fonte de manutenção os tributos.

A todas essas considerações, o governo deve juntar a preocupação em manter o sistema econômico funcionando perfeitamente, ou seja, cuidar da competitividade do país frente aos outros atores internacionais. As companhias, para sobreviverem em uma época de globalização dos mercados, precisam atuar diligentemente na busca de aperfeiçoamento e desenvolvimento de novas capacidades. Tais iniciativas não estão relacionadas apenas à inovação com novos produtos a serem comercializados no mercado, mas também à procura de soluções menos onerosas e que gerem um ganho real de eficiência.

Nessa linha de raciocínio, convém, desde logo, deixar claro que o planejamento tributário faz parte da prática da boa governança corporativa, tendo por objetivo a elisão fiscal. Isso inclui a celebração, pelo contribuinte, de negócios jurídicos lícitos, inclusive aqueles que tenham entre as suas finalidades a de obter uma economia de impostos. Sendo assim, é pelo planejamento que as sociedades empresárias economizam grande quantidade de recursos monetários, tornando-se mais competitivas e lucrativas.

O que se pontua é que a autonomia privada, da qual a gestão corporativa faz parte, está inserida dentro do que é denominado de direito civil constitucional. Assim, tanto é premente lançar um olhar para a liberdade de contratar e a propriedade privada, como é preciso não descuidar das razões sociais e coletivas dispostas ao longo de todo o texto

constitucional de 1988. Essa complexidade inerente à teia dos contratos comerciais/governança corporativa fez com que as relações civis passassem a dialogar com maior constância com outras normas constitucionais, como, por ex., a função social da sociedade empresária, a capacidade contributiva e a solidariedade social. Passa-se a atuar em uma nebulosa zona limítrofe, que põe em choque entre diversos direitos, garantias e deveres constitucionais.

O Brasil, a exemplo de muitos outros países, precisa lidar com todas essas questões de maneira conectada. Não se pode negar que é preciso garantir recursos financeiros ao Estado, mas, por outro lado, há urgência em aumentar a oferta de empregos, em investir em pesquisa e desenvolvimento, em aumentar a criatividade na inovação de produtos desenvolvidos localmente, dentre uma variedade de outras medidas que requerem uma resposta unitária em termos de política econômico-tributária.

É certo que, na era de globalização, com a sistemática quebra de fronteiras territoriais, as sociedades empresárias, os capitais e as pessoas têm trânsito quase que livre, além de contarem com acesso em tempo real a confiáveis informações acerca da situação macroeconômica dos mercados. Com isso, está posto um cenário caracterizado pela volatilidade e fragilidade frente às especulações. Essa situação pede, com urgência, um novo pensar de maneiras sustentáveis para o crescimento econômico e o desenvolvimento social. Porém, qualquer solução a ser proposta no mundo do direito tributário, seja ela uma de cunho legislativo ou um novo cânone interpretativo, deve considerar todos os lados desse problema.

Dessa maneira, pode-se dizer que o tema é juridicamente instigante, na medida em que discute limites a normas constitucionais aparentemente conflitantes, exigindo a utilização constante de postulados normativos. Ao mesmo tempo em que a CF/88 garante a propriedade privada, há o contraponto da função social. Por outro lado, quando permite a liberdade contratual, existe, de maneira paralela, os fins sociais consagrados no texto fundamental. Há ainda a previsão de que a tributação não pode ser instrumento para diferenciar empresas concorrentes. Em suma, o tema é relevante sob as mais variadas perspectivas: política, econômica, social e jurídica.

Nessa linha de raciocínio, o sistema tributário concebido na CF/88 passa a transpor a mera formalidade legal do antigo positivismo. Atualmente, leva em consideração uma série de princípios constitucionais, que são critérios de justiça democraticamente definidos. O sistema tributário brasileiro não foi concebido só para favorecer o crescimento econômico do país e tampouco só para ser o mais eficiente economicamente. Com a interpretação unitária do texto

constitucional, incorpora-se ao discurso uma série de valores sociais.

A problemática acerca do caminho que o direito econômico tributário trilhará neste tempo de rápidas mudanças é uma daquelas discussões de relevância singular ao próprio projeto de desenvolvimento nacional. Ao que parece, chegou-se a um impasse estrutural no que tange à regulação social através do direito, a uma profunda crise de identidade. É por tal razão que antigos e novos pensadores tentam, a todo tempo, reinventar o positivismo (ou até sair dele para chegar a outra plataforma estruturante), buscando dar um contributo ao avanço do sistema tributário.

Portanto, a escolha do objeto de pesquisa se justifica. Os tributos são instrumentos poderosos de indução dos rumos econômicos de um Estado. Uma tributação bem distribuída pode ser um grande elemento de transformação social, trazendo benefícios para a população. Por outro lado, uma tributação mal distribuída pode facilmente comprometer o desenvolvimento socioeconômico do país.

O problema central está em saber como, em um momento de crise econômico-financeira mundial, o planejamento tributário agressivo de grandes companhias, através do aproveitamento de disparidades técnicas entre diferentes ordenamentos jurídicos (*hybrid mismatch arrangements*), prejudica o direito humano ao desenvolvimento.

Visando dar uma resposta ao problema levantado, o objetivo principal desta dissertação é construir um novo cânone compreensivo para o direito tributário, aqui denominado por: adequação social tributária. Essa é a resposta do ordenamento jurídico à crise formalista que se abate sobre o campo dos tributos diante do planejamento tributário agressivo de multinacionais, devendo harmonizar educação fiscal, legalidade, tipicidade e igualdade tributárias. Tudo depende de um fino equilíbrio e sintonia entre esses vetores.

Todavia, para que se chegue a bom porto, uma série de questões incidentes ainda precisam ser feitas. Como objetivos específicos, pode-se enumerar: a) Desenvolver a ideia de crise das certezas tributárias, com o aumento do debate midiático do problema e a sensação de injustiça pela população, apresentando a discussão sobre moralidade e planejamento tributário agressivo; b) Fazer um panorama da inserção do Estado no centro da crise; c) Distinguir terminologias essenciais para o desenvolvimento do trabalho, tais como os conceitos de elisão, evasão, elusão e planejamento tributário agressivo, bem como discorrer sobre os vícios clássicos que são limites à elisão fiscal; d) Discutir a nova concepção de justiça constitucional tributária, fazendo considerações sobre a relação entre direito e justiça, o equilíbrio democrático e questões hermenêuticas de direito constitucional e tributário; e) Avaliar a

tributação da renda de companhias multinacionais frente ao direito humano ao desenvolvimento e à justiça tributária.

A justificativa da construção deste texto está justamente na supramencionada importância da luta contra a erosão das bases tributáveis dos Estados. Tendo em conta que todos os direitos possuem um custo financeiro, quanto menor forem os recursos à disposição dos governos nacionais, mais prejudicadas estarão as políticas públicas. Pensando nisso, o direito tributário internacional passa a ser o centro das discussões no mundo globalizado.

Metodologicamente, a vertente escolhida é a de abordagem qualitativa. Opção justificada porque o assunto desenvolvido, com forte aplicação prática, terá sua discussão centrada no pensamento de diversos especialistas e na jurisprudência dos tribunais. Com isso, o método que melhor cumpre o objetivo da pesquisa é o dedutivo, pois se partirão de considerações gerais sobre o planejamento tributário, a crise e o espírito do direito tributário, para chegar a uma reabilitação crítica da tributação da renda de companhias multinacionais através da adequação social tributária. Utilizar-se-á, para tanto, informações buscadas em fontes bibliográficas, sites de notícias, legislação e jurisprudência, de maneira que a pesquisa será exploratória.

O trabalho estará dividido em duas partes. A primeira tratará da crise e do planejamento tributário agressivo, contando com dois capítulos: 1) crise das certezas tributárias e o sentimento de injustiça; 2) *Blitzrecht*: o espírito do direito tributário. A segunda parte será a construção de uma reabilitação crítica, também contando com dois capítulos: 3) Tributação da renda de companhias multinacionais; 4) Novo cânone compreensivo: adequação social tributária.

Dito isto, necessário ressaltar as dificuldades dessa tentativa de harmonizar educação fiscal, legalidade, tipicidade e igualdade tributárias, em uma discussão ampla que perpassa as relações entre direito tributário e justiça. Até hoje esta relação entre direito e moralidade ainda é um campo sem uma resposta definitiva. E se Hans Kelsen estiver correto, pode não ser um desafio acadêmico ao qual se possa encontrar uma resposta final. Talvez apenas perguntar um tanto melhor. Nessa linha, há de se reconhecer, como sabiamente o pediu Castanheira Neves, que seja concedido aos homens que falam e arriscam, o direito ao próprio erro. Falaremos e, portanto, admitimos o risco.

PRIMEIRA PARTE

**A CRISE E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
AGRESSIVO**

CAPÍTULO I

CRISE DAS CERTEZAS TRIBUTÁRIAS E O SENTIMENTO DE INJUSTIÇA

“Ele estabeleceu uma série de tributos não apenas com grande senso de integridade e justiça, mas também de uma maneira que todos os Estados sentiram que estavam sendo tributados de maneira justa e suficiente... A tributação de Aristides foi uma época de ouro para os aliados de Atenas.”

Plutarco, *A vida de Aristides*

“Corruptissima respublica plurimae leges”

Tácito, historiador e político romano.

1 INACESSIBILIDADE DO JURÍDICO COMO CRISE DO SENTIDO DO DIREITO

O direito é um produto cultural que existe para regular as relações sociais na comunidade política, minimizando os conflitos e possibilitando uma maior segurança sobre o que é lícito fazer, as responsabilidades e deveres individuais e coletivos, as faculdades, obrigações etc.¹ Entretanto, para que se possa dizer que o direito gera nas pessoas um sentimento de previsibilidade, é imprescindível que ele seja um todo coerente e de fácil assimilação. Em outras palavras: um direito que não é compreendido pelo povo não pode nunca ser fonte de estabilidade e segurança.

Na seara da tributação, esse fator de certeza é ainda mais importante. Basta lembrar que os tributos são um dos mais poderosos meios de agitar as massas, tendo sido a causa da prosperidade e do declínio de muitas nações ao longo dos séculos. Contribuintes que se sentem alvo de uma taxaçoão opressora têm a tendência de se rebelar contra o governo, primeiramente utilizando estratégias de evasão fiscal, mas que pode até mesmo chegar a tumultos e violência.²

Para evitar esse processo de deterioração social, a CF/88 reconhece um amplo catálogo de direitos e garantias fundamentais aos contribuintes brasileiros. Entre esses direitos está a legalidade, que os doutrinadores do direito tributário entendem ser material e absoluta, ou seja, enrijecida em favor da intensificação da segurança.³ Acontece que, devido a esse tipo de interpretação, o nível de insegurança jurídica, instabilidade e incertezas foi potencializado por um caos legislativo.⁴

Para além do excesso de leis, a técnica normativa também se mostra extremamente precária, aumentando a instabilidade do sistema.⁵ O contribuinte brasileiro nunca está totalmente certo de quais obrigações deve cumprir. Por aqui, maximiza-se a ineficiência

¹ BRONZE, Fernando José. **Lições de Introdução ao Direito**. 2 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 36.

² Para uma visão mais ampla sobre quão críticos são os tributos no curso da civilização, em uma caminhada que examina os maiores eventos da história (ascensão e queda das civilizações grega e romana, Magna Charta inglesa, revoltas coloniais, revolução francesa, independência dos Estados Unidos da América, revolução russa etc.) sobre a perspectiva da influência da tributação no desencadear desses processos, ver: ADAMS, Charles. **For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization**. 2 ed. Lanham, Maryland: Madison Books, 2001, p. xxi e ss; UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, pp. 9 e ss.

³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 126.

⁴ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 39.

⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teria geral do direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 9; TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. Metodica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 253.

administrativa através de uma exorbitante produção de novas regulamentações que somente um detetive ao estilo “Sherlock Holmes” poderia desvendar completamente.⁶

Essa quantidade assustadora de legislações fiscais prejudica o bom entendimento do direito tributário pelas pessoas, aprofundando um sentimento de injustiça diante das notícias de que empresas multinacionais pagam pouquíssimo em impostos. Na era da informação, o sentimento de impotência e opressão fiscal gera, por exemplo, repulsa ainda maior sobre projetos de ajuste fiscal. É que o sistema jurídico tem uma carga axiológica que precisa ser assimilada como boa pelos cidadãos⁷, sob pena de se esvaziar uma legitimidade que se pretenda democrática.

A profusão legislativa no Brasil permite que grandes agentes econômicos proporcionalmente arquem apenas com uma pequena carga tributária, contribuindo muito pouco para o bem-estar da comunidade política. Com isso, a sensação que aflora na população é de que há injustiça flagrante na distribuição dos encargos fiscais.

Tem-se, portanto, um paradoxo. Para ser mais compreensível aos contribuintes, o direito necessita ser muito mais simples. Todavia, caminhar para a simplificação requer a desconsideração de certas particularidades que aumentam o nível protetivo. Percebe-se assim que: a) o incremento de protetividade aumenta a complexidade do direito, tornando-o menos compreensível; b) para torna-lo mais acessível, o direito deverá ser menos protetivo. O grande dilema é então sintetizado por Humberto Ávila⁸: “[...]quanto mais segurança *por meio* do Direito se pretende garantir, menos segurança *do* Direito se pode conquistar”.

Observa-se, portanto, que a atual crise das certezas tributárias está diametralmente relacionada à expansão do fenômeno formalista. Objetivando uma maior proteção ao contribuinte, as leis são tão grandes e numerosas que o povo passa a duvidar que se esteja construindo qualquer tipo de sistema justo. Esses dilemas e paradoxos acabam por fazer surgir

⁶ Não é somente o Brasil que enfrenta esse tipo de dificuldade. Outros países, como a Itália, vivem dilemas parecidos sobre a complexidade do sistema legal tributário. Ver: MITA, Enrico de. **Interesse fiscale e tutela del contribuente**. Le Garanzie Costituzionali. 5 ed. Milano: Giuffrè, 2006, p. 200 e ss.. Onde se lê: “*La complessità del nostro sistema è enorme; andiamo verso la mostruosità dal punto di vista della quantità delle leggi e del loro scoordinamento. In Italia abbiamo una disordinata ed esorbitante produzione legislativa. Già la semplice conoscenza di queste leggi è estremamente difficile*”.

⁷ É historicamente interessante saber que nos anos 1940, durante o último período de dominação britânica na Palestina e logo após o advento do Estado de Israel, os judeus cumpriam suas obrigações tributárias de maneira voluntária. Eles identificavam o pagamento de impostos não com uma legislação formal, que não existia, mas sim com uma espécie de solidariedade social e uma noção compartilhada de cidadania. Ver: LIKHOVSKI, Assaf. **Taxation without a State: Jewish voluntary taxes in Mandatory Palestine, 1938-1948**. Tel Aviv University School of Law, p. 48. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1983331&download=yes>. Acesso em: 20 de dezembro de 2015.

⁸ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 46 e 47.

uma crise de legitimidade no sistema tributário.

Antes de avançar propriamente na crise, é preciso, como ponto de partida, determinar qual o sentido desta palavra. Analisar a condição de crise do direito tributário significa atentar para o fato de que as pessoas estão crendo em um esgotamento das soluções propostas pelo sistema tributário nacional. Os problemas que estão surgindo no século XXI demandam respostas que o direito já não está conseguindo dar satisfatoriamente. A descrença em um resultado positivo é o que faz surgir o sentimento de crise no seio da comunidade política. O povo já não vê qualquer saída e começa a perder as esperanças, vislumbrando que sempre estará em desvantagem naquela ordem estatal.

Não há dúvida de que os cidadãos concordam que existe um grande problema de regulação jurídica a ser resolvido. A validade do problemático é consensual. Este consenso decorre do sentimento de crise, que se dá quando o ceticismo da população atinge níveis tão elevados a ponto de se transformarem em um “estado difuso de dúvida, de incerteza e insegurança que levará com facilidade a um generalizado negativismo”.⁹ Quando se fala em uma perda de legitimidade por inacessibilidade do jurídico, um dos principais pontos a serem levantados é que as pessoas não querem ser enganadas. Na medida em que a sensação de injustiça aumenta, também se elevam os níveis de raiva e ressentimento.¹⁰

De acordo com os ensinamentos de Thomas Kuhn¹¹, as crises começam justamente quando os paradigmas dominantes¹² são obscurecidos, quando a “natureza solape a segurança profissional, fazendo com que as explicações anteriores se tornem problemáticas”. É justamente o que acontece nesse momento histórico, em que há uma crise de legitimidade do direito. A população não se vê representada em uma legislação fiscal que permite disparidades arrecadatórias gigantescas, passando a considerar que esse modo de pensar já não resolve os problemas que se apresentam.

Para superar o momento de tensão social e normativa em que se vive, é preciso um esforço de crítica reabilitadora. É assim porque dado o estado de crise, a crítica (que possui o mesmo radical grego *krino*, que significa julgo) significa a libertação “do pensamento e pelo pensamento”, através do qual o observador poderá afastar falsos problemas ou denunciar

⁹ NEVES, A. Castanheira. **Questão de facto – questão de direito ou o problema metodológico da juridicidade** (Ensaio de uma reposição crítica). Tomo I – A crise. Coimbra: Almedina, 1967, p. 66.

¹⁰ DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. 2 ed. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 126.

¹¹ KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 2009, p. 213.

¹² Entenda-se por paradigmas “as realizações científicas universalmente reconhecidas que, durante algum tempo, fornecem problemas e soluções modelares para uma comunidade de praticantes de uma ciência”. Vide Ibidem, p. 13.

princípios que não levam a lugar nenhum¹³.

Neste momento, o objetivo de alcançar a máxima certeza e segurança jurídica parece comprometido. Alguns associam esta situação difícil ao capitalismo enquanto projeto liberal. Estando a crise relacionada ao capitalismo ou não, o ponto é que é necessário um esforço para refundar o direito tributário em bases mais legítimas e afeitas ao constitucionalismo brasileiro. Portanto, não se trata de descartar o formalismo do direito tributário por causa dos novos desafios, mas de repensa-lo sob a égide de concepções hermenêuticas diferentes. É assim porque, segundo Castanheira Neves¹⁴, deve-se considerar que o direito “não é tudo na realidade humana, mas é uma dimensão capital, e irrenunciável, da humanidade do homem”.

Pelo modelo paradigmático vigente, amplamente baseado em um formalismo rígido, não cabe discutir a relação entre direito tributário e justiça. Todavia, a reconstrução do jurídico pede um novo cânone compreensivo, que não descarte as conquistas metodológicas e científicas do século XX, mas que esteja suficientemente aberto aos desafios do século XXI. Entre eles, já se encontra o planejamento tributário agressivo de multinacionais, que tem sido alvo de constantes debates na mídia.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO: O DEBATE SOCIAL

O debate mundial em torno dos prejuízos do planejamento tributário agressivo aumenta a cada dia. O que a mídia transmite nada mais é do que uma insatisfação crescente com uma injusta distribuição da carga tributária. Uma rápida análise econômica já mostra que existe uma forte pressão fiscal tanto sobre a classe média quanto sobre os mais pobres, especialmente através dos impostos sobre o consumo, mas também pela insuficiente progressividade do imposto sobre a renda. Essa situação potencializa a desesperança com os rumos do país e aumenta a intensidade da crise social e política que os governos nacionais estão enfrentando.

A maneira como a imprensa mundial faz a cobertura das questões relacionadas ao planejamento tributário agressivo é muito útil para o correto entendimento do problema. Quando se discute este assunto com o público em geral, ele deixa a alçada da Ciência do Direito e passa a ser uma matéria que gera indignação social generalizada. É possível dizer que este é um tema que força o operador do direito tributário a sair da zona de conforto

¹³ NEVES, A. Castanheira. **Questão de facto – questão de direito ou o problema metodológico da juridicidade** (Ensaio de uma reposição crítica). Tomo I – A crise. Coimbra: Almedina, 1967, p. 62.

¹⁴ NEVES, A. Castanheira. **A crise actual da filosofia do direito no contexto da crise global da filosofia**. Tópicos para a possibilidade de uma reflexiva reabilitação. Coimbra: Coimbra Editora, 2003, p. 147.

representada pelo positivismo dogmático de matriz kelseniana.

No âmbito internacional, um exemplo muito significativo foi a discussão política sobre o planejamento agressivo travada na Comissão de Contas Públicas do Parlamento Britânico. A então presidente deste órgão, Margaret Hodge, em uma audiência na referida Comissão em 12 de novembro de 2012, confrontou o então vice-presidente do Google no Reino Unido, Matthew Brittin, sobre a estrutura fiscal internacional da empresa.¹⁵ Alegou a parlamentar que a população britânica estava contribuindo muito mais para o crescimento dos negócios e lucros da empresa norte-americana do que esta devolvia em tributos. O cerne da questão era de que a multinacional não estava contribuindo para o bem-estar social através do pagamento de sua justa quota-parte tributária. Respondendo às acusações, Brittin afirmou que o Google sempre estrutura suas operações dentro da legalidade, mas que é seu dever cuidar para que a companhia tenha os menores custos e os acionistas os maiores lucros possíveis. Com isso, Margaret Hodge arremata dizendo: “Nós não estamos acusando vocês de ilegalidade, nós estamos acusando-os de imoralidade”.¹⁶

No mesmo sentido, em fevereiro de 2013, o jornal britânico *The Telegraph* repercutiu uma entrevista¹⁷ do Primeiro Ministro britânico David Cameron na qual este discursou contra o planejamento tributário agressivo. Na ocasião, Cameron começou por salientar o discurso dos juristas: de que há uma diferença entre evasão fiscal (*tax evasion*) e elisão fiscal (*tax avoidance*), sendo que a primeira seria uma economia tributária praticada de uma maneira que viola a lei e a segunda seria o meio lícito de se fazer planejamento tributário. Ele então arremata afirmando: “O problema com isso é que existem algumas formas de planejamento tributário que são tão agressivas que eu penso que existem questões morais que nós temos que responder, sobre se queremos encorajar ou permitir esse tipo de comportamento”.¹⁸

Para deixar as coisas ainda mais interessantes, no recente escândalo do *Panama Papers*, o Primeiro Ministro Cameron, que criticou as estratégias de planejamento agressivo, foi implicado por possuir participação em uma empresa *offshore* do seu pai com sede nas

¹⁵ Para assistir a audiência na íntegra, ver: <<http://www.parliamentlive.tv/Event/Index/ab52a9cd-9d51-49a3-ba3d-e127a3af018c>>.

¹⁶ No original: “*We are not accusing you of being illegal, we are accusing you of being immoral*”.

¹⁷ THE TELEGRAPH. **David Cameron launches broadside at tax avoidance.** David Cameron launched another broadside at “aggressive” tax avoidance on Monday, on the first day of a trade visit to India. Disponível em: <<http://www.telegraph.co.uk/finance/economics/9876773/David-Cameron-launches-broadside-at-tax-avoidance.html>>. Acesso em 18 de janeiro de 2016.

¹⁸ No original: “*The problem with that is that there are some forms of tax avoidance that have become so aggressive that I think there are moral questions we have to answer about whether we want to encourage or allow that sort of behaviour.*”

Bahamas.¹⁹ A crítica da oposição foi atroz, acusando-o de tomar as estratégias dos ricos para não pagar impostos, enquanto cortava os auxílios sociais dos mais humildes. Para piorar a situação, o jornal britânico *Independent* evidenciou a discrepância entre o discurso e a prática, republicando um apanhado de todas as declarações do ministro ao longo dos anos.²⁰

Em outro escândalo do gênero, a TV árabe *AlJazeera* fez um longo documentário de 25 (vinte e cinco) minutos, cujo título é “*Elisão fiscal: Legalidade vs. Moralidade*”.²¹ Trata-se de caso envolvendo uma subsidiária da *Associated British Foods* na Zâmbia, um dos países mais pobres do mundo. A empresa gerou US\$ 123 milhões (cento e vinte três milhões de dólares) em lucros, mas virtualmente não pagou quase nada em impostos (menos de 0,5% foi tributado). A estrutura fiscal montada gerou uma perda de arrecadação da ordem de US\$ 27 milhões (vinte e sete milhões de dólares), dinheiro suficiente para colocar 48 mil crianças na escola e quatorze vezes mais do que o Reino Unido doou, no mesmo período de cinco anos, para o país africano a fim de combater a fome.

Na mesma linha de raciocínio, durante o Fórum Econômico Mundial em Davos, a OXFAM²² divulgou um relatório intitulado “A Economia para o 1%”. Neste informe, a referida organização expôs um esquema de planejamento tributário agressivo através de *offshores* que implica as maiores companhias dos Estados Unidos, entre elas o banco Goldman Sachs, a Verizon Communications, a Apple, a Coca-Cola, a IBM etc. Juntas, essas companhias esconderam 1.400.000.000.000,00 (um trilhão e quatrocentos bilhões de dólares) em paraísos fiscais. Robie Silverman, conselheiro tributário da OXFAM, afirmou: “Não podemos continuar com uma situação em que os ricos e poderosos não estão pagando sua

¹⁹ A série *The Panama Papers* resultou do trabalho de investigação realizado pelo Consórcio Internacional de Jornalistas Investigados e expôs 11,5 milhões de registros financeiros que provam a existência de uma rede de companhias *offshore* criadas pela empresa Mossack Fonseca e controlada por políticos do mundo inteiro para lavar dinheiro, evadir tributos e realizar planejamentos agressivos. Para maiores informações, ver: ESTADÃO. Consórcio Internacional de Jornalistas Investigativos. **11,5 milhões de documentos expõem corrupção global**. Disponível em: <<http://politica.estadao.com.br/panama-papers/>>. Acesso em 08/04/2016. Para entender como o dinheiro se esconde no esquema do *Panama Papers*, assistir ao vídeo: UOL. **Panama Papers: Como o dinheiro se esconde**. Disponível em: <<http://tvuol.uol.com.br/video/panama-papers-como-o-dinheiro-se-esconde-0402CC983464C8C15326>>. Acesso em 08/04/2016.

²⁰ INDEPENDENT. Alexandra Sims. **'Frankly and morally wrong': David Cameron's past attacks on tax evasion**. Disponível em: <<http://www.independent.co.uk/news/uk/politics/david-camersons-past-attacks-on-tax-evasion-after-admitting-to-profitting-offshore-trust-following-a6974001.html>>. Acesso em: 08/04/2016.

²¹ ALJAZEERA. **Tax avoidance: Legality vs Morality**. As another major multinational is accused of dodging millions in taxes, we look at the impact on the developing world. Disponível em: <<http://www.aljazeera.com/programmes/insidestory/2013/02/201321181029585206.html>>. Acesso em: 25/02/2016.

²² Oxford Committee for Famine Relief (Comitê de Oxford para Alívio da Fome): trata-se de uma organização não-governamental que lidera o trabalho de ajuda humanitária em situações de emergência no mundo. Para maiores informações, ver: OXFAM Brasil. **Oxfam no mundo**. Disponível em: <http://www.oxfam.org.br/oxfam_no_mundo>. Acesso em: 25/01/2016.

justa quota-parte de impostos, deixando o resto de nós a pagar a fatura”.²³

Não dá mais para esconder a verdade: moralidade e direito se entrelaçam na política, na imprensa e na vida. A censura moral está cada vez mais recorrente na seara do direito tributário e isso não pode ser desprezado nem pelos legisladores, nem pelo poder judiciário, nem por qualquer um que esteja observando esse fenômeno global.

Tanto é assim que, após sofrer forte pressão política durante quatro anos, em 2016 o Google fez um acordo com as autoridades fazendárias britânicas para pagar £130.000.000,00 (centro e trinta milhões de libras esterlinas) em impostos passados (*back taxes*), bem como se comprometeu a contribuir em uma proporção significativamente maior no futuro.²⁴ Por mais que o acordo firmado ainda possa ter sido alguém das vantagens econômicas que a companhia auferiu com o planejamento agressivo denunciado na Comissão de Contas Públicas do Parlamento Britânico, ele representa um novo começo para as discussões jurídico-morais sobre a responsabilidade social corporativa.

Como se vê, esse tipo de manobra não se restringe a empresas como o Google, mas são prática comum em todo o planeta. A partir dos anos 90, multinacionais de menor porte também começaram a ter acesso às vantagens convencionais tributárias e suas infinitas possibilidades de planejamento.²⁵ Uma questão que estava restrita a poucos grandes grupos acabou por ser razoavelmente democratizada, potencializando o problema das administrações fiscais com a denominada erosão das bases tributáveis.

Dito isto, é preciso focar um pouco mais na realidade brasileira. É evidente que o país está no centro de uma das maiores crises políticas de sua história recente. Naturalmente, este é um fato que gera desesperança, anseios diversos, para além de deixar os mercados tomados de nervosismo, o que acaba por piorar todos os indicadores econômicos. Deixando de lado os problemas de corrupção e de governabilidade, que não são objeto deste estudo, é preciso lançar um olhar mais detido para os problemas de planejamento tributário agressivo envolvendo empresas brasileiras, inclusive algumas empresas públicas.

Antes mesmo de estourar a crise das *offshores* do *Panama Papers*, o qual envolveu

²³ COMMON DREAMS. Andrea Germanos. **\$1,400,000,000,000: Oxfam Exposes the Great Offshore Tax Scam of US Companies**. Disponível em: <<http://www.commondreams.org/news/2016/04/14/1400000000000-oxfam-exposes-great-offshore-tax-scam-us-companies>>. Acesso em 15/04/2016.

²⁴ THE GUARDIAN. Kevin Rawlinson. **Google agrees to pay British authorities £130m in back taxes**. Disponível em: <<http://www.theguardian.com/technology/2016/jan/22/google-agrees-to-pay-hmrc-130m-in-back-taxes>>. Acesso em 25/02/2016.

²⁵ COURINHA, Gustavo Lopes. **A Residência no Direito Internacional Fiscal**. Do abuso subjetivo de convenções. Coimbra: Almedina, 2015, p. 15.

políticos de pelo menos 07 (sete) partidos políticos e dezenas de milionários brasileiros²⁶, o Consórcio Internacional de Jornalistas Investigados – ICIJ – já havia exposto o que ficou conhecido como *Luxembourg Leaks*, um vazamento de 27.819 páginas de documentos confidenciais que mostram em detalhes a estrutura fiscal internacional de companhias globais, tais como a Pepsi, FedEx etc.

Entre as empresas envolvidas em operações no pequeno paraíso fiscal europeu, Luxemburgo, estão os bancos brasileiros Bradesco e Itaú-Unibanco.²⁷ Em dois anos (2008 e 2009), o planejamento tributário agressivo resultou em uma economia de R\$ 200 milhões (duzentos milhões de reais), que deixaram de ser recolhidos em impostos. A estrutura fiscal que foi montada para auferir esses ganhos será analisada em detalhes no capítulo terceiro desta dissertação.

Antes de continuar a discussão sobre a moralidade do planejamento tributário agressivo, importa saber que mesmo sociedades de economia mista como o Banco do Brasil e a Petrobrás possuem subsidiárias em paraísos fiscais, tudo legalmente declarado ao Banco Central do Brasil, mas que também fazem parte de estratégias de planejamento tributário agressivo.

Após tudo que foi dito, passa-se agora a uma análise mais específica acerca da moralidade do planejamento tributário agressivo, discutindo a relação entre moral e direito em um cenário de crescente crise das certezas tributárias e de incremento do sentimento de injustiça.

3 A MORALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO

A acusação contra o Google feita pela parlamentar Margaret Hodge, na Comissão de Contas Públicas do Parlamento Britânico, ainda ecoa: “Nós não estamos acusando vocês de ilegalidade, nós estamos acusando-os de imoralidade”. Esse é o mote de todo o debate na mídia sobre o planejamento tributário agressivo de multinacionais. Algumas perguntas necessitam ser respondidas: afinal, as fronteiras do direito tributário coincidem ou não com as fronteiras da moralidade? Qual a justificativa para se acusar de imoralidade um procedimento

²⁶ Para mais informações sobre os brasileiros envolvidos no *Panama Papers*, ver: EL PAÍS. **‘Panama Papers’ atingem políticos de ao menos sete partidos brasileiros**. PDT, PMDB, PP, PSB, PSD, PSDB e PTB são as legendas cujos integrantes aparecem na lista. Disponível em: <http://brasil.elpais.com/brasil/2016/04/04/politica/1459782008_417638.html>. Acesso em: 08 de abril de 2016.

²⁷ FOLHA DE SÃO PAULO. Fernando Rodrigues. **Itaú e Bradesco economizam R\$ 200 mi em impostos com operações em Luxemburgo**. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2014/11/1543572-itaue-bradesco-economizam-r-200-mi-em-impostos-com-operacoes-em-luxemburgo.shtml>>. Acesso em 12/01/2016.

que é legalmente válido?

De logo, há de se dizer que existe uma ampla gama de estratégias que uma empresa multinacional pode adotar para alcançar a minimização da carga tributária. Porém, também é certa a presença de diferenças substanciais na percepção moral sobre essas táticas. O planejamento tributário agressivo se consubstancia em uma conduta realizada dentro dos limites da legalidade, mas isso não quer dizer que ele não seja imoral.²⁸ A linha divisória entre esses conceitos ainda não parece muito clara.

Como se sabe, a discussão acadêmica sobre as relações existentes entre direito e moral não é específica do direito tributário, mas permeia o campo maior da Teoria do Direito. Em linhas gerais, pode-se dizer que ambos são sistemas normativos e, portanto, disciplinam e orientam atividades. A diferença entre os dois está no caráter coercitivo do direito, na estrutura imperativo-atributiva. Somente aquilo que for regulado pelo direito pode ser exigido intersubjetivamente (bilateralidade atributiva).²⁹ Segundo ensina Ronald Dworkin³⁰, vive-se o tempo do império do direito, pois é através dele que podemos ser o que somos: cidadãos, empregados, proprietários etc. O direito é, ao mesmo tempo, “espada, escudo e ameaça: lutamos por nosso salário, recusamo-nos a pagar o aluguel, somos obrigados a pagar nossas multas ou mandados para a cadeia, tudo em nome do que foi estabelecido por nosso soberano abstrato e etéreo, o direito”.

Por outro lado, na lição de Pontes de Miranda³¹, a moral é fruto do instinto humano e da biologia. Todas as adaptações sociais a ela atribuídos são totalmente independentes do planejamento humano, não sendo dado saber em que momento futuro ela poderá ser alterada. Significa dizer que a Ciência não pode construir uma moral da maneira que lhe aprouver, sendo-lhe dado apenas estudar o fenômeno ético. Nesses termos, ao examinar as relações entre esses dois sistemas, é possível notar uma simbiose entre a ética e a indução de normas jurídicas. Justamente por causa disso, Pontes de Miranda conclui que: “[...] devem ser de direito todas as relações morais cuja violação perturbe de modo manifesto e evidente a vida e a harmonia social”.

Na relação de intimidade existente entre elas, na medida em que o direito abriga e

²⁸ PREBBLE, Zoë; PREBBLE, John. The morality of tax avoidance. *CLR*, Vol. 43, pp. 693-745, 2010, p. 715. Disponível em: < http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1650363>. Acesso em: 15/02/2016.

²⁹ NÓBREGA, J. Flóscolo da. **Introdução ao direito**. 5 ed. Rio de Janeiro: José Konfino, 1975, pp. 21 e 22; REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 50 e 51.

³⁰ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. 3 ed. Tradução de Jeferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. xi.

³¹ MIRANDA, Pontes de. **Sistema de ciência positiva do direito**. Introdução à ciência do direito. Tomo I. 2 ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, pp. 200 e 295.

defende a moral, esta última fortifica o direito perante a sociedade, legitimando-o e reafirmando sua autoridade. Sendo assim, é possível afirmar que: apesar de serem sistemas normativos que possuem identidade própria, no mundo de hoje, o direito está caracterizado por sua abertura cognitiva aos preceitos morais. É assim até mesmo em função do advento do constitucionalismo, que possibilitou a instituição de uma verdadeira comunidade moral de valores.³²

Entretanto, isso não significa um completo abandono das conquistas metodológicas da Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen. O dever jurídico *stricto sensu* não totalmente atrelado a pautas morais, pois não se pode dizer que exista uma moral absoluta, mas sim várias “morais” que coexistem.³³ O que se quer salientar é que quando o Direito tutela valores éticos, ele não os está protegendo simplesmente por eles representarem a moral pública. As condutas ditas imorais somente são juridicamente relevantes quando possam afetar ou por em perigo bens que o ordenamento protege.³⁴

Nos dias atuais, o paradigma extremamente formalista do positivismo entrou em crise, como mostra claramente o debate exposto no tópico 2. Já não se admite um direito estático baseado em uma dogmática seca e estéril, mas busca-se que ele seja operante e vivo. A complexidade da vida pede que o jurídico redescubra um meio de alcançar a prudência.³⁵

Nesse sentido, apesar de não violar a fria letra da lei, a primeira razão para considerar imoral o planejamento tributário agressivo é a atual estrutura da economia mundial. Esse modo de organização é uma construção estatal que não subsistiria sem os recursos financeiros propiciados pela arrecadação tributária. Não há como garantir a segurança das relações jurídicas se não há dinheiro para manter o próprio sistema funcionando.³⁶

Em termos práticos, não há nenhuma diferença entre os resultados que advirão da evasão fiscal ou do planejamento tributário agressivo. Ambos geram a erosão das bases tributáveis e a perda de receita, o que acaba desaguando em uma crise orçamentária.³⁷ Mesmo considerando esses fatos, o direito tributário brasileiro continua a desconsiderar o fator

³² MARQUES, Mario Reis. **Introdução ao direito**. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2007, pp. 36 e 37.

³³ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 8 ed. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 131.

³⁴ MACHADO, João Baptista. **Introdução ao direito e ao discurso legitimador**. 14 reimp. Coimbra: Almedina, 2004, p. 61.

³⁵ RIBEIRO, C. J. de Assis. **Reflexões sobre a crise do direito**. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1951, pp. 94 e 95; SANTOS, Boaventura de Sousa. **Um discurso sobre as ciências**. 15 ed. Porto: Edições Afrontamento, 2007, p. 46.

³⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 11;

³⁷ PREBBLE, Zoë; PREBBLE, John. The morality of tax avoidance. **CLR**, Vol. 43, pp. 693-745, 2010, pp. 721-725. Disponível em: < http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1650363>. Acesso em: 15/02/2016.

“perigo” para o que vem a se denominar “direito humano ao desenvolvimento”, tudo em nome de uma interpretação engessada do princípio da legalidade.

A construção de uma linha conciliatória entre a autonomia privada (planejamento tributário) e a solidariedade social (de influência moral) não é uma tarefa fácil. A transparência e o acesso do público à informação já é um começo importante, tendo em conta que há uma tendência a aumentar os níveis de pressão tanto sobre o governo quanto sobre as empresas. Nesse ponto, a mídia cumpre um papel importantíssimo na democracia e na promoção da justiça tributária.³⁸

Tradicionalmente, quando se falava em moralidade tributária (*tax morality*), imediatamente se associava a um dever do poder legislativo de colmatar as lacunas identificadas e prevenir que o comportamento moralmente condenável voltasse a ocorrer no futuro.³⁹ Acontece que isso não é suficiente na seara internacional, na qual é discutido e realizado o planejamento agressivo de multinacionais. Devido à falta de compatibilização entre os sistemas tributários, é natural a existência de imperfeições e mesmo lacunas que os países efetivamente estão procurando fechar, mas que não conseguem devido à simultânea presença de mais de uma ordem jurídica soberana.

Posta a questão nesses termos, é necessário estar aberto às contribuições filosóficas, mas sempre visando uma melhor preparação para uma posterior construção de uma saída jurídico-hermenêutica que ponha termo à crise das certezas tributárias em relação ao planejamento tributário agressivo, ou ao menos diminua essa sensação.

4 CONTRIBUENTES PECADORES: UM DIÁLOGO COM O PADRE MARTIN CROWE SOBRE O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS JUSTOS

Um dos maiores teóricos do positivismo no século XX, Hans Kelsen⁴⁰, inicia seu livro “A ilusão da justiça” afirmando que, dentre todos os homens que se ocuparam de pensar a questão da justiça, dois se sobressaíram: o divino salvador, Jesus de Nazaré, e o filósofo de Atenas, Platão. Continua então ensinando que, uma vez que a justiça é a questão fundamental de toda a prática social, “[...] então o pensamento europeu atual, em uma de suas esferas mais

³⁸ CHRISTIANS, Allison. Avoidance, evasion and taxpayer morality. **WUJLP**, Vol. 44, Forthcoming, pp. 1-17, 2014, p. 17. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2417655>. Acesso em: 14/01/2016.

³⁹ CALDAS, Marta. **O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal?** Coimbra: Almedina, 2015, pp. 158 e 159.

⁴⁰ KELSEN, Hans. **A ilusão da justiça**. 3ed. Tradução de Sérgio Tellaroli. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.1.

importantes, apresenta-se fundamentalmente marcado pela maneira como o filósofo grego e o profeta judeu colocaram essa questão e a responderam”. Talvez seja impossível achar uma resposta para a justiça absoluta, mas isso não significa afastar o contributo de outras áreas, que podem ser muito úteis no processo de compreensão do assunto.

Dentro dessa linha de raciocínio, a discussão ética e filosófica acerca do dever de pagar tributos ainda faz parte do processo de verificação de como o jurídico é percebido pelo povo. Nesse contexto, as doutrinas religiosas podem auxiliar o intérprete a ter uma visão mais abrangente da temática.

Todavia, desde já se faz um alerta. Não se está dizendo que as doutrinas religiosas do profeta judeu representam qualquer tipo de norma a ser levada em conta em decisões judiciais. Trata-se apenas de estar cognitivamente aberto a um discurso diferente, que possui, direta ou indiretamente, forte influência política. A despeito disso, reconhece-se desde já que os direitos constitucional e tributário possuem um jogo de linguagem próprio e normativo.⁴¹

A experiência histórica do Brasil, em virtude dos laços com o colonizador português e de uma marcante presença da igreja católica apostólica romana, fez com que o país se tornasse aquele que, nos dias atuais, possui o maior número de praticantes da fé católica em todo o mundo.⁴² Já nos primórdios do Brasil colônia, a missão de difundir o catolicismo no ultramar fazia parte da própria concepção colonizadora de Portugal.⁴³ A presença de imagens de santos e crucifixos em órgãos públicos, bem como os numerosos feriados religiosos e locais turísticos associados à fé católica atestam a íntima relação entre religião e cultura no Brasil.

Justamente levando em consideração a dimensão da fé católica no Brasil é que se optou por um diálogo com os escritos do padre católico Martin T. Crowe. Isso não significa que outras visões de outras confissões religiosas sejam menos importantes ou que a preponderância de católicos faça com que exista uma religião estatal. O Brasil é um país laico e a própria ideia de separação das confissões religiosas tem por objetivo constitucional a manutenção de um ambiente democrático plural, aberto às mais diferentes ideias e concepções

⁴¹ MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. **Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos**. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 50.

⁴² REDE GLOBO. Jornal Nacional. **Brasil ainda é o maior país católico do mundo, mesmo com redução de fiéis**. Disponível em: <<http://g1.globo.com/jornal-nacional/noticia/2013/07/brasil-ainda-e-o-maior-pais-catolico-do-mundo-mesmo-com-reducao-de-fieis.html>>. Acesso em 18 de janeiro de 2016.

⁴³ GONÇALVES, Rogério Magnus Varela. O princípio da liberdade religiosa ao longo da histórica brasileira e o seu papel para o desenvolvimento do Estado laico. In SIQUEIRA, Gustavo Silveira (Org.); WOLKMER, Antonio Carlos (Org.); PIERDONÁ, Zélia Luiza (Org.). **História do direito**. Florianópolis: CONPEDI, 2015, p. 461 e 462.

de vida.⁴⁴

Um segundo fator importante foi a definição, pelo Catecismo da Igreja Católica, da fraude fiscal⁴⁵ como um pecado.⁴⁶ Trata-se de texto redigido sob a coordenação do então Cardeal Joseph Ratzinger (depois Papa Bento XVI) e aprovado no pontificado de João Paulo II. O Catecismo católico tem por objetivo “apresentar uma exposição orgânica e sintética dos conteúdos essenciais e fundamentais da doutrina católica tanto sobre a fé como sobre a moral, à luz do Concílio Vaticano II e do conjunto da Tradição da Igreja”.⁴⁷ Da possibilidade de existência de “contribuintes-pecadores”, surge o interesse em averiguar em que situações a religião cristã católica apostólica romana identifica a fraude fiscal como um pecado.

Nas sagradas escrituras se pode ver o próprio Jesus comentando sobre os impostos, nomeadamente nos Evangelhos de Mateus, Marcos e Lucas. O famoso trecho é aquele no qual os fariseus armam um plano contra o profeta judeu e o questionam se seria lícito ou não pagar impostos a César, o Imperador Romano. Ao que Jesus prontamente respondeu com a célebre frase: “*Deem a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus*”. Naquele instante estava posta as bases da discussão sobre a moralidade de pagar impostos.⁴⁸ Depois, no cristianismo primitivo, o apóstolo São Paulo⁴⁹, em sua Carta aos Romanos, ensinava que as autoridades são provenientes de Deus, pelo que as pessoas devem se submeter aos que governam. Esta submissão, salienta São Paulo, não deve ser apenas por medo dos castigos, mas ainda por

⁴⁴ GONÇALVES, Rogério Magnus Varela. **Direito constitucional da religião**: análise dogmático-constitucional da liberdade religiosa em Portugal e no Brasil. Coimbra: tese de doutorado policopiada, 2010, p. 271; MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. **Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva**: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 353.

⁴⁵ A versão em inglês fala em “*tax-evasion*” (evasão fiscal), que em português tem uma conotação mais abrangente e será posteriormente explicado em tópico específico. Todavia, acompanha-se aqui a versão do Catecismo católico em português, que parece mais próxima das versões em latim (*fiscalis fraus*), francês (*la fraude fiscale*), italiano (*la frode fiscale*) e espanhol (*el fraude fiscal*). Ver VATICANO. **Catecismo da Igreja Católica**. Disponível em: <http://www.vatican.va/archive/ccc/index_po.htm>. Acesso em 18/01/2016.

⁴⁶ “2409. Toda maneira de tomar e de reter injustamente o bem do outro, mesmo que não contrarie as disposições da lei civil, é contrária ao sétimo mandamento. [...] São ainda moralmente ilícitos [...] a fraude fiscal; [...]” Ver IGREJA CATÓLICA. **Catecismo da Igreja Católica**. Edição típica vaticana. São Paulo: Edições Loyola, 2000, §2409. O sétimo mandamento é aquele que diz: “Não roube” (Êxodo, 20, 15).

⁴⁷ Ibidem, §11.

⁴⁸ “Então os fariseus se retiraram, e fizeram um plano para apanhar Jesus em alguma palavra. Mandaram os seus discípulos, junto com alguns partidários de Herodes, para dizerem a Jesus: “Mestre, sabemos que tu és verdadeiro, e que ensinas de fato o caminho de Deus. Tu não dás preferência a ninguém, porque não levas em conta as aparências. Dize-nos, então, o que pensas: É lícito ou não é, pagar imposto a César?” Jesus percebeu a maldade deles, e disse: “Hipócritas! Por que vocês me tentam? Mostrem-me a moeda do imposto.” Levaram então a ele a moeda. E Jesus perguntou: “De quem é a figura e inscrição nesta moeda?” Eles responderam: “É de César.” Então Jesus disse: “Pois dêem a Cesar o que é de César, e a Deus o que é de Deus.”” Mateus 22, 15-21. A mesma passagem pode ainda ser lida no Evangelho de Marcos 12, 13-17 e no Evangelho de Lucas 20, 20-26.

⁴⁹ “É também por isso que vocês pagam impostos, pois os que têm esse encargo são funcionários de Deus. Deem a cada um o que lhe é devido: o imposto e a taxa, a quem vocês devem imposto e taxa; o temor, a quem vocês devem temor; a honra, a quem vocês devem honra.” Romanos, 13, 6-7.

dever de consciência. A moralidade mais uma vez presente nos ensinamentos bíblicos. Inclusive, registre-se que a pregação de São Paulo é a base da teologia cristã.⁵⁰

Em que pese a relevância histórica, religiosa e social da Bíblia, o terceiro ponto relevante para fazer um debate com o padre Martin T. Crowe é a própria obra dele. A sua tese doutoral em Teologia, na Universidade Católica da América (Washington – D.C.), no ano de 1944, teve por título: “*The Moral Obligation of Paying Just Taxes*”.⁵¹ Trata-se de um tratado sobre o dever de contribuir sob a ótica religiosa, que investiga a moralidade da evasão fiscal. Na introdução, o autor já deixa claro que seu objetivo é saber se existe uma obrigação moral de pagar tributos justos.

O estudo de Crowe, apesar de largamente baseada na doutrina católica, identifica pontos relevantes da Teoria do direito tributário, válidos mesmo para o atual contexto brasileiro. Isso só confirma a afirmação de Kelsen sobre a influência da pregação cristã na construção do pensamento ocidental acerca da justiça. Logo no começo de sua tese, Crowe identifica os tributos como uma forma de auferir receitas públicas.⁵² Essa é uma característica atual da tributação e uma constante entre os Estados modernos. A necessidade de arrecadar recursos financeiros simplesmente não pode ser negligenciada. Todavia, deve ficar claro que isso não significa desconsiderar a função extrafiscal aludida pela Constituição brasileira.⁵³

Com isso, percebe-se que a tese de Crowe utiliza argumentos religiosos para justificar matérias próprias da estrutura do Estado de Direito. Parte das conclusões a que o reverendo chega são coincidentes com a própria doutrina jurídica especializada dos tributos. Em sua tese, assinala que a vida em sociedade tem um custo monetário, sendo certo que recursos financeiros são imprescindíveis para operar a máquina pública, suprir exércitos etc..⁵⁴ Na medida em que ele coloca entre os deveres do Estado a manutenção e promoção de

⁵⁰ KELSEN, Hans. **O que é Justiça?** A Justiça, o Direito e a Política no espelho da ciência. 3 ed. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 80.

⁵¹ Em tradução livre: “A obrigação moral de pagar tributos justos”.

⁵² CROWE, Martin T. **The Moral Obligation of Paying Just Taxes**. Washington: Catholic University of America Press, 1944, p. 1.

⁵³ Ibidem, p. 3.

⁵⁴ No original: “God has endowed man with faculties which call for life in organized society in order to attain their fullest development. The state therefore, is not the result of chance or of mere convention; it is an integral part of God’s design in creating man. It is a necessary society. Without the state man could not reach the intellectual and cultural stature ordained for him by God. Hence the purpose of the state is to provide man with the opportunities necessary to develop his faculties to the degree intended by the Creator. From this it follows that the state has the obligation of maintaining and promoting the welfare of its members. And since it has this obligation, it must have also the right to the means necessary in order to attain this end. If the services of the citizens are necessary in order to protect the community from enemies without, or in order to secure peace and good order within, the state may demand these services. If money is needed to set up and operate the machinery of government, to feed and supply armies, or to provide some other public service, the state has a right to demand this money.” Ver Ibidem, pp. 6 e 7.

um estado do bem-estar social, também atribui ao poder público, concomitantemente, o poder de tributar. Esta é uma ideia que ultrapassa os limites da fé, revelando-se adequada mesmo a um estudo dogmático e atual do direito tributário.⁵⁵

Identificar os tributos como meios para o financiamento da máquina estatal não significa diminuir a disciplina do direito tributário frente ao direito financeiro, ou mesmo negar que outras funções possam ser desempenhadas através do sistema tributário. É apenas uma interpretação realista dos fatos. As constituições atuais, incluindo a brasileira, preveem uma multiplicidade de direitos que só podem ser protegidos, garantidos e concretizados se o Estado contar com recursos financeiros.

Nesse ponto da discussão, já se percebe um começo de convergência entre os argumentos do padre católico e os fundamentos sob os quais foi construída a CF/88. Não uma convergência baseada na religião ou em ideias religiosas, mas uma aproximação nas conclusões. Porém, ainda precisam ser discutidas algumas outras questões na tese de Martin T. Crowe, que são interessantes para um debate ético do planejamento tributário agressivo.

Sendo certo que os Estados necessitam de dinheiro, o título da tese de Crowe, em uma primeira análise, sinaliza que só é moralmente obrigatório pagar tributos que sejam justos (*just taxes*). Em uma interpretação pelo oposto, isso significa que aqueles tributos que forem injustos não precisam ser pagos.⁵⁶

De logo, o leitor reflexivo poderia se questionar se o planejamento tributário agressivo ou mesmo a evasão fiscal alguma vez poderia ser justificado em termos morais.⁵⁷ Então, quais são as condições para uma tributação justa? Crowe aponta três: a) *autoridade legislativa*; b) *causa justa*; e c) *distribuição justa da carga tributária*. Observe-se que a última condição apontada pelo autor em 1944 é justamente aquela que é o atual grande mote para o debate internacional sobre o planejamento tributário agressivo, ou seja, saber se cada um está pagando a sua justa cota-parte tributária.

Quanto ao primeiro requisito de justiça (*autoridade legislativa*), Crowe aponta que somente serão justos os tributos criados por autoridade legislativa constituída, mas a

⁵⁵ Em que pese não ter sido citado por Martin T. Crowe, que baseia sua pesquisa nas escrituras sagradas e nos textos dos doutores teólogos da Igreja, a concepção de um custo para a civilização já havia sido posta pelo Justice Oliver Wendell Holmes, que afirmou na Suprema Corte dos Estados Unidos: “*Taxes are what we pay for civilized society*”. Ver *Compania General de Tabacos v. Collector* 275 U.S. 87 (1927), disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/275/87/case.html>>. Acesso em 18/01/2016.

⁵⁶ MCGEE, Robert W. Is Tax Evasion Unethical? **UKLR**, vol. 42, n. 2, winter, 1994, p. 2. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=74420>>. Acesso em: 19 de janeiro de 2016.

⁵⁷ *Ibidem*.

autoridade legislativa sozinha não gera sempre o direito de tributar.⁵⁸ É aí que entra o segundo requisito de justiça (*causa justa*), pelo qual o Estado deve respeitar as limitações constitucionais ao poder de tributar.⁵⁹ Para Crowe, os tributos só podem ser criados se houver uma necessidade pública real. Porém, essa necessidade deve ser interpretada de maneira abrangente e não confinada ao absolutamente necessário, uma vez que os deveres do Estado são extensos e envolvem uma pluralidade de áreas (distribuição de alimentos, construção de casas, escolas, hospitais, praças, hospitais, pontes, monumentos, museus etc.). Por fim, o terceiro requisito de justiça (*distribuição justa da carga tributária*)⁶⁰ envolve a possibilidade das pessoas pagarem, sendo que uns devem pagar mais e outros menos, de acordo com que a capacidade contributiva.⁶¹

Os dois primeiros requisitos são muito importantes e podemos ver reflexos na própria CF/88, especialmente no que se refere às competências tributárias e ao fundamento de legitimidade constitucional dos tributos, que é a viabilização do Estado. Entretanto, o terceiro requisito é o mais interessante para a discussão aqui posta sobre moralidade tributária do planejamento tributário agressivo.

Martin T. Crowe aponta que, em termos morais, seria justificável evadir tributos se o contribuinte estiver sendo tributado excessivamente, ou seja, em mais do que sua justa cota-parte. Inclusive essa é uma posição que vem desde muito tempo nos escritos dos doutores da Igreja. Há relatos de que, na Idade Média, chegou-se a dizer que o rei que cobrasse tributos excessivos estaria cometendo um pecado e seria punido pelo próprio Deus.⁶²

Por outro lado, para Crowe, é totalmente injustificável deixar de cumprir a justa-quota parte tributária quando da existência de uma tributação justa. Portanto, na medida em que o contribuinte aceitar as vantagens de fazer parte da comunidade política de um determinado Estado, ou usufruir benefícios advindos de atividade econômica, implicitamente ele estará tomando para si a obrigação moral de contribuir para a sustentação desta mesma sociedade. Com isso, ele segue a linha da virtude da justiça de São Tomás de Aquino: *pietas*

⁵⁸ CROWE, Martin T. **The Moral Obligation of Paying Just Taxes**. Washington: Catholic University of America Press, 1944, pp. 22 e 23.

⁵⁹ Ibidem, p. 23.

⁶⁰ Ibidem, p. 24.

⁶¹ Exemplo bíblico de respeito à capacidade contributiva: “Joaquim pagou o tributo de prata e ouro ao Faraó. Mas, para pagar a quantia exigida pelo Faraó, teve de criar impostos no país. Conforme as possibilidades de cada um, exigiu a prata e o ouro necessários para pagar ao Faraó Necao.” 2 Reis 23, 35.

⁶² “Taxpayers in the Middle Ages had God on their side. Today, we are supposed to have the Constitution on our side, but, looking back, I think the taxpayers in that day had a superior arrangement. They had a kind of divine supply-side economics. One of the religious teachings in the medieval world was that the king who taxed excessively incurred sin, and would be punished by God.” Ver ADAMS, Charles. **For Good and Evil**. The impact of taxes on the course of civilization. 2 ed. New York/Oxford: Madison Books, 1999, p.143.

erga patriam (devoção ao país associada a deveres cívicos).⁶³

Dito isto, importa concluir esse tópico afirmando que o essencial aqui foi delinear o pensamento social da Igreja, que influencia direta e indiretamente no debate jurídico-político ocidental. Nunca se pretendeu entrar no mérito de que as referências bíblicas estão corretas ou não, até porque elas são alvo de contestações quanto às fontes ou às datas em que os textos foram escritos.⁶⁴ Da mesma forma, é evidente que extrair da Bíblia um princípio tributário equitativo e distributivo é uma tarefa grande demais para ser realizada em tão pouco tempo e espaço.⁶⁵ Isso tudo não invalida o fato de que o pagamento de impostos assume um lugar de destaque na doutrina da Igreja Católica, especialmente quando estruturada em torno da ideia de solidariedade (ex.: encíclicas *Mater et Magistra* e *Gaudium et Spes*).⁶⁶

Encerradas estas considerações que salientam a crise do ponto de vista das pessoas, torna-se imprescindível colocar o Estado no centro da discussão, visando dar maior consistência ao problema jurídico levantado.

5 O ESTADO NO CENTRO DA DISCUSSÃO

O constitucionalismo atual está lidando com numerosas mudanças. Os tempos vão passando e novos desafios estão aparecendo. O século XXI trouxe consigo uma sociedade multicêntrica, de comunicações instantâneas, uma teia de pretensões distintas em contato constante e potencializadas infinitamente pela internet. Fala-se até que o mundo está achatando, tornando-se plano. Se as possibilidades de diálogo e cooperação parecem maiores, também os problemas constitucionais passam a ser desafios em escala global.

O Estado Constitucional, garantidor de direitos, depende dos tributos como fonte dos recursos imprescindíveis à sua existência. Todavia, o problema financeiro estatal se acentuou com a democratização das possibilidades de planejamento tributário em operações transnacionais.

⁶³ CROWE, Martin T. **The Moral Obligation of Paying Just Taxes**. Washington: Catholic University of America Press, 1944, p. 127.

⁶⁴ MILLER, Geoffrey Parsons. Taxation in the Bible. **Oxford Encyclopedia of the Bible and Law**, Forthcoming. NYU School of Law, Public Law Research Paper No. 12-65, pp. 1-11, 2012, p. 1. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2178541&rec=1&srcabs=1013655&alg=7&pos=1>. Acesso em: 19/01/2016.

⁶⁵ CHODOROW, Adam S. Biblical tax systems and the case for progressive taxation. **JLR**, Vol. 23, No. 1, pp. 101-145, 2007, pp. 144 e 145. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1013655>. Acesso em 20/01/2016.

⁶⁶ CATARINO, João Ricardo. **Redistribuição tributária**. Estado Social e escolha individual. Coimbra: Almedina, 2008, p. 207.

5.1 A GLOBALIZAÇÃO E A EROÇÃO DA BASE TRIBUTÁRIA

O problema do BEPS⁶⁷ está relacionado à globalização da economia e à integração dos mercados mundiais. A movimentação de bens, tecnologias, capital etc., acontece hoje em uma velocidade impressionante. Este fenômeno, ao mesmo tempo em que potencializa o crescimento de toda a economia, também promove o enfraquecimento do poder de regulamentação dos Estados. De maneira residual, também cria oportunidades para que companhias multinacionais montem estruturas fiscais multilaterais e agressivas visando economizar tributos.⁶⁸

Como poderia ser sintetizada a questão do BEPS? São aquelas situações nas quais agentes econômicos multinacionais se aproveitam de lacunas normativas e divergências nas regras de direito tributário de diferentes países para fazer “desaparecer” os lucros ou enviá-los para paraísos fiscais, evitando assim a tributação.⁶⁹

Isso acontece porque a expansão do comércio internacional criou uma conjuntura de conflito entre a soberania tributária e o princípio da liberdade de movimentação. É que os Estados retêm para si o poder de tributar como parte da manifestação de sua soberania. A partir daí, fazem uso dessa competência para alcançar objetivos os mais diversos (ex.: aumentar a arrecadação; estimular a proteção do meio ambiente, incentivar a pesquisa e o desenvolvimento de novas tecnologias etc.), mas sempre individualmente e em nome dos interesses nacionais.⁷⁰

Agindo sem nenhuma espécie de coordenação, começam a aparecer uma lista de divergências entre as regulamentações de diferentes países, muitos dos quais estão empenhados em uma guerra fiscal para captar investimentos estrangeiros e incrementar a competitividade fiscal na circulação de capitais.⁷¹ Não há uma coordenação internacional para alinhar um projeto de tributação única que auxilie na diminuição da desigualdade.⁷² A lógica resultante é implacável: as companhias multinacionais deixam de pagar impostos, fazendo com que a carga tributária aumente para os outros contribuintes, o que, por sua vez,

⁶⁷ “BEPS” são as iniciais para: “*Base Erosion and Profit Shifting*”. Em tradução livre: erosão das bases tributáveis e movimentação dos lucros.

⁶⁸ FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 7 e 8.

⁶⁹ OECD. **OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: 2015 Final Reports**. Information Brief. Disponível em: < <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-information-brief.pdf>>. Acesso em 12/02/2016.

⁷⁰ DOUMA, Sjoerd. **Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement**. Thesis to afford the degree of Doctor of the University of Leiden. Netherlands, 2011, p. 15.

⁷¹ DOS SANTOS, Antônio Carlos. **Auxílios de Estado e fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2003, p. 97 e 98.

⁷² PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 34.

gera insatisfação generalizada.

Some-se a isso a criação de distorções competitivas, uma vez que a tributação perde o caráter de neutralidade. Quando uma multinacional paga uma fração mínima em impostos, sua competitividade frente às micro, pequenas e médias empresas é extremamente favorecida, inclusive podendo gerar situações de abuso de posição dominante (manipulação de preços, pressão intolerável sobre rivais menores etc.).

O cenário acima é bastante complexo e acena para a necessidade de uma reforma profunda no sistema tributário internacional, mormente objetivando o combate às práticas do BEPS. Nesse sentido, a OECD desenvolveu um plano de ação em 15 (quinze) pontos, nomeado de: *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Trata-se da mais expressiva tentativa de coordenação de esforços em prol de um sistema tributário internacional mais equitativo.

O plano é subdividido nas seguintes ações: a) *Ação 1* - Combater os desafios tributários na economia digital; b) *Ação 2* – Neutralizar os efeitos das divergências na legislação tributária entre os diferentes países; c) *Ação 3* – Desenhar uma efetiva legislação para companhias subsidiárias estrangeiras (*CFC rules*); d) *Ação 4* – Limitar a erosão das bases tributáveis envolvendo deduções de juros e outras operações financeiras; e) *Ação 5* – Combater mais eficazmente as práticas fiscais prejudiciais, levando em consideração uma maior substância e transparência; f) *Ação 6* – Prevenir que o aproveitamento de benefícios convencionais em circunstâncias inapropriadas; g) *Ação 7* – Prevenir a escapatória artificial do status de ‘estabelecimento permanente’ para fins fiscais; h) *Ações 8-10* – Aliar as regras de preços de transferência com criação de valor; i) *Ação 11* – Medir e monitorar o fenômeno BEPS; j) *Ação 12* – Regras de divulgação obrigatória; l) *Ação 13* – Guia sobre documentação de preços de transferência e informações país-a-país; m) *Ação 14* – Transformar os mecanismos de resolução de disputas mais efetivos; n) *Ação 15* – Desenvolver um instrumento multilateral para modificar Tratados bilaterais de tributação.

Em que pese se mostrar como um dos mais relevantes documentos da história, as recomendações feitas pelo OECD podem não ser suficientes para resolver o problema. Sem dúvida, a cooperação na escala pretendida pela OECD teria resultados excepcionais. Entretanto, a exemplo dos projetos de transmissão automática de informações bancárias⁷³, sobre o qual os economistas possuem sérias reticências, a inexistência de sanções agressivas contra bancos e países que sobrevivem à custa da “opacidade financeira” tem o condão de

⁷³ Ver: PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 502.

prejudicar todo o esforço.

Em relação aos países que são paraísos fiscais, a proposta da OECD também ignora completamente esses pequenos países (Ex.: Luxemburgo, Ilhas Seychelles, Bahamas etc.). Eles geralmente não possuem recursos naturais ou infraestrutura desenvolvida, restando como único fator de competitividade a sua transformação em um local de baixa tributação. Essas diferenças legais, econômicas e sociais vão muito além do imaginado pela OECD, mostrando-se como um fosso particularmente difícil de transpor. Quando um Estado soberano decide voluntariamente configurar seu sistema normativo para se transformar em uma zona franca de impostos, ele está exercendo a jurisdição que lhe cabe sobre seu território.

A confusão está precisamente aí: a globalização integrou a economia e os países não chegam a um consenso que agrade a todos. Como ninguém se entende, cada um toma medidas individuais para beneficiar sua própria população e proteger sua economia. Portanto, o debate precisa migrar para conferir a todos o direito de ter voz no fórum tributário mundial. Nesse jogo ninguém está disposto a perder e todos querem saber quais serão as vantagens em aderir às recomendações da OECD.

Estar cognitivamente aberto aos outros é primordial para superar os obstáculos na construção de um sistema tributário internacional mais justo. O diálogo permanente entre os sistemas normativos é a melhor maneira de evitar o colonialismo legal, até mesmo porque a erosão das bases tributárias é um problema generalizado.

Enquanto isso não é definitivamente acertado, o desafio é desenvolver uma solução prática que assegure o melhor funcionamento dos sistemas fiscais nacionais ainda não harmonizados. Por certo, nesse momento não cabe discutir a elaboração de um corpo legislativo comum entre os países. Maria Odete de Oliveira sintetiza o que se deve entender por tratamento fiscal coerente e articulado: “[...] é aquele que elimine a discriminação e a dupla tributação, impeça a não tributação involuntária e diminua os custos de cumprimento da legislação associados à coexistência de vários sistemas fiscais”.⁷⁴

Seguindo essa orientação, a fragmentação do BEPS em todo o mundo requer uma resposta simplificada, que nesta dissertação vai traduzida em um novo cânone compreensivo para a matéria. Certamente o cenário parece cada vez mais sombrio, notadamente levando em conta a pluralidade de sujeitos, a atual complexidade normativa e o excesso de legislações fiscais internas.

⁷⁴ OLIVEIRA, Maria Odete Batista de Oliveira. **O intercâmbio de informação tributária**. Nova disciplina comunitária. Estado actual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento. Coimbra: Almedina, 2012, p. 82.

5.2 O ESTADO ENQUANTO FOMENTADOR HISTÓRICO DA CRISE

O papel do Estado na gestão desta crise não é recente. Remonta pelo menos ao surgimento das sociedades por ações e do sistema financeiro de John Law. No final do século XVI e raiar do século XVII, as grandes navegações se consolidam e o espaço econômico ganha uma dimensão planetária. Para aproveitar a onda de progresso e de acúmulo de riquezas, os burgueses começam a pensar meios de explorar as crescentes relações comerciais, no que ficou marcado como o início do que denominamos por globalização.

A primeira lição que essa época nos oferece está na genealogia das sociedades por ações. Tal como outros institutos do direito comercial, também essa forma societária não surge pela pena dos grandes juristas. Com as necessidades que a prática e o tempo naturalmente demandam, as mutações e invenções foram acontecendo.⁷⁵ Pode-se mesmo dizer que havia uma desconfiança nas soluções engessadas oferecidas pelos juristas. A preocupação era tanta que nem mesmo se admitiam arrazoados preparados por letrados, tudo em favor da celeridade e da simplicidade da justiça em causas mercantis.⁷⁶

Chegou um momento em que a concorrência interna entre as pequenas companhias de um mesmo país estavam prejudicando os interesses nacionais. Nesse instante, governos como o holandês resolveram atuar e fundir os pequenos negociantes em uma única companhia detentora de um monopólio.⁷⁷ Acontece que, como o tesouro público não tinha todo o dinheiro necessário à expansão dos negócios, toda e qualquer pessoa poderia se entusiasmar e comprar ações, tornando-se sócio do empreendimento.

Em Portugal, por exemplo, Sebastião José (futuro Marquês de Pombal) lembrava que para que uma Companhia obtivesse sucesso, ela precisaria gastar dinheiro com fortalezas bem guarnecidas, navios bem armados e tudo que livrasse o comércio da ameaça dos piratas e dos príncipes infiéis. Naturalmente, isso tudo exigia uma grande quantidade de capital, que não estava disponível no erário régio. Com isso, restou inevitável ter que chamar as pessoas comuns do reino e do estrangeiro para participarem dessa associação de meios e privilégios que eram as Companhias de Comércio. Qualquer um que tivesse recursos à disposição seria

⁷⁵ MARCOS, Rui Manuel de Figueiredo. **As companhias pombalinas**. Contributo para a história das sociedades por acções em Portugal. Coimbra: Almedina, 1997, p. 14.

⁷⁶ Ibidem, p. 147.

⁷⁷ Ibidem, p. 61.

bem vindo, independente de religião, cor ou classe social.⁷⁸

Já nessa época se sabia que os mercadores não olham para o bem da pátria, estando interessados apenas em obter o maior lucro possível, satisfazendo as suas ambições pessoais.⁷⁹ O economista inglês Adam Smith⁸⁰ afirma textualmente, em sua famosa obra “Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações”, que: “O interesse dos comerciantes, em qualquer ramo de atividade, é, todavia, sob muitos aspectos, sempre diferente e mesmo oposto, ao do público. O interesse dos comerciantes está sempre em alargar o mercado e estreitar a concorrência”.

Esse tipo de esperteza de alguns comerciantes é de longa data. Comprovando mais uma vez a atualidade da análise feita por Adam Smith⁸¹, ele salientava os problemas enfrentados pelo instituto da “restituição de direitos” na Inglaterra (que podem ser comparadas às atuais deduções no imposto de renda, por exemplo) concedidos para bens exportados. A fraude surgia no momento em que o bem era exportado e depois reimportado clandestinamente, gerando um prejuízo tanto para as receitas do Estado quanto para os comerciantes honestos.

A prática do planejamento tributário agressivo é a continuação avançada e complexa desse egoísmo dos comerciantes. O problema é que qualquer solução jurídica a ser tomada pelo Estado precisa levar em consideração a facilidade com que os capitais são movidos de um local para o outro, somente levando em consideração as vantagens e o lucro. Por isso a proposta da OECD é tão importante historicamente, pois se configura em uma larga tentativa de cooperação global para combater o problema comum do BEPS. Na ausência da efetivação dessa resposta conjunta dos países, qualquer outra deve ser precedida de um amplo estudo que contemple todos os matizes: jurídico, moral, religioso, econômico etc., sempre objetivando alcançar a máxima eficiência possível.

O capital (não-humano) é cada dia mais indispensável para propiciar o progresso. Assim o foi nos séculos XVI a XX, dando mostras que ainda o será por um bom tempo.⁸² Foi precisamente na busca pela expansão do capital que aconteceu a primeira grande crise econômica, com o sistema financeiro de Law.

⁷⁸ MARCOS, Rui Manuel de Figueiredo. **As companhias pombalinas**. Contributo para a história das sociedades por acções em Portugal. Coimbra: Almedina, 1997, p. 249.

⁷⁹ Ibidem, p. 210.

⁸⁰ SMITH, Adam. **Riqueza das nações**. Vol. I. 7 ed. Tradução de Teodora Cardoso e Luís Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2014, pp. 477 e 478.

⁸¹ SMITH, Adam. **Riqueza das nações**. Vol. II. 5 ed. Tradução de Luís Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2010, p. 10.

⁸² PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 28.

Antes de explicar esse desastre econômico e as suas lições na construção de um novo cânone compreensivo para o direito tributário, é mister saber como os bancos criam dinheiro.

A concepção teórica é extremamente simples. Para fins meramente exemplificativos, tomar-se-á o Banco de Amsterdã ao tempo da existência da poderosa Companhia Holandesa das Índias Orientais. Os precursores privados dos bancos públicos operavam de maneira que os depósitos de uma determinada pessoa estavam sujeitos a serem transferidos a outras pessoas como pagamento de despesas realizadas pela primeira. O que os administradores municipais de Amsterdã descobriram foi que, com uma simples ‘canetada’, eles poderiam emprestar o dinheiro que estava ociosamente parado nos cofres do banco. Sendo assim, o depósito original permanecia em nome do seu proprietário inicial, mas com o empréstimo abria-se uma nova conta com o valor correspondente. Dessa maneira, ambas as contas poderiam ser movimentadas e criava-se dinheiro.⁸³ Esse esquema dependia apenas da confiança dos clientes de que poderiam sacar o dinheiro no momento que quisessem.

Porém, o melhor exemplo do que um banco pode fazer com a moeda pertence ao escocês John Law, que montou um sistema financeiro na França governada pelo Regente Felipe, Duque de Orléans, que governava em nome do infante Luís XV. Após a morte do rei sol, Luís XIV, a França estava com o erário público completamente arruinado e as despesas eram duas vezes superiores às receitas.⁸⁴

Diante dessa situação, o regente autorizou a criação de um banco de terras, que tinha autorização para emitir papel-moeda. A partir daí o Estado passou a ser o principal cliente deste banco público, aproveitando-se da estabilização da economia propiciada pela promessa de resgate em moeda corrente de peso metálico. O sistema inteiro repousava na ideia que Law vendeu aos franceses: alcançar e explorar as gigantescas minas de ouro da Louisiana. Dessas minas nunca foi extraída a quantidade de ouro necessária ao pagamento das notas emitidas. Com o tempo, um clima de desconfiança se generalizou, desencadeando uma corrida ao banco para sacar o que fosse possível, o que levou o país novamente à bancarrota.⁸⁵

Uma variação desse tipo de utilização de bancos públicos para financiar as despesas governamentais é hoje conhecida como “pedalada fiscal”. Isso acaba ocorrendo quando as despesas do país atingem um nível superior à arrecadação. Uma das causas desse problema nos dias de hoje é justamente o planejamento tributário agressivo. Não é à toa que John

⁸³ GALBRAITH, John Kenneth. **Moeda**: de onde veio, para onde foi. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Pioneira, 1997, pp. 16.

⁸⁴ Ibidem, p. 19.

⁸⁵ MARCOS, Rui Manuel de Figueiredo. **As companhias pombalinas**. Contributo para a história das sociedades por acções em Portugal. Coimbra: Almedina, 1997, pp. 88 e 89.

Kenneth Galbraith⁸⁶ afirma que: “Na Era da Incerteza, a empresa multinacional é uma grande fonte de incerteza. Ela faz os homens pensarem como, por quem e para que finalidade são governados. Uma reação a essa incerteza é evidente. Basta olhar através do mito para a realidade da moderna empresa”.

Essa é a importância da experiência histórica: ser a principal fonte de conhecimento prático que se pode obter.⁸⁷ A partir de suas lições, será possível construir um novo cânone compreensivo para o direito tributário, que leve em consideração tanto a importância de não espantar os capitais quanto a necessidade de dar combate ao planejamento tributário agressivo.

5.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DOS MERCADOS COMPETITIVOS

Antes mesmo de adentrar nas relações entre os mercados competitivos e o planejamento tributário, cabe uma reflexão a partir da frase de Amartya Sen⁸⁸, quando afirma: “as liberdades não são apenas os fins primordiais do desenvolvimento, mas também os meios principais”. O economista indiano procura ensinar que a liberdade, muito mais do que apenas um fim do desenvolvimento político, social e econômico, precisa ser vista como um dos principais meios para o desenvolvimento de um país. Assim sendo, precisa ser preservada e incentivada pela comunidade e pelo Estado. Em questões econômicas isso é de primeira necessidade. A utilização máxima do potencial empresarial local combinado com investimentos estrangeiros, políticas fiscais rígidas e facilidade ao crédito, são poderosos ingredientes para o sucesso de qualquer país.

A partir deste tópico, perceber-se-á o entrelaçamento de um nó górdio.⁸⁹ São tantas as variáveis a serem consideradas pelo intérprete do direito que a questão parece não ter solução alguma.

De início, pode-se dizer que a ordem democrática posta requer um pensar o direito

⁸⁶ GALBRAITH, John Kenneth. **A era da incerteza**. 9 ed. Tradução de F. R. Nickelsen Pellegrini. São Paulo: Pioneira, 1998, pp. 260 e 261.

⁸⁷ PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 558.

⁸⁸ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 25.

⁸⁹ Metáfora para um problema insolúvel que nasceu de uma lenda envolvendo o rei da Frígia (Ásia Menor) e Alexandre, o Grande, que, após muito analisar como desatar o nó, solucionou o problema cortando-o com sua espada. "Cortar o nó górdio" passou a significar resolver um problema complexo de maneira simples e eficaz, pensando “fora da caixa”.

também por sua função socioeconômica, na medida em que a reflexão e prática jurídicas envolvem tentativas de levar as disposições normativas ao funcionalismo das relações cotidianas. É preciso que o direito oriente, regule e realize os objetivos que lhe são inerentes a partir dos dados que são fornecidos pelo programa da norma constitucional.⁹⁰ Sendo assim, a interpretação da liberdade de concorrência dentro dos mercados competitivos deve levar em consideração tanto a globalização da economia quanto a ordem social.⁹¹

Nesse sentido, com o choque da supercompetição advindo dos novos tempos, que é de quebra sucessiva de fronteiras econômicas e de abertura progressiva dos mercados nacionais, as empresas passaram a ter a necessidade de buscar uma maior produtividade e uma diminuição dos custos.⁹²

De acordo com Maria Luiza Feitosa⁹³, tal globalização dos mercados está gerando diversos efeitos, a saber: a) aumento do volume de recursos financeiros disponíveis para investimentos, bem como uma maior velocidade das decisões; b) as estruturas de oferta e procura estão ficando mais paritárias em diversos países, o que ocasiona uma competitividade a nível mundial; c) os agentes econômicos estão desvinculados das decisões estatais, passando a tomar medidas comerciais unicamente visando seus interesses individuais; d) as estruturas político-econômicas dos diversos países estão cada vez mais interdependentes, porque todas passaram a ser pautadas por condicionantes externos ao seu território.

Contudo, tais efeitos econômicos oriundos da globalização não significam que as ciências econômicas vão preponderar sobre a ciência jurídica, a fim de legitimar a ideia liberal de que as relações econômicas são totalmente alheias à intervenção estatal (ainda que apenas sob a forma de regulação). Tal situação não existe e representaria mesmo um desserviço para o país. A empresa possui responsabilidades sociais constitucionalmente postas e não poderá se furtar a cumpri-las. Todavia, não interessa a ninguém o colapso econômico⁹⁴ por falta de competitividade, o que geraria uma profusão de problemas como o desemprego, inflação, produtos menos confiáveis e de menor qualidade, entre outros.

⁹⁰ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. Interpretação e crítica. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 120; MÜLLER, Friedrich. **Métodos de trabalho no direito constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 26; NEVES, A. Castanheira. **A crise actual da filosofia do direito no contexto da crise global da filosofia**: tópicos para a possibilidade de uma reflexiva reabilitação. Coimbra: Coimbra Editora, 2003, pp. 57 e 58.

⁹¹ Sobre esse particular, ver: BASSO, Ana Paula; SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. Concorrência e desenvolvimento: contributos da extrafiscalidade da tributação. **RDD**. João Pessoa, Ano 3, n. 5, 2012, p. 15.

⁹² SALGADO, Lucia Helena. **A economia política da ação antitruste**. São Paulo: Singular, 1997, p. 158; SILVA, Mário Manuel Coelho da. **Pressuposto e objeto da concorrência desleal**. Coimbra: dissertação do Curso Complementar de Ciências-Jurídicas policopiada, 1965, p. 93.

⁹³ FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer. **Paradigmas inconclusos**: os contratos entre a autonomia privada, a regulação estatal e a globalização dos mercados. Coimbra, 2007, p. 68.

⁹⁴ ARAÚJO, Fernando. **Teoria económica do contrato**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 106.

Para que seja possível continuar crescendo, movimentar a economia e manter bons níveis de competitividade, indispensável se afigura constantes investimentos no desenvolvimento de novos produtos, racionalização da produção, modernização de equipamentos de produção, reforço do *know how*, qualificação de empregados e muitas outras coisas. Também é imperioso que sejam feitos pactos de cooperação, de modo a compartilhar custos, diminuir despesas e riscos e potencializar resultados.⁹⁵

Dentro desse contexto e diante dos apontamentos históricos anteriormente assinalados, não se pode esperar que o setor empresarial faça contratos visando a promoção da justiça social⁹⁶, quando o que verdadeiramente ele busca é sempre uma maior eficiência da empresa.⁹⁷ A própria negociação de ações em bolsa de valores influencia nesse processo, pois as companhias menos competitivas são pouco valorizadas em seu valor de mercado. Sem um planejamento adequado, o crescimento da empresa será inferior à média do setor em que desenvolve sua atividade, o que ocasionará a perda de participação no mercado e consequente perda de clientes e de receita.⁹⁸

Assim, qualquer análise pragmática da situação não pode desconsiderar que qualquer empresa tem por função primordial vencer seus concorrentes, conquistando para si as maiores fatias possíveis do mercado. A CF/88, em seu art. 170, IV, incentiva a livre concorrência⁹⁹: não há qualquer problema se uma empresa excluir seus concorrentes (de um dado mercado) por meio da otimização dos preços que pratica (graças a um planejamento tributário legítimo), desde que tudo seja feito nos limites da lei vigente e do espírito constitucional.¹⁰⁰

É nesse contexto de mercados competitivos que está inserida a ideia de planejamento tributário/elisão fiscal. Partindo do pressuposto que o dinheiro dispendido com tributos constitui a maior fatia dos custos operacionais da empresa, a boa administração fiscal é pressuposto essencial para a própria sobrevivência da companhia, devendo fazer parte de todo

⁹⁵ FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer. **Paradigmas inconclusos**: os contratos entre a autonomia privada, a regulação estatal e a globalização dos mercados. Coimbra, 2007, pp. 492 e 493.

⁹⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 983.

⁹⁷ ARAÚJO, Fernando. **Teoria econômica do contrato**. Coimbra: Almedina, 2007, pp. 495 e 496.

⁹⁸ ROSSETTI, José Paschoal; ANDRADE, Adriana. **Governança corporativa**. Fundamentos, desenvolvimento e tendências. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 225.

⁹⁹ SILVA, Miguel Moura e. **O abuso de posição dominante na nova economia**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 69.

¹⁰⁰ Com pensamento diverso, no sentido de não admitir que a diminuição da carga tributária possa legitimamente ser um diferencial competitivo, ver: GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 18, onde se lê: “A variável tributária – salvo situações especiais como o uso extrafiscal do tributo – não deve ser elemento que diferencie os competidores no mercado, porque se isto ocorrer surgem distorções, pois começam a existir reflexos no market share, na participação do mercado não pelas qualidades do produto ou serviço ou da competência do agente econômico, mas porque ele descobriu um meio de diminuir a carga tributária e, com isto, consegue apresentar um preço menor do que o concorrente.”

e qualquer negócio ou contrato a ser pactuado. Visa uma maior efetividade da empresa através do menor ônus fiscal.¹⁰¹ *Prima facie*, a menor carga tributária auferida através do planejamento não significa necessariamente uma diferenciação concorrencial abusiva. A todos é dado o mesmo direito de realizar o planejamento tributário legítimo, baseado na lógica da boa administração dos negócios. Trata-se de estudar previamente os possíveis impactos da incidência tributária.¹⁰²

Na lição de Silvio Aparecido Crepaldi¹⁰³, são funções do planejamento tributário: a) evitar a incidência do fato gerador do tributo; b) diminuir o valor total do tributo, a alíquota aplicada ou até mesmo a base de cálculo; c) adiar o adimplemento do tributo, sem a superveniência de multa, permitindo uma maior capitalização e novos investimentos; d) não cometer nenhuma forma de sonegação fiscal e, assim, evitar a aplicação de penalidades; e) reembolsar os valores tributados indevidamente.

Disso já se pode concluir preliminarmente que o problema não está no planejamento tributário, que é permitido pelo ordenamento jurídico. A centralidade do debate está na agressividade do planejamento tributário internacional praticado por muitas companhias.

5.4 GOVERNANÇA CORPORATIVA: O DEVER DE GESTÃO FISCAL DOS ADMINISTRADORES

O dever de boa gestão dos negócios somente é materializado no interesse da empresa. Compreende, portanto, o dever de obter o máximo de informações antes de tomar qualquer decisão e também o de não tomar qualquer atitude sem medir as consequências.¹⁰⁴ Nesses termos, a gestão fiscal não é uma faculdade do administrador. Na medida em que toda estratégia a ser executada pede a consideração dos seus reflexos jurídicos, torna-se mais nítida a lógica de que é preciso considerar a viabilidade fiscal de qualquer movimento empresarial.¹⁰⁵

É decorrência das melhores práticas de governança corporativa que o administrador

¹⁰¹ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 148.

¹⁰² FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 74 e 75.

¹⁰³ CREPADI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário**. Teoria e prática. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 70 e 71.

¹⁰⁴ NUNES, Pedro Caetano. **Corporate governance**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 40.

¹⁰⁵ BRITTO NETO, Claudio Orestes. **Responsabilidade civil dos administradores de sociedades**: questões relativas ao planejamento tributário. Coimbra: dissertação de mestrado, 2015, p. 31. Disponível em: <<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/29983/1/Responsabilidade%20civil%20dos%20administradores%20de%20sociedades.pdf>>. Acesso em: 10/03/2016.

da companhia trace a melhor conformação tributária para o futuro dos negócios. Pode-se mesmo dizer que a livre iniciativa, consagrada na CF/88, confere às empresas essa prerrogativa da liberdade de gestão fiscal.¹⁰⁶ Ao planejar os negócios não cabe a ele considerar as necessidades financeiras da coletividade, mas, por outro lado, deve evitar manobras que ponham em perigo o projeto comunitário do Estado. É essa a lição de Casalta Nabais¹⁰⁷, quando ensina que o gestor de empresas pode se guiar: “por critérios de elisão ou evitação dos impostos (*tax avoidance*) ou de aforro fiscal, desde que, por uma tal via, não se violem as leis fiscais, nem se abuse da (liberdade de) configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal”. A finalidade última do planejamento tributário é a minimização da carga tributária.¹⁰⁸

Ademais, está expressamente previsto na lei que os administradores das sociedades anônimas são obrigados a ter conduta diligente na boa condução dos negócios. O art. 153 da Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) dispõe que o administrador da companhia deverá atuar sempre de maneira ativa e proba, conduzindo os negócios com cuidado e diligência, como se dele fosse.¹⁰⁹ Esse dispositivo legislativo traz um dever que é de todo e qualquer gestor, qual seja, o de bem governar a empresa para que esta possa gerar a melhor rentabilidade possível aos sócios. Portanto, enfatiza-se: considerando que os tributos tem forte participação nos custos de qualquer atividade, o planejamento tributário atrelado à governança corporativa é a própria representação de uma condução cuidadosa dos negócios.¹¹⁰

O que insta os contribuintes a realizar o planejamento tributário é justamente a complexidade da legislação fiscal e a diversidade de oneração fiscal para diferentes hipóteses de incidência, tornando possível conseguir cargas tributárias menores.¹¹¹ No caso dos contratos, a forma ou estrutura escolhida será sempre aquela que propiciar o maior conjunto de benefícios (com menores custos e maiores lucros).¹¹²

¹⁰⁶ NABAIS, José Casalta. A liberdade de gestão fiscal das empresas. In **Miscelâneas do Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho**. n. 7. Coimbra: Almedina, 2011, pp. 26 e 27.

¹⁰⁷ Ibidem, p. 27.

¹⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 10.

¹⁰⁹ Lei n. 6.404/76 – LSA: “Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.”.

¹¹⁰ SANCHES, J. L. Saldanha. **Os limites do planejamento fiscal**. Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 10.

¹¹¹ JAIN, Tarun, Tax and Corporate Governance: Exploring the Connect. **JG**, Vol. 1, n. 5, pp. 451-463, 2012, pp. 455 e 462. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2136787>. Acesso em 10/02/2016.

¹¹² TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, pp. 238 e 239.

A influência dos tributos na composição dos preços é salientada pelo próprio ordenamento jurídico brasileiro. O art. 65, §5º, da Lei 8.666/93, por exemplo, trata da alteração dos contratos com o poder público na lei de licitações¹¹³, dispondo que caso sejam criados, alterados ou extintos novos tributos ou encargos legais, é possível ao contratante privado revisar a proposta em termos financeiros, desde que comprovada a repercussão nos preços contratados.

Com isso, pode-se dizer que o dever de gestão fiscal dos administradores é um desenvolvimento da ideia de autonomia privada, constitucionalmente assegurada. Entretanto, a liberdade do contribuinte não é e não pode ser ilimitada. Está garantido o espaço para o sujeito organizar sua atividade considerando razões de ordem fiscal, desde que não o faça por meio de manobras que evidenciem evasão fiscal ou planejamento tributário agressivo.¹¹⁴

Finda esta parte, é imperioso que sejam fixadas balizas terminológicas à discussão do planejamento tributário, isso porque há um forte desentendimento por parte da doutrina acerca da utilização dos conceitos mais apropriados, o que somente vem a potencializar a crise das certezas tributárias.

6 DISTINGUINDO TERMINOLOGIAS ESSENCIAIS

Desde há muito tempo existe uma grande confusão terminológica entre os conceitos aplicados na temática do planejamento fiscal, com a utilização de opções tão diversas quanto elisão, elusão, evasão lícita, evasão ilícita, economia de opção, engenharia tributária, gestão fiscal, planejamento tributário. Essa pluralidade de palavras causa inquietação aos leitores menos acostumados ao tema, além de poder gerar equívocos na doutrina especializada.¹¹⁵

Nesse sentido, o ensinamento do professor Paulo de Barros Carvalho¹¹⁶ é muito

¹¹³ “Lei 8.666/93: Art.65 [...]§ 5o *Quaisquer tributos ou encargos legais criados, alterados ou extintos, bem como a superveniência de disposições legais, quando ocorridas após a data da apresentação da proposta, de comprovada repercussão nos preços contratados, implicarão a revisão destes para mais ou para menos, conforme o caso.*”

¹¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 458; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal**: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 45; NABAIS, José Casalta. Alguns aspectos da tributação das empresas. In DIAS, Jorge de Figueiredo (Coord.); CANOTILHO, José Joaquim Gomes (Coord.); COSTA, José de Faria (Coord.). **Ars Iudicandi**. Estudos em homenagem ao prof. Doutor António Castanheira Neves. Vol. III: Direito Público, Direito Penal e História do Direito. Coimbra: Coimbra Editora, 2008, pp. 415 e 416.

¹¹⁵ CAVALI, Marcelo Costenaro. **Cláusulas gerais antielusivas**: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil. Coimbra: Almedina, 2006, p. 26.

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. **RDT**, Malheiros, nº 114, pp. 7–24, Novembro de 2011, pp. 8 e 9.

pertinente: o conhecimento só pode ser transmitido através da linguagem. Heidegger¹¹⁷ sintetiza muito bem essa ideia ao afirmar que a linguagem é a própria casa do ser. Somente é possível realmente conhecer uma determinada coisa se for possível estabelecer proposições descritivas ou indicativas sobre ela, pois é na linguagem e na diferenciação dos signos que está o conhecimento que pode ser transmitido a outrem. Observe-se que não há um nome certo ou errado para planejamento tributário, o que existe são nomes aceitos, e também aquilo que foi estipulado para eles.

Se o intérprete está disposto a buscar a compreensão de um texto, é preciso que ele esteja aberto a que o texto lhe diga algo.¹¹⁸ Receptividade é requisito essencial para que haja consenso entre interlocutores, e este consenso, por sua vez, é a condição de apreensão do texto.

6.1 EVASÃO FISCAL: ENGANANDO A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Dois conceitos se mostram desde logo antagônicos: evasão e elisão. A importância da distinção entre eles está diretamente relacionada com a verificação dos limites de aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN¹¹⁹ e sobre a própria licitude do planejamento tributário. Assim, a primeira distinção que se faz é a mais básica: por *evasão fiscal* se entende a prática de atos ilícitos, que podem ocorrer em fraude à lei tributária, por simulação, dissimulação, sonegação etc., com o objetivo de enganar a administração fiscal ou burlar a lei, com vistas a não pagar ou pagar menor quantidade de tributos. Por outro lado, a *elisão fiscal* é a prática de negócios jurídicos válidos que acarretam a redução ou total eliminação da carga tributária.¹²⁰

A evasão fiscal é uma conduta que está presente em toda e qualquer comunidade política organizada, e foi prática constante no decorrer de toda a história do mundo. Ocorre,

¹¹⁷ HEIDEGGER, Martin. **Caminhos de floresta**. Tradução de Irene Borges-Duarte, Filipa Pedroso, Alexandre Franco de Sá, Hélder Lourenço, Bernhard Sylla, Vítor Moura, João Constâncio. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002, p. 356.

¹¹⁸ STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 205.

¹¹⁹ CTN: “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I – tratando-se de situações de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável; Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

¹²⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Elisão fiscal: limites na desconsideração de negócios jurídicos. **RDT**, Malheiros, nº 109 – 110, pp. 59–70, Janeiro de 2010, p. 61.

via de regra, quando uma pessoa deixa de pagar ao fisco tributos que são verdadeiramente devidos, ou seja, há uma violação direta da norma tributária, que é mesmo tipificada em norma penal sob a alcinha de crimes contra a ordem tributária.¹²¹

Apesar de já existir alguma pacificação na doutrina internacional quanto ao uso do termo nesse sentido¹²², importante colacionar o pensamento de Jorge Barcelar Gouveia¹²³, que entende que a melhor opção seria a utilização do termo evasão fiscal para todo fenômeno jurídico-fiscal que tenha por objetivo aliviar a pressão fiscal, seja por meio de práticas lícitas ou ilícitas. Assim o faz por três motivos: a) tradição do termo evasão fiscal na história; b) questão científica, para não haver confusão com as figuras de negócio indireto, simulação e fraude; c) necessidade de adotar um nome privativo para designar essa figura jurídica específica, rejeitando-se as expressões poupança fiscal e economia de opção. A partir daí, o autor¹²⁴ afirma que somente pode ser considerada ilícita se extravasar os limites do direito do contribuinte, para o que se aplicaria a teoria do abuso do direito.

Essa ideia já foi um desenvolvimento do que era propugnado em terras portuguesas por Maria Fernanda Trigo de Negreiros¹²⁵, que fazia uma distinção entre evasão legítima e ilegítima. A primeira forma diz respeito à utilização de um meio negocial legítimo, mas que tem objetivo diverso dos resultados econômicos que tradicionalmente se poderia esperar, de modo a buscar uma tributação menor. Por evasão ilegítima, a autora entende que é aquela em que o fato gerador aconteceu, e que o contribuinte busca escondê-lo, total ou parcialmente, da administração tributária, procurando sair da relação jurídica constituída.¹²⁶

No Brasil, nos idos da década de 1970, o professor Antonio Roberto Sampaio

¹²¹ Um interessante relato sobre como a evasão fiscal pode levar à derrocada de um país pode ser encontrada na história. Um dos grandes motivos que levaram à queda do Império do Romano foi a falta de dinheiro, especialmente para manter o exército em boas condições para enfrentar um bando de militares bárbaros de terceira classe, isso porque todos os recursos se encontravam na mão dos que evadiam tributos. Ver ADAMS, Charles. **For good and evil**. The impact of taxes on the course of civilization. 2 ed. Lanham: Madison Books, 2001, pp. 120 e 121; HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, pp. 15, 30 e 31.

¹²² GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 59.

¹²³ GOUVEIA, Jorge Barcelar. A evasão fiscal na interpretação e integração da lei fiscal. **CTF**. Boletim da DGCI, n. 373, p. 7 – 43, janeiro – março de 1994, pp. 13 e 15.

¹²⁴ Ibidem, p. 43.

¹²⁵ NEGREIROS, Maria Fernanda Trigo de. A “evasão” legítima e o abuso de direito no sistema jurídico português. **CTF**. Boletim da DGCI, n. 151, pp. 7–25, julho de 1971, p. 11.

¹²⁶ Com entendimento convergente, tem-se os escritos de Sofia Gouveia Pereira, que reconhece, frente aos desafios interpretativos da matéria, uma tensão dialética entre praticar a conduta lícita ou ilícita. A referida autora utiliza as expressões poupança fiscal *intra legem*, que seria o planejamento tributário; poupança fiscal *extra legem*, quando se tratar de elisão fiscal ou evasão fiscal lícita; ou poupança fiscal *contra legem*, quando se tratar de evasão fiscal em sentido estrito. Ver: PEREIRA, Sofia Gouveia. A fronteira entre a poupança fiscal lícita e ilícita: antes e depois da introdução da cláusula geral “antiabuso”. Delimitação tentativa. **Direito e Justiça**. RFDUCP, Vol. XIV, pp. 215–269, ano 2000, pp. 218 e 219.

Dória¹²⁷ ensinava a necessidade de se distinguir as diferentes espécies de evasão fiscal, que podiam ser classificadas previamente em dois grandes grupos: a evasão omissiva e a evasão comissiva.¹²⁸ Qualificar-se-á como evasão omissiva quando se tratar de uma evasão imprópria, com abstenção da ocorrência do fato gerador (não importar mercadorias tributadas de modo excessivo, não consumir produtos muito tributados etc) ou quando houver a transferência econômica do ônus fiscal, nos casos em que o comerciante imbuí no preço do produto ou serviço o valor do tributo pago. A evasão omissiva ainda poderá se dar por inação do devedor, que simplesmente deixa de cumprir os prazos legais para adimplir a dívida tributária e cumprir suas obrigações acessórias, o que pode ser feito de maneira consciente (sonegação) ou não.

Ainda segundo Sampaio Doria¹²⁹, a qualificação como evasão comissiva é dividida em lícita ou ilícita. Será ilícita quando a pessoa conscientemente praticar atos ou celebrar negócios jurídicos tendentes a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo que sejam realmente devidos, tendo em conta a ocorrência do fato gerador. Será lícita ou permitida (elisão ou economia fiscal)¹³⁰ quando por processos lícitos for afastada, reduzida ou retardada a própria ocorrência do fato gerador. O que pode ser resumido na afirmação que tanto a evasão comissiva lícita quanto a ilícita compartilham dos mesmos fins e intenções, mas que se diferenciam nos meios adotados e no momento da execução da conduta.

Esse breve percurso sobre a evolução doutrinária do conceito de evasão fiscal vem para possibilitar uma melhor compreensão geral da matéria. Todavia, hoje já um entendimento comum no sentido de que a evasão compreende os ilícitos típicos contra a ordem tributária, previstos nas Leis n. 4.502/64 e n. 8.137/90, sendo também caracterizada pela conduta de deixar de recolher os tributos, enganando a administração fiscal.^{131 e 132}

Dessa forma, pode-se conceituar a evasão fiscal, na esteira do pensamento de Hector Villegas¹³³, como toda a eliminação ou diminuição da tributação por atos ou negócios

¹²⁷ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, pp. 32 e ss.

¹²⁸ Na doutrina portuguesa, com classificação similar, diferenciando-se apenas quando defende a ilicitude do ato elisivo, ver: GAMA, João Taborda da. Acto elisivo, acto lesivo. Notas sobre a admissibilidade do combate à elisão fiscal no ordenamento jurídico português. **RFDUL**, vol. XL, nºs 1 e 2, pp. 289-316, 1999, pp. 292-294.

¹²⁹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Op. Cit., p. 39.

¹³⁰ Com uma concepção terminológica totalmente diferente, em que reputa a evasão fiscal como atitude lícita e a elisão fiscal como ilícita, ver: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 131.

¹³¹ HARADA, Kiyoshi; MASUMECCI FILHO, Leonardo. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 63; GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 58 e 59.

¹³² MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: completabilidade e Sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 321.

¹³³ VILLEGAS, Hector B. La evasión tributaria. **RDP**, ano VI, n. 25, pp. 31-38, julho-setembro de 1973, p. 31.

jurídicos praticados no âmbito de um determinado país, por parte de quem está juridicamente obrigado a pagá-lo, e que obtêm esse resultado através de meios que violam diretamente as disposições legais.

6.2 ELISÃO FISCAL: NEGÓCIOS JURÍDICOS VÁLIDOS E A ECONOMIA DE TRIBUTOS

Na elisão fiscal, o contribuinte obtém uma economia tributária através da utilização de sua liberdade de gestão fiscal, concretizando-a com condutas lícitas. Nesse sentido, pode-se dizer que o planejamento tributário é uma etapa antecedente (meio) para atingir a elisão (fim). A diminuição da carga tributária não é acidental, sendo atingida pela utilização de uma estratégia antecipadamente pensada.¹³⁴

O comportamento elisivo se traduz nessa escolha de atos ou negócios jurídicos com a intenção de minimizar a incidência tributária, não havendo qualquer tentativa de burlar os interesses da administração fiscal.¹³⁵ Quando duas partes, por exemplo, realizam negócio jurídico que efetivamente possuem interesse em realizar, na exata conformidade com que pactuaram, tem-se uma declaração de vontade verdadeira e que *prima facie* não ofende à ordem jurídica.¹³⁶

É o que Hector Villegas¹³⁷ nomina como evasão fiscal por aproveitamento das lacunas legais. Não há ilicitude na conduta da pessoa que pratica essa forma de economia de tributos, visto que nada mais faz do que se aproveitar da negligência do legislador, acomodando seus negócios de forma a não violar nenhuma norma tributária. Nesse norte, Mario Saconne¹³⁸ aduz que, não havendo dúvidas quanto à vigência do princípio constitucional da liberdade individual, o contribuinte poderá optar pelas formas, estruturas e meios que julgar mais convenientes ao exercício de sua empresa. Porém, frente a essa liberdade, que não é absoluta, a Administração fiscal reserva para si o direito de desconsiderar aqueles negócios jurídicos dissimulados.

Ainda podem ocorrer, numa interpretação mais ampliada do conceito de elisão fiscal, as condutas que são desejadas pelo Estado e induzidas através da tributação, que podem gerar

¹³⁴ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: completabilidade e Sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 237 e 238.

¹³⁵ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 15.

¹³⁶ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Elisão e simulação fiscal. **RDDT**, v. 66, pp. 88–94, abril de 2001, p. 88.

¹³⁷ VILLEGAS, Hector B. La evasión tributaria. **RDP**, ano VI, n. 25, pp. 31-38, julho-setembro de 1973, p. 34.

¹³⁸ SACONNE, Mario. La evasión legal legítima. **CTF**. Boletim da DGCI, n. 142, pp. 7-23, outubro de 1970, p. 19.

comportamentos elusivos no contribuinte.¹³⁹ É o caso, por ex., das opções fiscais atinentes ao imposto de renda, que pode ser contabilizado pelo lucro real, presumido ou com base em uma porcentagem do faturamento.

6.3 ELUSÃO FISCAL: A HISTÓRIA DE UM CONCEITO INEXISTENTE

A elusão fiscal seria uma terceira via de se alcançar a economia tributária. Trata-se do resultado de um comportamento do contribuinte que visa única e exclusivamente alcançar uma diminuição da carga fiscal sobre os negócios, utilizando-se da autonomia da vontade e da liberdade na conformação dos contratos.¹⁴⁰ Por isso, a doutrina brasileira¹⁴¹ começou a afirmar que os negócios sem uma “causa negocial” apenas teriam uma aparência de licitude, mas não poderiam ser aceitos por violar a totalidade do ordenamento jurídico.

Essa consistência aparente estaria relacionada à manipulação dos elementos do negócio jurídico, o que implicaria em uma imposição tributária não condizente com o real propósito do negócio.¹⁴² Seria uma espécie de fraude ao espírito da lei, mormente tendo em conta que o único propósito do contribuinte seria o não pagamento de impostos. Entretanto, desde logo se pode assinalar que, na presença de qualquer outro motivo complementar a essa intenção fiscal, estar-se-ia presente a elisão fiscal e, portanto, não caberia nenhuma condenação ao planejamento realizado.¹⁴³

Por não se enquadrar em nenhuma violação direta à lei, passou-se a qualificar esse tipo de conduta elusiva como “ilícito atípico”, na esteira do pensamento de Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero¹⁴⁴: “trata-se de um tipo de ilícito que supõe ações contrárias não a uma norma jurídica específica – a uma regra – mas a um princípio”. Levando em consideração que a CF/88 elenca uma série de princípios, a elusão fiscal seria o resultado da violação de

¹³⁹ CAVALI, Marcelo Costenaro. **Cláusulas gerais antielusivas**: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil. Coimbra: Almedina, 2006, p. 29.

¹⁴⁰ Na doutrina espanhola, percebe-se que a compreensão desse conceito se aproxima muito do que no Brasil se trata por evasão fiscal. Ver: ROSEMBUJ, Tulio. **La simulación y el fraude de ley en la Nueva Ley General Tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 15, onde se lê: “*La elusión es un concepto comprensivo del fraude a la ley y el abuso de formas jurídicas que se le asimilan; es el género de todos los comportamientos o acciones dirigidos a crear situaciones de ventaja patrimonial para los interesados, deducida de sus propios actos o contratos, que se preconstituyen con la regla exclusiva de la finalidad fiscal*”.

¹⁴¹ GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 82 e 83.

¹⁴² CALIENDO, Paulo. Planejamento tributário e tributação da liberdade econômica. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário e ordem econômica**. Homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 330 e 331.

¹⁴³ ROSEMBUJ, Tulio. Op. Cit., pp. 81 e 82.

¹⁴⁴ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. **Ilícitos atípicos**. Sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução de Janaina Roland Matida. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 15.

princípios constitucionais estruturantes.¹⁴⁵

Nesse sentido, Jorge Montecinos Araya afirma que a diferença entre a elusão e a evasão fiscal está apenas na forma como se produz a infração à lei. Na elusão a violação seria indireta e artificiosa, e na evasão esta violação seria direta e frontal.¹⁴⁶

O ponto fulcral a que aludem os doutrinadores é que haveria uma violação ao princípio da solidariedade social, igualdade e capacidade contributiva, para além do dever fundamental de pagar impostos.¹⁴⁷

Ao fim, não parece que o conceito de elusão fiscal tenha muita utilidade, apesar de possuir algumas semelhanças com o planeamento tributário agressivo. Isso porque, em que pese ser possível estabelecer uma escala valorativa¹⁴⁸, com meios mais ou menos legítimos de se alcançar a economia fiscal, ainda assim o conceito carece de efetividade material. Dentro de um contexto nacional, caso o ato ou negócio praticado pelo contribuinte seja tido como ilícito, a conduta seria enquadrada como evasão fiscal. Caso a conclusão fosse pela licitude, seria uma forma de elisão.

O que vai diferenciar a elusão fiscal do planeamento tributário agressivo é que, neste último, existe uma pluralidade de Estados soberanos envolvidos, cada um contando com suas próprias leis fiscais. Não é uma questão de existir ou não lacunas no direito, mas sim de divergências que dão margem a um aproveitamento abusivo por parte dos contribuintes. Ambos os conceitos vão se aproximar no tocante à violação dos princípios, mas se apartam quando se fala no fornecimento de soluções. Conforme se verá no próximo tópico, mesmo com a identificação do problema, o BEPS ainda depende da boa vontade de muitos agentes internacionais.

No caso de medidas “antielusivas”, a atuação do governo deve se dar na melhoria da técnica legislativa. Ao se identificar uma “lacuna” no ordenamento jurídico, caberá ao poder legislativo, ponderando os interesses em jogo, a tarefa de reconfigurar o sistema fiscal, afastando a existência de zonas não tributadas.¹⁴⁹

Na ponderação dos valores constitucionalmente garantidos, caso se admitisse a

¹⁴⁵ GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 83.

¹⁴⁶ ARAYA, Jorge Montecinos. De la elusion y la evasion tributaria. **RD**, n. 207, año LXVIII, pp. 151-162, Enero – Junio 2000. No mesmo sentido, ver: FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 74; VILLEGAS, Hector B. La evasión tributaria. **RDP**, ano VI, n. 25, pp. 31-38, julho-setembro de 1973, pp. 35 e 36.

¹⁴⁷ COSTA, Joaquim Pedro Formigal Costa da. A evasão e a fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal. **Fisco**, n. 74/75, ano VIII, pp. 41–55, janeiro/fevereiro de 1996, p. 43;

¹⁴⁸ MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: completabilidade e Sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 231.

¹⁴⁹ NOVOA, César García. **La cláusula antielusiva en la nueva LGT**. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 176.

elusão fiscal como ilícito atípico, permitir-se-ia ao fisco desconsiderar os negócios jurídicos das pessoas. Acontece que isso também significaria uma completa extinção da autonomia negocial e da livre iniciativa em nome da supremacia absoluta das razões de tributar.

6.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO: A PERSPECTIVA INTERNACIONAL

A OECD e o G20 – grupo formado pelos ministros de finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo mais a União Europeia – identificaram como o coração da erosão das bases tributáveis a capacidade dos grupos multinacionais em realizar o planejamento tributário agressivo. A partir daí, deu-se início a um projeto conjunto que visa combater essas práticas danosas à economia, que passa a ser conhecido por “*OECD/G20 BEPS Project*” e traz uma série de recomendações a serem implementadas para que os países combatam esse fenômeno.¹⁵⁰

Mas o que seria exatamente um *planejamento tributário agressivo*? São aqueles comportamentos do contribuinte que são traduzidos em ações que objetivam aproveitar disparidades técnicas entre os ordenamentos tributários de duas ou mais jurisdições, obtendo uma vantagem fiscal não prevista pelo legislador e que ultrapassa a relação normal de equivalência econômica da atividade. Dessa maneira, este contribuinte consegue pagar menos impostos que os demais, aumentando a pressão fiscal em dado país e ainda comprometendo a equidade e a justiça do sistema.¹⁵¹

Esse tipo de planejamento por parte das multinacionais causa uma série de problemas aos Estados soberanos. O primeiro ponto a ser salientado é relativo à *justiça fiscal*: sem o pagamento da justa-cota parte tributária, os países deixam de arrecadar impostos que seriam utilizados para o provimento de serviços públicos essenciais. O segundo ponto está relacionado às *distorções competitivas*: todas as empresas que tiverem estrutura organizacional baseada em mais de um país terá vantagens competitivas sobre pequenas e médias empresas. O terceiro ponto são as *distorções de decisões de investimentos*: o afluxo de investimentos externos em moeda forte possui o poder de influenciar a balança comercial dos países, mas são distorcidas por considerações fiscais que deturpam legítimas razões

¹⁵⁰ DURST, Michael C. Beyond BEPS: A Tax Policy Agenda for Developing Countries. **International Centre for Tax and Development Working Paper 18**. 2014, p. 6. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2587802>>. Acesso em: 18/03/2016.

¹⁵¹ CALDAS, Marta. **O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal?** Coimbra: Almedina, 2015, p. 127.

comerciais.

Quanto à *justiça fiscal*: para dar uma dimensão do inconveniente em números, a OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*)¹⁵² estima que as perdas em arrecadação de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, em todo o mundo, estejam entre 4% e 10% das receitas atuais, ou seja, uma perda anual entre US\$ 100-240 bilhões (R\$ 365-876 bilhões). Dentre os que perdem, os países pobres são os mais atingidos, pois o dinheiro que deixa de ser amealhado custa à população serviços sociais básicos. Além disso, em muitos países subdesenvolvidos, o governo possui pouca margem na arrecadação de outros tributos, dependendo fortemente da tributação dos rendimentos empresariais de grandes grupos ali instalados. Isso acontece porque grande parte das atividades econômicas nesses países ocorre na informalidade e sem o devido recolhimento tributário.¹⁵³

Sem desconsiderar a relevância da perda tributária, as outras duas consequências negativas (*distorções competitivas* e *distorções de decisões de investimentos*) podem claramente provocar graves prejuízos econômicos, bem como afetar a concorrência, os consumidores e o bem-estar social de maneira geral. Em tempos de grande interdependência entre os mercados, o problema do planejamento agressivo está se mostrando cada vez mais transnacional, afetando países ricos e pobres (embora de maneiras diferentes).¹⁵⁴

Em relação ao Brasil, também é possível identificar dificuldades. Tome-se, por exemplo, os programas sociais e os investimentos em infraestrutura. Eles fazem parte de uma importantíssima agenda desenvolvimentista tocada especialmente durante os governos do presidente Luiz Inácio Lula da Silva e da presidente Dilma Rousseff. Todo esse esforço governamental acabou por gerar uma enorme pressão fiscal nas contas públicas, que somente seria suportável com a economia em curva ascendente. Essa é a lógica de como as coisas realmente funcionam: a falta de recursos monetários pelo Estado afeta fortemente os direitos dos cidadãos. Sem dinheiro não há como pagar por serviços públicos de qualidade, nem tampouco efetivar direitos sociais.

Quando a Constituição brasileira prevê um catálogo de direitos fundamentais, ela também desenvolve normativamente um sistema tributário que possa propiciar o substrato

¹⁵² ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**: Explanatory Statement, p. 4. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>>. Acesso em 12 de março de 2016.

¹⁵³ DURST, Michael C. Beyond BEPS: A Tax Policy Agenda for Developing Countries. **International Centre for Tax and Development Working Paper 18**. 2014, p. 8. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2587802>>. Acesso em: 18/03/2016.

¹⁵⁴ FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer. **Paradigmas inconclusos**: os contratos entre a autonomia privada, a regulação estatal e a globalização dos mercados. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

financeiro indispensável à concretização deste texto constitucional. É assim que a tributação é pressuposto de um modelo estatal que busca satisfazer necessidades coletivas.¹⁵⁵

Percebe-se, portanto, que no Estado Democrático de Direito, o planejamento tributário agressivo cobra um preço muito alto, visto que desestrutura o sistema tributário que em tese deveria propiciar receita para o Estado.¹⁵⁶ Porém, o problema não é tão simples de ser resolvido. É preciso encontrar uma solução satisfatória que respeite a soberania dos Estados envolvidos na operação, sendo que duas questões saltam à vista: a) delimitação do conjunto de competências que os Estados renunciam depois de assinar um “*Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em relação aos Impostos sobre a Renda*”; b) Quais os meios jurídicos que podem ser mobilizados em relação aos poderes que os Estados conservam.¹⁵⁷

7 VÍCIOS CLÁSSICOS COMO LIMITES À ELISÃO FISCAL

Como se viu no tópico anterior, existe alguns vícios que podem afetar o planejamento tributário e torná-lo ilícito/ilegítimo. São casos em que resta configurada evasão do tributo efetivamente devido. Torna-se necessário então averiguar cada uma dessas hipóteses e diferenciá-las da elisão tributária, até mesmo porque servem como linha limítrofe da legitimidade do planejamento fiscal.

7.1 A ILICITUDE DA FRAUDE À LEI TRIBUTÁRIA

A fraude à lei é a conduta de determinada pessoa para contornar uma proibição legal, utilizando-se de meios lícitos para atingir objetivos proibidos pela lei, ou resultados que a lei queria evitar.¹⁵⁸ Nessa linha de raciocínio, o contribuinte cria uma estrutura negocial para se esquivar da aplicação da norma que está sendo contornada, ou seja, existe uma pretensão de aplicar a norma tributariamente mais favorável ao se afastar a incidência da norma tributária

¹⁵⁵ SANCHES, J. L. Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In GRECO, Marco Aurélio (Coord.); GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 91 e 92.

¹⁵⁶ SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. Cidadania e solidariedade tributária: entre participação e responsabilidade. In SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro (Coord.); ABRANTES, Laís Marcelle Nicolau (Coord.). **Os pilares do Direito: estudos de Teoria Crítica da Cidadania**. João Pessoa: Ideia, 2015, pp. 51 e 52.

¹⁵⁷ SANCHES, J. L. Saldanha. **Os limites do planejamento fiscal**. Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 417.

¹⁵⁸ Nesse sentido, ver: FURLAN, Anderson. **Elisão fiscal**. Reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual. Coimbra: Almedina, 2007, p. 98; SANCHES, J. L. Saldanha. Op. Cit., p. 98.

mais custosa.¹⁵⁹

Havendo fraude à lei, decorrerá a própria nulidade do ato ou negócio praticado. Nesse sentido, o CC/02 disciplina a matéria no art. 166, inciso VI, tornando nulo o negócio jurídico que tiver por objetivo fraudar lei imperativa. Portanto, torna-se imprescindível que a norma estabeleça a ilicitude de um fim de maneira determinante ou que somente admita uma única forma jurídica para revestir o ato ou negócio realizado pelo contribuinte.¹⁶⁰ Essa característica, em uma primeira interpretação, poderia levar a crer que a doutrina da fraude à lei não se aplica ao direito tributário, visto que as normas atinentes a esta matéria não seriam imperativas. Trata-se de uma interpretação apressada e que merece um olhar mais aproximado.

A norma tributária é imperativa, porém somente após a ocorrência do fato gerador e a instalação da relação jurídico-tributária. Quando isso acontece, surge uma determinação legal ao contribuinte, que não poderá se furtar a cumpri-la, salvo sob o risco de aplicação das sanções previstas na lei de regência.¹⁶¹ Assim, a aplicação, no Brasil, da doutrina que diz que a fraude à lei está relacionada à prática de atos ou negócios atentatórios aos valores estruturantes do ordenamento jurídico¹⁶² tem uma condicionante, qual seja, a de que este atentado se dê após o estabelecimento da relação jurídico tributária. Antes disso, não há norma imperativa, pelo que não é possível obrigar o contribuinte à prática de conduta que este efetivamente não quer.¹⁶³

Com isso, pode-se dizer que há duas principais diferenças entre a fraude à lei e a elisão fiscal. A primeira diz respeito à natureza dos meios manejados pelo contribuinte, sendo que na fraude se tem a presença da falsidade¹⁶⁴, e na elisão a vontade de praticar o negócio efetivamente existe. A segunda diferença tem relação com a ocasião em que se opera a

¹⁵⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A fraude à lei tributária e os negócios jurídicos indiretos. **RDDT**, n. 61, pp. 98–108, outubro de 2000, p. 102; GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 251.

¹⁶⁰ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 29.

¹⁶¹ GRECO, Marco Aurélio. Op. Cit., p. 254, onde se lê: “A norma tributária de incidência que prevê o fato gerador não é proibitiva, mas certamente é imperativa porque incide sempre que ocorrer o fato gerador; não fica a critério da parte dizer se incide ou não a lei tributária.”

¹⁶² Sobre essa ideia, ver: SANCHES, J. L. Saldanha. **Os limites do planejamento fiscal**. Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, pp. 100 e 101, onde se lê: “Trata-se de, na perspectiva específica do Direito Civil, impedir a obtenção de um certo resultado ou a utilização de um certo meio que se considerem contrários a certos valores estruturantes do ordenamento jurídico, devendo a interpretação da norma e de seu conteúdo imperativo ter como objetivo concluir se um negócio celebrado pelas partes conduz a esse resultado ou à utilização desse meio com violação de tais valores sem que, todavia, tenha havido uma violação da norma que expressamente os pretende consagrar”.

¹⁶³ CAVALI, Marcelo Costenaro. **Cláusulas gerais antielusivas: conformidade constitucional em Portugal e no Brasil**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 97.

¹⁶⁴ Nesse sentido, ver: GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art.116, parágrafo único do CTN. **RDDT**, n. 68, pp. 101-123, maio de 2001, p. 115.

conduta do contribuinte, visto que se for ao mesmo instante ou depois da concretização do fato gerador, há fraude à lei¹⁶⁵, ou pode ser que a conduta seja prévia, sem que tenha se constituído a relação tributária, ao que o fisco não poderá se opor.

Para além do que já foi dito, também existe disposição específica nas normas de direito tributário, visto que a Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, em seu artigo 72, determina, em linhas gerais, que é fraude toda ação ou omissão dolosa que tenha a capacidade de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou reduzir ou excluir as características essenciais do negócio, de modo a minorar o montante total de tributos devidos¹⁶⁶.

A interpretação deste dispositivo legislativo passa pelo sentido dos vocábulos “impedir” e “retardar”, que são postos como condicionantes alternativas para a ocorrência da fraude à lei tributária. Observe-se que, ao mencioná-los, a vontade da norma não é sancionar o contribuinte que não realizar o fato gerador, mas sim enquadrar aquele contribuinte que no processo de construção do fato gerador atuar de maneira a não permitir o enquadramento do ato ou negócio jurídico na norma de incidência apropriada.¹⁶⁷

Ocorrendo ato ou negócio jurídico em fraude à lei, a administração tributária deverá aplicar a norma fraudada, que é a que desde o início deveria incidir. Portanto, não haverá a aplicação analógica ou mesmo extensiva ao caso, mas simplesmente a verdadeira norma que deveria incidir caso não houvesse existido a fraude.¹⁶⁸

Dito isto, é preciso olhar para outra figura afim à elisão fiscal. Afinal, é possível abusar de direito no planejamento tributário? Esse é um questionamento cuja resposta envolve a averiguação da viabilidade de sua utilização frente aos princípios constitucionais tributários.

7.2 SIMULAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A simulação tributária pode atingir qualquer dos elementos da relação jurídico tributária, seja no tocante ao fato gerador, à base de cálculo ou mesmo aos sujeitos passivos

¹⁶⁵ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 58.

¹⁶⁶ Lei n. 4.502/64: “Art. 72. *Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento*”.

¹⁶⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 267 e 268.

¹⁶⁸ No direito brasileiro, ver: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A fraude à lei tributária e os negócios jurídicos indiretos. **RDDT**, n. 61, pp. 98-108, outubro de 2000, p. 106. No direito espanhol, ver: ÁLVAREZ, Mónica Siota. Analogía y fraude a la ley tributaria. **REDF**, n. 139, pp. 517-560, Julio-Septiembre 2008, p. 555.

da tributação.¹⁶⁹ O conceito de simulação está relacionado ao ocultamento das verdadeiras intenções do agente, ao ato de enganar. A finalidade do negócio não é simplesmente o ocultamento, mas sim o acordo que existe por trás da fachada criada.¹⁷⁰

No que tange à simulação do fato gerador, um bom exemplo é dado pelo professor Sacha Calmon Navarro¹⁷¹. O referido autor narra uma história em que uma pessoa procura adquirir uma fazenda para prática da pecuária, mas sendo essa transação muito onerosa, os contratantes optam por não celebrar um contrato de compra e venda. Utilizando-se da autonomia da vontade, pactuam um contrato de sociedade. Por meio deste instrumento contratual, o proprietário da fazenda integralizará sua parte no negócio com as terras, e o adquirente integralizará sua parte em dinheiro. Pouco tempo depois as partes irão realizar o distrato. Aquele que integralizou terras sairá com o dinheiro, e o que integralizou o dinheiro sairá com as terras. Nesse caso, resta evidente que a vontade dos contratantes nunca foi realizar contrato de sociedade, mas que essa foi uma forma encontrada para ludibriar o fisco e evadir tributos (entre eles, o ITBI).

Também a base de cálculo pode ser alvo de simulação, quando, por exemplo, há simulação de preço, com a indicação de valores mais baixos do que os realmente praticados. Já a simulação de sujeitos passivos se dá, por exemplo, com um terceiro fazendo a triangulação financeira, a fim de encobrir pagamento a sócio ou administrador, evitando assim o enquadramento como distribuição de lucros.¹⁷²

Como se vê, na simulação existe uma divergência entre a vontade declarada ou ostensivamente mostrada pelo contribuinte e aquela verdadeiramente existente no negócio ou ato simulado, que fica oculta. Atente-se que negócio ou contrato indireto não pode se confundir simulação, posto que neste tipo de negócio efetivamente se quer o negócio praticado em todos os seus efeitos. Para além, os meios utilizados, no mais das vezes, são suficientes para atingir as finalidades pretendidas.¹⁷³

Com essa breve explanação acerca da simulação fiscal, torna-se premente verificar agora as questões inerentes ao tipo tributário, que influem decididamente na licitude ou

¹⁶⁹ CAVALI, Marcelo Costenaro. **Cláusulas gerais antielusivas**: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil. Coimbra: Almedina, 2006, p. 55.

¹⁷⁰ ROSEMBUJ, Tulio. **La simulación y el fraude de ley en la Nueva Ley General Tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 19.

¹⁷¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal**: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 59.

¹⁷² CAVALI, Marcelo Costenaro. Op. Cit., p. 55.

¹⁷³ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, pp. 24 e 25. Com informais adicionais, ver: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Os limites ao planejamento tributário em face da Lei Complementar nº 104/2001. **RDDT**, n. 72, pp. 23-40, setembro de 2001, p. 33; GUTIERREZ, Miguel Delgado. Elisão e simulação fiscal. **RDDT**, n. 66, p. 88-94, março de 2001, p. 91.

ilicitude da utilização dos contratos atípicos pelas sociedades empresárias.

7.3 ABUSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO: EXERCÍCIO INADMISSÍVEL DE POSIÇÕES JURÍDICAS

Um comportamento abusivo de direito normalmente é tido como aquele que vai além dos limites do normal ou comum, ultrapassando-se a barreira do razoável e do que seria possível aos outros prever.¹⁷⁴ Atua com abuso de direito o indivíduo que, através de seu comportamento, visa apenas prejudicar a posição de outra pessoa, negando-lhe interesses ou lhe gerando outras desvantagens.¹⁷⁵

O CC/02, em seu art. 187, estabelece uma cláusula geral antiabuso no ordenamento brasileiro.¹⁷⁶ Como é de se constatar, esta cláusula tem por objetivo limitar o exercício dos direitos subjetivos, especialmente quando exceda seus fins socioeconômicos, a boa fé ou os bons costumes. É uma norma de controle das posições jurídicas individuais, e que deve ser aplicada quando ocorrer um exercício que vá além dos limites impostos pela cláusula.¹⁷⁷

Assim, o que diferencia o exercício abusivo de um direito subjetivo de um ato realizado fora dos limites do direito, de maneira ilícita, é justamente que o abuso é algo que ocorre no exercício de um direito autorizado pelo ordenamento jurídico. Ao menos no início estar-se-á dentro do próprio direito.¹⁷⁸ Dessa maneira, tais limites ao exercício do direito passam a não ter apenas uma função negativa, de proibição, mas também possuem uma função positiva, como critérios para o próprio exercício deste.¹⁷⁹

Entretanto, a aplicação da doutrina do abuso no direito tributário teria o condão de afetar o princípio da legalidade estabelecido no art. 150, inc. I, da CF/88. O exercício do direito de realizar planejamento tributário (elisão fiscal), através de esquemas negociais incomuns, não significa que o contribuinte queira prejudicar o Estado ou a coletividade. Primeiro: ainda não há direito do Estado à tributação, visto que ainda não houve a subsunção do fato à norma, logo não se pode falar de prejudicar outrem que não possui qualquer direito a

¹⁷⁴ SÁ, Fernando Augusto Cunha de. **Abuso do direito**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 101.

¹⁷⁵ ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. **Do abuso de direito**. Ensaio de um critério em direito civil e nas deliberações sociais. Coimbra: Almedina, 2006, p. 44.

¹⁷⁶ CC/02: “Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

¹⁷⁷ CORDEIRO, António Manuel da Rocha e Menezes. **Da boa fé no direito civil**. 2 Reimp. Coimbra: Almedina, 2001, pp. 680 e 681; MIRAGEM, Bruno. **Abuso do direito**: ilicitude objetiva e limite ao exercício de prerrogativas jurídicas no direito privado. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 117.

¹⁷⁸ Ibidem, p. 121; SÁ, Fernando Augusto Cunha de. Op. Cit., p. 109.

¹⁷⁹ MIRAGEM, Bruno. Op. Cit., pp. 154 e 155.

tributar. Segundo: os atos ou negócios elisivos têm por objetivo satisfazer o interesse do contribuinte em ver diminuído seu custo com tributos.¹⁸⁰ Ora, a liberdade de gestão fiscal permite ao contribuinte buscar as melhores soluções econômicas aos seus negócios, e que estas sejam tributariamente mais vantajosas.¹⁸¹

É preciso ter cuidado para evitar a redução do individual ao social, sugerindo-se que a CF/88 quer que a propriedade esteja vinculada apenas à prossecução de finalidades coletivas. Este não é o caso e não é o ponto que se está levantando. A Constituição não subverteu a lógica existente na empresa privada, antes a consagrou em sua liberdade de iniciativa.¹⁸²

Como se vê, a aplicação da doutrina do abuso na seara tributária encontra maiores problemas do que a da fraude à lei. Há, todavia, aplicação no direito civil, nas relações entre privados. Serve inclusive como elemento muito útil à proteção dos direitos fundamentais nessas mesmas relações interprivadas, quando, aí sim, é possível afetar os valores que permeiam o texto constitucional.

O que diferencia a doutrina do abuso de direito (interno) da ideia de um planejamento tributário agressivo é o caráter internacional deste último. No que toca ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a maioria dos países já o prevê e o disciplina longamente. Tem-se um contexto em que a empresa não tem qualquer direito a explorar as disparidades existentes entre diferentes ordenamentos jurídicos. Ela não parte de um direito para depois abusar dele, vez que o Estado não pode conferir a ninguém a prerrogativa de atuar para destruí-lo. A companhia se aproveita agressivamente dos tratados internacionais fiscais para driblar dois Estados que estão tentando evitar a bitributação e favorecer o comércio.

8 NORMAS ANTIELISÃO: É LÍCITO O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO?

O parágrafo único do art. 116 do CTN foi acrescentado pela Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001. Estabelece que a autoridade administrativa poderá desconsiderar aqueles atos ou negócios jurídicos que forem praticados tendo por objetivo dissimular a

¹⁸⁰ COURINHA, Gustavo Lopes. **A cláusula geral anti-abuso no direito tributário**. Contributos para a sua compreensão. Coimbra: Almedina, 2009.

¹⁸¹ NUNES, Gonçalo Nuno Cabral de Almeida Avelãs. A Cláusula Geral Anti-Abuso em sede fiscal – art. 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária – à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal. **Fiscalidade**. RDGF, n.3, pp. 39-62, julho 2000, p. 42; YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário: fusão, cisão e incorporação**. 7 ed. Curitiba: Juruá, 2011, p. 15.

¹⁸² ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. **Do abuso de direito**. Ensaio de um critério em direito civil e nas deliberações sociais. Coimbra: Almedina, 2006, pp. 39 e ss.

ocorrência do fato gerador do tributo ou as características inerentes aos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos dispostos em lei ordinária.

O surgimento deste dispositivo legislativo remonta ao Projeto de Lei Complementar n. 77 de 1999, que em sua exposição de motivos¹⁸³ (constante da Mensagem 1.459 de 1999) fazia crer que a inclusão do parágrafo único do art. 116 do CTN estava intimamente relacionada à criação de uma norma geral antielisão. Com isso, almejava-se a criação de um instrumento eficaz de combate ao planejamento tributário que tivesse sido realizado com abuso das formas ou do direito.

Com a entrada em vigor do texto do aludido parágrafo, os procedimentos administrativos ali mencionados não demoraram a ser alvo de normatização. No ano de 2002, editou-se a Medida Provisória 66, que tinha uma seção específica que discorria sobre os procedimentos relativos à norma geral antielisão¹⁸⁴. Na exposição de motivos dessa legislação, verificava-se que se tratava de uma tentativa de regulamentar as hipóteses em que a autoridade administrativa poderia desconsiderar atos ou negócios em seus efeitos tributários, e assim suprir a necessidade disposta no parágrafo único do art. 116, do CTN.

Criava-se, naquele momento, uma norma geral antielisão brasileira, pela qual seria possível a desconsideração dos atos ou negócios que visassem reduzir o valor do tributo, evitar ou postergar o seu pagamento, ou ainda ocultar reais aspectos do fato gerador ou elementos constitutivos da relação tributária. Todavia, para sua aplicação seria imprescindível verificar a ocorrência de falta de propósito negocial ou a de abuso de forma.

Por falta de propósito negocial, a referida MP 66/02 já aludia que ocorria quando a pessoa optava pela forma negocial mais complicada ou por uma pluralidade de formas para a prática de um determinado ato ou negócio. Já no caso do abuso de forma, prescrevia que seria justamente a prática de ato ou negócio indireto que produzisse o mesmo resultado econômico que a utilização das vias diretas, ou aquelas consideradas normais.

Além disso, a MP 66/02 trazia todos os procedimentos a serem tomados pela administração tributária, a fim de tornar possível o ato de desconsideração. Entretanto, apesar dessa disposição normativa específica, quando da conversão desta medida provisória na Lei n. 10.637/02, a parte relativa à norma geral antielisão foi suprimida, não mais existindo no ordenamento jurídico pátrio. Dessa forma, deixaram de valer os tais procedimentos que

¹⁸³ BRASIL. Câmara Federal. **Mensagem 1.459, de 1999.** Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=46>>. Acesso em 29 de outubro de 2015.

¹⁸⁴ BRASIL. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2002/mp66.htm>>. Acesso em: 27 de outubro de 2015.

tornariam possível a desconsideração dos atos ou negócios em seus efeitos tributários.

Houve uma nova tentativa de regulamentação com o Projeto de Lei n. 536 / 2007. Este projeto tinha um teor menos abrangente que seu antecessor, não possuindo pretensões de ser uma cláusula geral antielisão, mas delineando apenas o que seria a dissimulação. Com isso, os atos ou negócios iriam poder ser desconsiderados desde que tivessem por meta ocultar os reais elementos do fato gerador. Também não se converteu em lei.

Hoje não há a devida integração do parágrafo único do art. 116 do CTN, que, por ser norma de eficácia limitada, não tem, por si só, condições de aplicação na integralidade de seus efeitos. Isso faz com que não se revele legítimo à autoridade fazendária a aplicação da desconsideração com base unicamente neste dispositivo. É assim porque o próprio teor da lei dispõe acerca da inevitabilidade de serem “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. Não está se falando de uma lei prévia, mas sim de uma lei futura, de procedimentos que serão estabelecidos a partir desta norma.¹⁸⁵

À vista disso, o que restou no ordenamento jurídico brasileiro foram as fundações de uma norma geral antidissimulação¹⁸⁶, isso porque o parágrafo único alude expressamente à “finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador [...]”, remetendo, desta maneira, à figura da dissimulação, sendo esta entendida como a conduta da pessoa que tem por objetivo enganar a administração fiscal sobre a existência de uma situação real.¹⁸⁷ Entretanto, o objetivo do legislador, com tal previsão, foi o de criar as bases para uma norma geral antielisão, o que é corroborado com o posterior advento da MP 66/02. Todavia, com a não conversão desta última em lei, perdeu-se a eficácia de tal norma geral, sendo irrelevante a vontade do legislador¹⁸⁸ quando da implementação do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Isso mostra que o que existe é uma norma de atribuição de competência administrativa para a prática de determinados atos. Não, como uma superficial análise poderia apontar, uma norma cujo objeto seria de cunho material, que versasse sobre simulação,

¹⁸⁵ GRECO, Marco Aurélio. Procedimentos de desconsideração de atos ou negócios jurídicos – o parágrafo único do artigo 116 do CTN. **RDDT**, v.75, pp. 127-143, dezembro 2001, pp. 129 e 130.

¹⁸⁶ CAVALLI, Marcelo Costenaro. **Cláusulas gerais antielusivas**: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil. Coimbra: Almedina, 2006, pp. 259 e 260.

¹⁸⁷ A doutrina brasileira entende no mesmo sentido. Ver, por todos: FERRAGUT, Maria Rita. Evasão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação. **RDDT**, v. 67, pp. 117-124, abril de 2001, p. 117; MELO, Daniela Victor de Souza. Elisão e evasão fiscal – o novo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, com a redação da Lei Complementar nº 104/2001. **RDDT**, v. 69, pp. 47–68, junho de 2001, p. 49.

¹⁸⁸ Nesse sentido, ver: BRONZE, Fernando José. **Lições de introdução ao direito**. 2 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 915; DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à Ciência do Direito**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 427 e 428.

dissimulação, fraude etc.¹⁸⁹

Após esta delimitação dos contornos basilares do parágrafo único do art. 116 do CTN, é preciso verificar a existência e os possíveis desdobramentos de alguns elementos importantes das normas gerais antielisão (como estava previsto na MP 66/02). São os elementos meio, resultado, intelectual, normativo e sancionatório.¹⁹⁰ Trata-se de averiguar se subsistem no ordenamento jurídico ou se não há qualquer previsão legislativa.

O elemento meio diz respeito à forma que é utilizada pela pessoa no seu planejamento tributário, ou seja, o meio ou negócio jurídico praticado com o fim de obter um resultado fiscalmente mais favorável. Nesse sentido, o aludido parágrafo único trata de atos que possuem o intuito de enganar a administração tributária.¹⁹¹ Observe-se então que não está se falando sobre uma Cláusula Geral Antiabuso ou antielisiva, como chegou a ser ventilado. Para que esta se configurasse haveria a necessidade dos atos ou negócios praticados pelo sujeito serem ao mesmo tempo válidos e lícitos.¹⁹² A norma brasileira não trata daqueles atos livres, optativos, civilmente válidos e que não padecem de vícios de qualquer ordem, mas, ao contrário, tem como pressuposto a ilicitude da conduta do sujeito, que engana a administração tributária com o objetivo de economizar dinheiro com tributos.¹⁹³

O próximo elemento é o resultado. Por este se tem que o ato ou negócio supostamente dissimulado necessariamente deverá acarretar alguma vantagem tributária. Tal economia no custo dos tributos será aferida levando-se em conta a prática de operações ‘normais’ para chegar aos mesmos fins do ato ou negócio jurídico efetivamente praticado, ou seja, comparando-se o caminho negocial normal com o ato dissimulado, para descobrir se este gerou benefícios.

Quanto ao elemento intelectual, existem diversas discussões a nível doutrinário. Diz respeito à motivação da pessoa que realiza o planejamento tributário, à motivação em relação aos supramencionados elementos meio e resultado, quando do direcionamento de um para o outro, de modo a gerar uma conduta censurável e dissimulada. É a falta de um suposto

¹⁸⁹ QUINTELLA, Caio Cesar Nader. Reflexos e efeitos do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional no sistema jurídico tributário brasileiro. **RDT**, Malheiros, N. 118, pp. 166–179, junho de 2013, p. 170.

¹⁹⁰ Para uma mais abrangente abordagem acerca dos elementos de uma cláusula geral anti-abuso, ver: COURINHA, Gustavo Lopes. **A cláusula geral anti-abuso no direito tributário**. Contributos para a sua compreensão. Coimbra: Almedina, 2009, p. 165.

¹⁹¹ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Elisão e simulação fiscal. **RDDT**, v. 66, pp. 88–94, abril de 2001, p. 88.

¹⁹² COURINHA, Gustavo Lopes. Op. Cit., p. 169.

¹⁹³ O ordenamento jurídico brasileiro conserva uma Cláusula Geral Antievasiva no art. 149, do CTN. Ali estão previstas as hipóteses nas quais o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa, possibilitando à administração tributária desconsiderar os negócios que considerar fictícios ou simulados. Ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 398; MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**. Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 379.

propósito negocial diverso do de meramente reduzir a carga tributária.¹⁹⁴ Todavia, necessário atentar que o ordenamento jurídico brasileiro não positivou tal elemento, o que faz com que seja legítimo ao contribuinte realizar atos ou negócios jurídicos objetivando especificamente reduzir os tributos.^{195 e 196}

O elemento normativo do parágrafo único do art. 116 é o mesmo que deve estar presente em todas as normas desse tipo. Destina-se a permitir a coerência dessa norma com o sistema tributário nacional.¹⁹⁷ É através deste elemento que é possível afirmar que o ato é dissimulado também porque desconforme com o espírito da lei e com os princípios constitucionalmente postos.¹⁹⁸ Assim, o resultado tributariamente mais favorável só pode ser desconsiderado se for obtido de maneira antijurídica. Essa afirmação leva à constatação de que o elemento normativo atua no sentido de permitir a interpretação sistemática e teleológica dos atos ou negócios jurídicos.¹⁹⁹

Como dito alhures, a comprovação do espírito da lei só pode ser convocado para esclarecer o significado e alcance da letra da lei. Não é o caso de se buscar a intenção do legislador, que não tem nenhuma força vinculante, mas sim de verificar a conformidade com a linha constitucionalmente posta. É preciso apurar o propósito, ou a *ratio*, da lei, sempre sob o prisma da unidade constitucional e da intrincada teia de relações principiológicas, na busca pela justiça fiscal.

O último elemento é o sancionatório. A ele corresponde justamente a

¹⁹⁴ COURINHA, Gustavo Lopes. **A cláusula geral anti-abuso no direito tributário**. Contributos para a sua compreensão. Coimbra: Almedina, 2009, p. 180.

¹⁹⁵ Nesse sentido, ver: BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: perspectivas teóricas e práticas. **RDT**, Malheiros, nº 105, p. 52 - 61, abril de 2009, p. 56, *in verbis*: “Não há óbice em nosso ordenamento jurídico à realização de negócios mediante utilização de formas lícitas. A busca pela redução de tributos não qualifica ofensa à boa-fé na estruturação de determinada operação; não representa prática atentatória aos bons costumes; não implica violação ao fim econômico ou social do exercício de um direito. Vale dizer, se o abuso de direito tivesse sido inserido, de forma clara e inequívoca, no Código Tributário Nacional – o que, repise-se, não ocorreu – ainda assim não veríamos como qualificar de abusiva a operação que tenha por fim específico a redução de carga tributária.”.

¹⁹⁶ O ordenamento jurídico brasileiro acabou positivando precisamente o contrário no §3º do art. 2º da Lei n. 6.404/64, que dispõe que uma companhia pode ter participação em outro com o objetivo específico de se beneficiar de incentivos fiscais, ou seja, com objetivo unicamente de economizar impostos. Assim dispõe a legislação: “Art.2º A companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas.[...] §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”.

¹⁹⁷ COURINHA, Gustavo Lopes. Op. Cit. p. 188 e 189.

¹⁹⁸ Não se pode invocar o elemento normativo para reputar todos os negócios ou contratos atípicos como imorais e violadores do espírito da lei. Nesse sentido, ver: FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, pp. 55 e 56.

¹⁹⁹ É preciso ter cuidado para que não ocorra exagero na interpretação teleológica dos atos ou negócios jurídicos. Sobre tal dever de cuidado, ver: LIMA, Rogério. O interesse jurídico protegido na interpretação da norma tributária. **RDDT**, n. 74, pp. 111–118, novembro de 2001, p. 117.

desconsideração do ato ou negócio jurídico dissimulado, e assim a negação da economia tributária pretendida. No entanto, tal desconsideração somente passa pelos efeitos tributários do ato ou negócio jurídico, que, sendo lícito, permanece em todos os seus efeitos civis e comerciais. A sanção está em torná-lo não oponível à administração tributária.²⁰⁰ Além desse efeito sancionatório específico, existe a chance de ser aplicada uma multa, que inclusive pode ser agravada, a depender do caráter doloso da conduta do agente (hipóteses de fraude, simulação etc).²⁰¹

Após essa análise dos elementos que compõem o parágrafo único do art.116 do CTN, e do planejamento tributário como um todo, convém dizer que é preciso ter cuidado para que a previsão de uma norma antielisiva não esvazie o princípio da legalidade. Uma reinterpretação da legalidade tributária sob o prisma do constitucionalismo é uma necessidade, o que não se pode é ignorar a própria existência desse princípio.²⁰²

²⁰⁰ COURINHA, Gustavo Lopes. **A cláusula geral anti-abuso no direito tributário**. Contributos para a sua compreensão. Coimbra: Almedina, 2009, p. 197.

²⁰¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 265.

²⁰² MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**. Completabilidade e sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 478.

CAPÍTULO II

BLITZRECHT: O ESPÍRITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

“O nosso tempo vive na singeleza perversa do efêmero. Do transitório. Do presente que se quer irremediavelmente presente. Características, pois, deste momento civilizacional que alguns chamam de pós-modernidade mas que, nós, preferentemente qualificamos de tardo-modernidade.”

José de Faria Costa

“Os homens pedem carne. Fogo. Sapatos. As leis não bastam. Os lírios não nascem da lei”.

Carlos Drummond de Andrade

1 *BLITZRECHT*: EM TORNO DE UMA CONCEPÇÃO DE JUSTIÇA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA

A globalização trouxe consigo um tempo que vive do instante, do efêmero. Tudo muda em uma velocidade estonteante. Os fatos econômicos e sociais vão ficando cada vez mais complexos e os juristas dispõem de cada vez menos tempo. Como diz Faria Costa²⁰³: “vivemos em um tempo, em uma temporalidade, que outra coisa não é senão tempo breve”.

No passado, o direito positivo podia se dar ao luxo de trabalhar tranquilamente o campo normativo, de modo que o juízo, a valoração e a decisão fossem pensados da maneira como tem de ser. O tempo presente é incompatível com tamanha lentidão e formalismo.²⁰⁴ Uma nova concepção do direito precisa emergir para enfrentar desafios transnacionais, como o planejamento tributário agressivo.

O paradigma da legalidade estrita, derivado de um positivismo formalista, já não atende às expectativas de um Estado que se pretende eficiente. Existe uma demanda por conciliar as conquistas do direito-legalidade com o superprincípio da justiça.²⁰⁵ Na seara do direito tributário, Paulo de Barros Carvalho²⁰⁶ enuncia com clareza singular: “Renovo, neste momento, a posição segundo a qual, abaixo da justiça, o ideal maior do direito é a segurança jurídica [...]”. Nesse instante, percebe-se que o novo cânone compreensivo do direito tributário aqui proposto precisa levar em consideração um novo espírito do direito tributário, contraparamigmático. Primeiro vem as considerações sobre justiça, depois a segurança jurídica.

Qual seria então o espírito do direito tributário no século XXI? Acima de tudo, deve ser considerado um meio à disposição do Estado para a concretização dos direitos fundamentais do homem. O espírito revela a intimidade de um direito que está aberto ao problemático, que é ideia-viva e está além da Lógica, porque funda a própria Lógica.²⁰⁷ Esse direito tributário que não mais deve ser o baluarte do formalismo extremo, para poder se tornar agente ativo da efetivação dos objetivos fundamentais previstos na CF/88.

Na falta de uma denominação que abarcasse essas características aqui tomadas por

²⁰³ COSTA, José de Faria. **Direito penal e globalização**: reflexões não locais e pouco globais. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, pp. 7 e 8.

²⁰⁴ Ibidem, pp. 13 e 14.

²⁰⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 268.

²⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 273.

²⁰⁷ NEVES, António Castanheira. **Questão de facto – questão de direito ou o problema metodológico da juridicidade** (ensaio de uma reposição crítica). Vol. 1 – A crise. Coimbra: Almedina, 1967, pp. 74 e 75.

essenciais no dealbar no século XXI, adotar-se-á um nome inteiramente novo: *Blitzrecht*. Fruto da reunião das palavras *Blitz* (relâmpago) e *Recht* (Direito). Essa fórmula de direito e justiça não tomou seu nome ao acaso. Na mitologia greco-romana, não havia nada comparável à força de um raio/relâmpago, era a arma suprema de Zeus/Júpiter, forjada pelos ciclopes.²⁰⁸ Era uma força irresistível que fulminava aqueles que contra ela se levantavam, característica partilhada pela coercitividade do direito. Ao mesmo tempo, a simbologia associada a esse fenômeno é de dinamicidade e rapidez, ocupando os espaços até chegar a seu objetivo. Deste modo, o termo nos parece apropriado.

A relação entre direito e justiça percorreu um longo caminho até aqui. O positivismo jurídico optava cegamente pela certeza do direito, na medida em que considerava a estrutura social como destinada a evitar o caos. Esqueceu-se que o normativo precisa de renovação e enriquecimento contínuos. A lição de Santos Justo²⁰⁹ evidencia isso: “Simplesmente, não pode haver segurança à margem da justiça: o homem inseguro sentir-se-á injustamente tratado; por isso, se a justiça exige o respeito pela personalidade humana, a perda de segurança produz a degradação da pessoa”.

Após tudo o que aconteceu no século XX, a Teoria do Direito passou a exigir um direito mais justo. Determinados fatos históricos verdadeiramente mancharam a humanidade, tais como os campos de concentração nazistas, os Gulag’s soviéticos, o *apartheid* na África do Sul, a segregação racial nos Estados Unidos, os genocídios na Armênia, Ruanda etc.

É por isso que a pergunta de Immanuel Kant²¹⁰ sobre o que é o direito e o que é a verdade continua bastante atual. É preciso trabalhar um novo cânone compreensivo para o direito tributário, que compreenda o jurídico também pelo transpositivo ou pela justiça, pois somente assim a humanidade (em especial o pensamento ocidental) poderá transpor a crise de legitimidade do direito.

²⁰⁸ ABRÃO, Bernadette Siqueira (Org.); COSCODAI, Mirtes Ugeda (Org). **Dicionário de mitologia**. São Paulo: Nova Cultural/Best Seller, 2000, p. 260.

²⁰⁹ JUSTO, A. Santos. **Introdução ao estudo do direito**. 5 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, p. 77.

²¹⁰ KANT, Immanuel. **A metafísica dos costumes**. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Folha de São Paulo, 2010, p. 53, onde se lê: “*Tal como a muito citada indagação “o que é a verdade?” formulada ao lógico, a questão “o que é o direito? poderia certamente embarçar o jurista, se este não quisesse cair numa tautologia ou, ao invés de apresentar uma solução universal, aludir ao que as leis em algum país em alguma época prescrevem. Ele pode realmente enunciar o que é estabelecido como direito (quid sit iuris), ou seja, aquilo que as leis num certo lugar e num certo tempo dizem ou disseram. Mas se o que essas leis prescreviam é também direito e qual o critério universal pelo qual se pudesse reconhecer o certo e o errado (iustum et iniustum), isto permaneceria oculto a ele, a menos que abandone esses princípios empíricos por enquanto e busque as fontes desses juízos exclusivamente na razão, visando estabelecer a base para qualquer produção possível de leis positivas (ainda que leis positivas possam servir de excelentes diretrizes para isso). Como a cabeça de madeira da fábula de Fedro, uma doutrina do direito meramente empírica é uma cabeça possivelmente bela, mas infelizmente falta-lhe cérebro*”.

É preciso entender então algumas características que fazem o *Blitzrecht* florescer como uma concepção de justiça constitucional tributária. Antes de enumerá-las, registre-se desde logo que a *Blitzrecht* busca conservar as várias conquistas metodológicas de Hans Kelsen e do positivismo jurídico, o que será demonstrado no capítulo quinto. Somente a partir desse marco teórico é que será possível construir civilização. Isso não significa, contudo, que deva haver uma limitação em torno da Teoria Pura do Direito de Kelsen. O mundo está avançando rapidamente e requer mudanças.

O primeiro ponto caracterizante da *Blitzrecht* está ligado ao aforismo grego que figurava no frontispício do Templo de Delfos: “Conhece-te a ti mesmo”. Ora, uma vez sabendo das limitações inerentes a qualquer obra humana, também o direito poderá assegurar a pacificação social, sem querer se imiscuir na vida do cidadão até o ponto de ser intolerante. É por isso que o direito tributário do século XXI não pode querer abarcar todos os fatos, cerceando a criatividade humana, mas precisa garantir a existência do Estado frente aos novos desafios transnacionais. Caso se lance numa corrida para fortificar posições inatingíveis, acordará sabendo que novamente lhe deram a volta.

Isso leva à segunda característica do *Blitzrecht*. Ao não construir as fortalezas legais que são a característica primeira do positivismo formalista, tem-se a leveza normativa. A fluidez de quem entende o aforisma romano “*omnis definitio in jure civili periculosa est: parum est enim, ut non subverti possit.*”. É o direito que traça o objetivo, que possui bases sólidas, que mistura regras e princípios em equilíbrio normativo. É aquele que usa os poderes do Estado para a efetivação de suas normas, sempre atento à historicidade do tempo e dos conceitos, respeitando a moldura delimitada previamente.

Outras características relevantes a um melhor entendimento do *Blitzrecht* é o que foi posto pelo literato cubano radicado na Itália, Italo Calvino.²¹¹ As seis conferências realizadas na Universidade de Harvard, por ocasião das *Charles Eliot Norton Poetry lectures*, transformaram-se no livro “Six Memos for the Next Millennium”. Nele são colocados alguns valores literários tidos como essenciais no novo milênio que chegava: leveza, rapidez, exatidão, visibilidade, multiplicidade e consistência.²¹² Todas elas se encaixam perfeitamente na concepção jurídica aqui tratada, no espírito do direito tributário do século XXI.

O que todas essas características indicam é que o *Blitzrecht* está aberto e tem mobilidade suficiente para não se manter distante dos influxos da axiologia. Porém, conserva

²¹¹ CALVINO, Italo. **Six Memos for the Next Millenium**. Cambridge: Harvard University Press, 1988.

²¹² Para maiores desenvolvimentos sobre esse assunto, ver o importante artigo: FRANCA FILHO, Marcílio Toscano. Multisensory law and Italo Calvino’s “Lezioni Americane”. **CLRe**. Università degli Studi di Perugia. Vol.5, n.1, Spring 2014.

a independência da ciência do direito e seu caráter formal imprescindível à segurança das relações sociais, que decerto é objetivo último de qualquer sistema que se diga jurídico.

2 CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA DISTINÇÃO ENTRE DIREITO E JUSTIÇA

2.1 DIREITO E JUSTIÇA NO POSITIVISMO DE HANS KELSEN E HERBERT HART

O positivismo jurídico de Hans Kelsen tentou dar solução aos dois problemas do direito moderno, ou seja, resolver as eventualidades ou contingências e desenvolver o jurídico como uma categoria formal para o qual não são absolutamente relevantes critérios materiais, servindo assim como técnica de organização social.²¹³ Tratava-se da libertação ou desvinculação do conceito de direito de uma necessária ideia de justiça.

Logo no início do livro “Teoria Pura do Direito”, Hans Kelsen²¹⁴ adverte que a sua Teoria tem como objeto conhecer o próprio direito, pelo que para responder à questão sobre o que é e como é o direito, pensa o autor que devem ser expurgados os elementos externos a este campo do conhecimento. Em outras palavras, não se tratava de discorrer sobre política do direito ou sobre como deveria ser o direito, mas sim de criar uma teoria sobre o direito positivo tal como ele o é.

Dessa forma, o que faz é manter a discussão sobre a justiça, mas declarar publicamente que o direito positivo não tem estrutura para lidar com essa questão. Não desconhece a influência que as pautas morais (justiça relativa) exercem na construção do direito, mas os separa para fins de ciência. O positivismo, portanto, é posto como incompetente para dizer se o conteúdo normativo de uma lei é justo ou não.²¹⁵ Assim, é possível imaginar cenários em que haja direito, mas não exista justiça. Inclusive essa foi a principal conquista metodológica de Kelsen. Qual seja, entender que apresentar o direito como justo é tão somente uma questão ideológica de justificação moral, mas que não é inteiramente científico.²¹⁶

²¹³ DE GIORGI, Raffaele de. **Scienza del diritto e legittimazione**. Critica dell’epistemologia giuridica tedesca da Kelsen a Luhmann. Con un poscritto 1998. Lecce: Pensa MultiMedia, 1998, pp. 73 e 74.

²¹⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 1.

²¹⁵ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 8 e 9.

²¹⁶ *Ibidem*. Entretanto, é aqui que começam a surgir os questionamentos à ideia de Kelsen, visto que o nazismo e o fascismo foram a um extremo no qual se corria o risco de destruir o próprio direito como forma de organização do social. Ver: DE GIORGI, Raffaele de. **Scienza del diritto e legittimazione**. Critica dell’epistemologia giuridica tedesca da Kelsen a Luhmann. Con un poscritto 1998. Lecce: Pensa MultiMedia, 1998, p. 22.

Para o austríaco filósofo do direito, a justiça é a busca pela felicidade. Contudo, se esta felicidade for subjetiva-individual ela nunca será possível, pois cada pessoa tem anseios diferentes sobre aquilo que precisa para ser feliz. Sendo assim, a felicidade/justiça que precisa ser garantida seria apenas uma no sentido objetivo-coletivo, reconhecida como tal pelo legislador.²¹⁷ É dessa maneira porque, no conflito dos interesses humanos, a hierarquia dos valores é relativa, somente sendo válida para aquele que julga. Não dá para decidir objetivamente qual é o valor mais importante entre, por exemplo, propriedade individual ou coletiva, a não ser por meio da norma.

Kelsen²¹⁸ identifica a justiça como “um problema de justificação do comportamento humano”.²¹⁹ Afirma ele que é da própria singularidade humana a necessidade de justificar suas ações, tornando-as racionais. No entanto, isso não leva a que ele considere que todo direito válido é automaticamente justo, até porque o problema ético da justiça estaria dissociado do problema jurídico de validade.²²⁰ O simples fato de existir um sistema de valores positivo (aceito por todos ou pela maioria) não diz absolutamente nada sobre a verdade dos juízos que sustentam esses valores.²²¹

De tudo que foi dito, percebe-se que para Kelsen há uma clara separação entre os domínios da justiça (justificação moral) e do direito. Isso indica que apesar de existir uma relação entre direito e moral, esta não se dá no conteúdo, mas apenas na forma. O direito é valor jurídico que, por consequência, é também um valor moral relativo.²²² É relativo tendo em vista que a justiça constante na norma não exclui a possibilidade de existência de valores opostos, até mesmo porque a apreciação de bom ou mal, justo ou injusto somente se dá por um sistema moral específico.²²³ É de se dizer que, para Kelsen, do ponto de vista científico do

²¹⁷ Kelsen, Hans. **O que é justiça?** A justiça, o direito e a política no espelho da ciência. Tradução de Luís Carlos Borges. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001, pp. 2 e 3.

²¹⁸ Ibidem, p. 8 e 9, onde se lê: “O comportamento exterior do homem não se diferencia muito do do animal: os peixes grandes devoram os pequenos, tanto no reino animal como no reino dos homens. Quando, porém, um ‘peixe humano’ age dessa forma impulsionado pelo instinto, procura justificar sua conduta perante si próprio e a sociedade e aplaca sua consciência com a ideia de que seu comportamento em relação a seu semelhante é bom.”

²¹⁹ Para maior aprofundamento acerca do direito como discurso de justificação, ver: FEITOSA, Enoque. **O discurso jurídico como justificação**: uma análise marxista do direito a partir da relação entre verdade e interpretação. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2009, pp. 54 e ss.

²²⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista. 5 ed. São Paulo: EDIPRO, 2014, p. 61.

²²¹ Kelsen, Hans. *Op. Cit.* nota 216, p. 8.

²²² Kelsen, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, pp. 74 e 75.

²²³ Ibidem, p. 76; É possível verificar posicionamento convergente, na linha de que a justiça é a conformidade com a norma e de que o legislador busca na justiça moral formulas que serão inseridas na justiça jurídica, em: CALAMANDREI, Piero. **Non c'è libertà senza legalità**. Roma-Bari: Editori Laterza, 2013, pp. 20 e 21.

direito positivo, era irrelevante a legitimação deste por qualquer ordem moral distinta da ordem jurídica.²²⁴

Nessa corrente de pensamento, a ciência do direito é uma ciência das normas. O conteúdo do complexo de normas não está pré-determinado, podendo se revelar de qualquer modo e ainda assim ser direito.²²⁵

Da parte do inglês filósofo do direito Herbert L. A. Hart, este defende, em suas próprias palavras, um positivismo moderado. Assim se caracteriza porque a norma de reconhecimento proposta por Hart pode incorporar, como critério de validade jurídica, “a conformidade com princípios morais ou com valores substantivos”.²²⁶ Há aqui uma clara concessão ao jusnaturalismo e à justificação moral.

É de se dizer que Hart mantém a linha positivista ao ensinar que, embora possam existir conexões entre direito e moral, mesmo uma norma moralmente iníqua continuará sendo direito, caso seja válida. Seria assim até mesmo porque existem regras que não possuem qualquer conteúdo moral.

Todavia, com a norma de reconhecimento, fica claro que o direito positivo, em regra, só adquirirá sua juridicidade com referência em um fundamento de dever-ser, ou em outras palavras, uma intenção normativa autônoma e sociologicamente determinável.²²⁷ O direito possui então diversos elementos extremamente ligados a conteúdos e aspectos morais, misturando-se e não sendo fácil distinguir entre os mesmos. A identificação do direito pela norma de reconhecimento é feita, portanto, através das fontes sociais do direito (legislação, decisões judiciais, costumes etc) e com referência a questões morais quando estas estiverem incorporadas a estas fontes.²²⁸

O referido autor deixa claro que pode não haver uma norma de reconhecimento em um dado sistema jurídico, mas, na medida em que existir, esta teoria não se revelará como um

²²⁴ Kelsen, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 77.

²²⁵ Larenz, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 5 ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009, p. 97.

²²⁶ Hart, Herbert L. A. **O conceito de direito**. Com um pós-escrito editado por Penelope A. Bulloch e Joseph Raz. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 2 ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1994, p. 312.

²²⁷ Neves, A. Castanheira. **Digesta**. Escritos acerca do Direito, do Pensamento Jurídico, da sua Metodologia e Outros. Vol. 1. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora, 2010, p. 248.

²²⁸ Hart, Herbert L. A. *Op. Cit.*, p. 11 e 332; Acerca da incorporação da moral pessoal do julgador na decisão judicial, ver: Freitas, Lorena de Melo. **O realismo jurídico como pragmatismo**: a retórica da tese realista de que direito é o que os juízes dizem que é direito. Tese de doutoramento policopiada. Recife: UFPE, 2009, p. 119, onde se lê: “Haverá em cada um de nós forças que nos arrastam sem que nós muitas vezes as reconheçamos – são instintos herdados, crenças tradicionais, convicções adquiridas. E com os juízes não há nada de diferente, o que resulta numa perspectiva de vida, numa concepção das necessidades sociais, que deverá determinar onde incidirá a sua escolha nas decisões judiciais”.

positivismo meramente factual. A norma de reconhecimento, em muitos sistemas de direito, incorporará “explicitamente, para além do *pedigree*, princípios de justiça ou valores morais substantivos, e estes podem integrar o conteúdo de restrições jurídico-constitucionais”.²²⁹

Do exposto sobre o pensamento de Hart, vê-se que traz alguns avanços em relação à teoria kelseniana, pois já admite que sua norma de reconhecimento incorpore princípios de justiça. Afirma ele que sua Teoria é uma forma de positivismo corrigido, pois acaba fazendo algumas concessões a pautas morais dentro do direito.

2.2 DIREITO E JUSTIÇA NA FILOSOFIA DOS VALORES DE RONALD DWORKIN E ROBERT ALEXY

A filosofia dos valores ou da moral surge com a preocupação pelo fato de que o direito está enfrentando uma profunda crise de identidade. O próprio direito se torna o problema a ser resolvido, visto que já não se tem certeza acerca da subsistência do próprio sentido do direito.²³⁰ Obviamente, outras filosofias foram surgindo como alternativa ao positivismo kelseniano, como a teoria da comunicação, mas que não serão abordadas neste trabalho. Todas elas tentam resolver questões iguais e refletem sobre a epistemologia jurídica, para lançar uma crítica de refundamentação do direito.²³¹

Os dois autores escolhidos representam facetas diferentes da filosofia dos valores. Enquanto Dworkin embasa seu pensamento do direito sob o pálio da integridade, Robert Alexy monta sua teoria dos direitos fundamentais em cima das normas, respeitando muito mais o contributo de Kelsen, mas tentando ir além.

O pensamento de Ronald Dworkin está amplamente ancorado em uma ideia de justiça absoluta, da teoria da única resposta correta. Com isso em mente, torna-se necessário analisar dois pontos que são essenciais à compreensão de suas afirmações sobre direito e justiça: a relação em regras e princípios e a atuação dos juízes.

Na edificação do sistema do direito por Dworkin, a estrutura utilizada é a constituída por direitos jurídicos (regras) e princípios de moralidade política. Estes dois padrões possuem orientações diversas, cada um com suas particularidades. As regras são aplicadas sob a forma

²²⁹ HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. Com um pós-escrito editado por Penelope A. Bulloch e Joseph Raz. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 2 ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1994, p. 309.

²³⁰ NEVES, A. Castanheira. **Digesta**. Escritos acerca do Direito, do Pensamento Jurídico, da sua Metodologia e Outros. Vol. 1. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora, 2010, p. 249.

²³¹ DE GIORGI, Raffaele de. **Scienza del diritto e legittimazione**. Critica dell'epistemologia giuridica tedesca da Kelsen a Luhmann. Con un poscritto 1998. Lecce: Pensa MultiMedia, 1998, p. 23.

do tudo-ou-nada, ou é válida ou é inválida. Isso revela que ou a regra é válida e fornece as soluções práticas para resolução de um caso, ou ela é inválida e não contribuirá em nada para a solução a ser proferida.²³² As regras, evidentemente, podem ter exceções, mas uma boa regra positiva já teria de prevêê-las *ab initio*, tornando o enunciado normativo o mais preciso possível. A regra não admite outra em sentido contrário. Em caso de conflito somente uma delas pode ser válida. A definição de qual delas é válida (no sistema brasileiro, norte-americano etc) é feita com base em outras regras ou embasada na vinculação a princípios jurídicos. As regras, portanto, não devem entrar em conflito com os princípios, mas propriamente refleti-los.

Os princípios tem uma atitude diferente. As consequências jurídicas não seguem de modo automático as condições dadas, pois o princípio é apenas um enunciado de razão que auxiliar o julgador na feitura da decisão particular final. Dessa forma, não excluem a possibilidade de existência de outros princípios/políticas que estejam até mesmo na contramão argumentativa. No momento da aplicação concreta e particular do princípio, este atende pelas dimensões de peso ou importância para resolução de seus conflitos, sendo que o que for afastado não desaparece.²³³

Para Dworkin o princípio pode modificar o entendimento judicial acerca de uma regra. Porém, isso não quer dizer que Ronald Dworkin acredite no realismo ou pragmatismo jurídico ou em sua conveniência. Ou seja, para ele o direito não é o que o órgão competente disser que é direito, desde que fundamentado na norma. Entende ele que o direito não pode ser uma “questão daquilo que os juízes tomaram no café da manhã”.²³⁴ Em um pragmatismo sofisticado o juiz poderia mesmo disfarçar sua decisão como uma interpretação extraordinária da regra, princípio ou precedente, como uma questão de estratégia.²³⁵

Fosse assim, afirma Dworkin, nenhuma regra estaria a salvo se dependesse das preferências pessoais do juiz. Alguns princípios então têm de ter mais importância do que

²³² DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 39.

²³³ Ibidem, pp. 40 e 41.

²³⁴ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução de Jeferson Luiz Camargo. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, pp. 119 e 187 e ss.

²³⁵ Em sentido diametralmente contrário, em tese que busca provar a validade da ideia realista de que direito é o que os juízes dizem que é direito através do instituto dos embargos de declaração no direito processual civil brasileiro, ver: FREITAS, Lorena de Melo. **O realismo jurídico como pragmatismo: a retórica da tese realista de que direito é o que os juízes dizem que é direito**. Tese de doutoramento policopiada. Recife: UFPE, 2009, pp. 140 a 143; Na defesa de que o verdadeiro Estado democrático estaria em um Estado no qual a última palavra sobre a validade e a medida do poder estaria com os magistrados da justiça, em uma espécie de Estado de justiça e jurisdição, ver: NEVES, A. Castanheira. **Digesta**. Escritos acerca do Direito, do Pensamento Jurídico, da sua Metodologia e Outros. Vol. 1. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora, 2010, p. 249.

outros.²³⁶ Todavia, ele não inclui os princípios como direito, visto que não existem somente princípios citados em decisões, códigos ou nos livros de direito, mas também outros princípios morais sociais podem vir a figurar nas argumentações jurídicas.

De tudo que foi dito, observa-se que o pensamento de Dworkin²³⁷ traz uma poderosa fórmula de direito como integridade, que faz com que “o conteúdo do direito não dependa de convenções especiais ou de cruzadas independentes, mas de interpretações mais refinadas e concretas da mesma prática jurídica que começou a interpretar”. Essa concepção teórica²³⁸ permite a fusão da vida moral e política das pessoas, expandindo o papel da cidadania na construção do sistema normativo, dentro de um espírito de fidelidade aos princípios da comunidade.

Outro componente relevante para Dworkin²³⁹ é a ideia de igualdade. Para ele, a função que diferencia o direito da teoria política é justamente proteger as minorias. Com isso, ele registra o perigo de decisões tomadas em nome do bem-estar geral e da prosperidade da maioria. Portanto, o direito como integridade deve levar o princípio da igualdade em grande consideração.

Já no que se refere ao alemão filósofo do direito Robert Alexy, este foi influenciado pelas ideias de Ronald Dworkin na discussão acerca de princípios e regras. Todavia, buscou uma alternativa ao construir sua Teoria dos Direitos Fundamentais sobre uma base estrutural amplamente normativa. Nesta, a moral era inserida no sistema através da norma. A primeira grande diferença da sua teoria dos valores para a de Dworkin, é que para Alexy as regras e os princípios são espécies de normas, ou seja, ambos fazem parte da estrutura do direito. Isso gera uma considerável mudança de perspectiva na assimilação de conteúdo moral pelo jurídico.²⁴⁰

Nesse rumo, os princípios são vistos como mandamentos de otimização, que devem realizar seu objeto na maior medida do possível. Dessa maneira, o princípio pode ser efetivado em diferentes graus, o que não compromete sua validade. Já as regras são normas do tipo tudo-ou-nada, ou são satisfeitas ou não são satisfeitas. Ou valem ou não valem. Trata-se,

²³⁶ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 60.

²³⁷ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. Tradução de Jeferson Luiz Camargo. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 489.

²³⁸ Ibidem, p. 230.

²³⁹ DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. Tradução de Luís Carlos Borges. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 553.

²⁴⁰ ALEXY, Robert. On the Structure of Legal Principles. **RJ**, vol. 13, n. 3, pp. 294–304, september 2000, p. 294; ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 87.

como claramente se vê, de uma distinção meramente qualitativa, e não de grau.²⁴¹

Alexy desenvolve a ideia da hipótese de invalidade de princípios fracos (p. ex. princípio da segregação racial), que, quando confrontados com princípios fortes (p. ex. princípio da dignidade humana), deveriam ser excluídos do ordenamento jurídico por contradição normativa.²⁴²

A diferenciação entre uma pauta de valores e outra de princípios, para Alexy, está no caráter deontológico (dever-ser) dos princípios e no caráter axiológico (no âmbito do bom) das pautas morais.²⁴³ Trata-se de saber o que é jurídico e o que não o é.

Com isso, evidencia-se que Alexy faz uma grande concessão ao positivismo de Kelsen, na medida em que o que vai decidir qual é o princípio forte é mesmo uma regra constante na Constituição/Lei Fundamental/*Grundnorm*. Assim, a filosofia dos valores afirma que o direito tem um sentido de justiça (para Alexy, constante na Constituição), que precisa ser buscado, mas que não é essencial à existência do direito positivo.

2.3 INFLUÊNCIA DA IDEOLOGIA NA CONSTRUÇÃO DO DIREITO

Após a análise das principais contribuições teóricas de Kelsen, Hart, Dworkin e Alexy para a determinação da relação entre direito e justiça, outro ponto se afigura importante à boa continuidade dos estudos nesta seara. Trata-se de brevemente verificar a influência da ideologia na construção do direito, tanto no que se refere ao processo legislativo quanto às decisões judiciais.

É significativo saber se a influência da ideologia transforma o anseio por justiça de uma ordem social em uma intolerante justiça absoluta, na qual somente pode existir uma única resposta ideologicamente correta, e da qual nunca poderá ser reivindicada uma ideia contrária.²⁴⁴ Um exemplo disso é que existem autores que falam que a atual epistemologia jurídica ocidental nada mais é do que um projeto de dominação burguês.²⁴⁵ Se assim o for, tudo se resumiria a uma questão de força. O mais forte dominaria o mais fraco e passaria a

²⁴¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 90 e 91.

²⁴² Ibidem, pp. 110 e 111.

²⁴³ Ibidem, p. 153.

²⁴⁴ KELSEN, Hans. **O que é justiça?** A justiça, o direito e a política no espelho da ciência. Tradução de Luís Carlos Borges. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 23.

²⁴⁵ Os estudos acerca da ideologia no direito positivo são correntes, dentre eles se destaca no sentido de ver a legitimação normativa como um projeto de dominação burguês: DE GIORGI, Raffaele de. **Scienza del diritto e legittimazione**. Critica dell'epistemologia giuridica tedesca da Kelsen a Luhmann. Con un poscritto 1998. Lecce: Pensa MultiMedia, 1998, p. 23.

realizar uma lavagem cerebral, impondo o seu conceito de justiça como o correto.²⁴⁶ Com objetivo de estar atento a estas questões, Enoque Feitosa²⁴⁷ salienta que não se pode estudar o direito dissociado dos elementos ideológicos contidos em sua dogmática.

Convém inicialmente trazer uma definição do termo ideologia, pois já advertem Lorena Freitas e Enoque Feitosa, que, não o fazendo, o escritor corre o risco de praticar retórica vazia e inútil.²⁴⁸ Sendo assim, seguem-se aqui as duas características fundamentais do termo, apontadas pelos autores retromencionados, que são: a) “O sistema de crenças – Ideologia designando no geral um sistema de crenças ou de atitudes de um grupo social, aí a natureza dos grupos que assim se relacionam com as ideologias vai depender das inclinações políticas e sociológicas etc.”; e b) “os fins que guardam – outra ênfase que alguns conceitos ratificam está na compreensão de ideologia a partir dos objetivos que essas crenças têm. Daí algumas definições ressaltarem os efeitos práticos ou interesses sociais que procuraram promover”.

A partir desse referencial básico, Lorena Freitas e Enoque Feitosa²⁴⁹ desenvolvem a ideia de que o direito reflete concepções ideológicas da classe dominante, chegando a esta conclusão através da análise dos escritos de Marx. Esta ideologia entraria no direito através do legislador, que oriundo da casta dominante “nunca legislará contra a sua ideologia, que será, por extensão, a ideologia do próprio Estado, instituindo o ordenamento legal impregnado desta e de privilégios gozados somente pelos próprios que integram a classe que domina”.

Para eles, claro estaria que a produção legislativa também estaria ao serviço do poder dominante. Também os juízes inseririam nesta matemática a ideologia que proferem no particular, criando uma gigantesca alquimia jurídico-social de dominação. O direito, portanto, seria como a força que derrotou outra força que lhe era contrária, e que no futuro poderia vir a ser derrotada por uma terceira força. Dessa forma, teoricamente estaria desmascarado um jogo de poder, exploração e domínio.

Todo o exposto acima efetivamente faz sentido. Sem dúvidas. Obviamente que não

²⁴⁶ Nesse sentido, já no século XIX o sergipano Tobias Barreto afirmava que: “*Não se crava o ferro no âmagô do madeiro com uma só pancada de martelo. É mister bater, bater cem vezes e cem vezes repetir: o direito não é um filho do céu, é simplesmente um fenômeno histórico, um produto cultural da humanidade. Serpens nisi serpentem comederit, non fit draco: - a serpe que não devora a serpe, não se faz dragão; a força que não vence a força não se faz direito; o direito é a força, que matou a própria força...*”, in: BARRETO, Tobias. **Estudos de direito**. Campinas: Bookseller, 2000, p. 104.

²⁴⁷ FEITOSA, Enoque. **O discurso jurídico como justificação**: uma análise marxista do direito a partir da relação entre verdade e interpretação. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2009, p. 214.

²⁴⁸ FREITAS, Lorena de Melo; FEITOSA, Enoque. Ideologia e direito a partir do quadro teórico de Karl Mannheim. In: CASTRO, Matheus Felipe de (Coord.); AMAVA, Lúcia Patrícia Castillo (Coord.). **Teoria crítica do direito**. Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 56.

²⁴⁹ Ibidem, p. 64.

apenas na construção de uma dominação burguesa. Quando ainda era vivo o comunismo na antiga União das Repúblicas Socialistas Soviéticas, também lá havia uma força que derrotou outra força e se fez direito. A história fornece numerosos exemplos e com variadas ideologias, tais como nos períodos fascista e nazista, respectivamente na Itália e Alemanha.²⁵⁰

Entretanto, esta crítica pode vir a ser avassaladora para o sentido do direito.²⁵¹ Transforma-o unicamente em um instrumental amoral de controle popular, da bárbara luta para ser o mais forte. Isso tem a possibilidade de conduzir a humanidade à destruição total de seu projeto de civilização. Em última análise, jogaria por terra o ideal de justiça pública pensada por grandes homens ao longo da história. Seria a volta da luta de todos contra todos, da legitimidade de transgressões e atentados ao direito vigente, que seria sempre visto como explorador e brutal para os que com ele ideologicamente discordassem.

Para o direito servir como instrumento de pacificação social, é preciso entender que, apesar de em alguma medida haver uma influência ideológica na sua constituição, não é possível taxa-lo como instrumento de exploração e injustiças. A grande falha interpretativa está em buscar construir teorias universais (para todo e qualquer direito, em qualquer época), pondo de lado particularidades e variedades de experiências que podem conviver harmonicamente. Atualmente, já está decretada a morte das concepções universais e absolutas.²⁵²

2.4 EXTREMISMO DA JUSTIÇA ABSOLUTA E A OCULTAÇÃO DE PARADOXOS NA JUSTIÇA RELATIVA

Ao tratar das influências ideológicas no direito, percebe-se que a maioria das ideologias de caráter mais forte (marxismo, religião, liberalismo etc.) lançam esforços na tentativa de fornecer os critérios para diferenciar o Bem absoluto do Mal, o justo do injusto. Totalizam o anseio por justiça em uma justiça de uma única resposta correta (absoluta).

Trata-se de uma falha construída nas bases da tradição ocidental de pensamento, que é de universalização de experiências particulares.²⁵³ Por esta forma de ver o mundo, a justiça absoluta é um ideal irracional. Não é possível que um sistema jurídico traga a felicidade para

²⁵⁰ No sentido da afirmação da luta ideológica de forças, ver: KELSEN, Hans. **O que é justiça?** A justiça, o direito e a política no espelho da ciência. Tradução de Luís Carlos Borges. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 28.

²⁵¹ NEVES, A. Castanheira. **Digesta**. Escritos acerca do Direito, do Pensamento Jurídico, da sua Metodologia e Outros. Vol. 1. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora, 2010, pp. 252 e 253.

²⁵² CLARKE, Paul Barry. **Deep citizenship**. Chicago: Pluto Press, 1996, p. 10.

²⁵³ Ibidem, p. 11

toda a sociedade, senão apenas em alguma medida.²⁵⁴

Até mesmo Platão, cuja marca filosófica é o dualismo ético entre o bem e mal, que constrói sua teoria do Estado ideal como aquele que visa à justiça absoluta e ao Bem absoluto, que possui valores maiores a serem protegidos, muda de posição no final de sua obra. É possível vislumbrar isso no *Crítion*.²⁵⁵ Neste diálogo entre Crítion e Sócrates, o último, ao ser instado pelo primeiro a fugir, faz uma concessão definitiva ao direito positivo. Afirma ser dever do cidadão a obediência às leis de sua cidade, ainda que saiba que seu julgamento possa não ser o mais justo em sua concepção particular.

Sócrates afirma que se assim não o fizesse, as leis diriam para ele: “Vês então, ó Sócrates, que se temos razão, é injusto o que pretendes empreender contra nós. Contra nós que te permitimos nascer, te sustentamos, educamos e, finalmente, como a todos os outros cidadãos, te demos acesso a todos os bens de que dispomos”. E continuariam ‘as leis’ afirmando que: “Não firmaste essa convenção nem pela força, nem de impulso, nem irrefletidamente, sem raciocinar; já se passaram setenta anos ao longo dos quais poderias ter ido embora se não te agradávamos e se as condições que te propusemos não te se afiguravam justas”.

É a concessão platônica de que até ser atingido o Estado ideal proposto por ele, é preciso que todos os homens respeitem as leis postas, mesmo que não sejam as melhores. Também a fazer justiça o positivismo kelseniano não se propõe. Pelo contrário, reconhece sua incompetência para lidar com estas questões. Na ideia de Kelsen acerca do que é justiça, esta passa pela concepção de que “o juízo só é válido para o sujeito que julga, sendo, nesse sentido, relativo”.²⁵⁶

Em um sistema positivista e de justiça relativa, há uma ocultação de paradoxos que é essencial à sua operacionalização. Esse paradoxo é justamente a já mencionada influência moral e ideológica na construção normativa, que tem de ser abstraída para possibilitar a pacificação social. Não é possível a anarquia e a desordem, pelo que o sistema jurídico e o Estado sempre reprimirão tentativas de supressão de seu poder.

Todavia, importa ainda considerar os argumentos de Ronald Dworkin quanto ao direito à desobediência civil²⁵⁷ quando as leis forem imorais. Para ele, as pessoas que

²⁵⁴ KELSEN, Hans. **O que é justiça?** A justiça, o direito e a política no espelho da ciência. Tradução de Luís Carlos Borges. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001, pp. 2 e 3.

²⁵⁵ PLATÃO. **Crítion**. Coleção Os pensadores. São Paulo: Nova Cultural, 2000, pp. 109 e ss.

²⁵⁶ KELSEN, Hans. Op. Cit., p. 5.

²⁵⁷ Sobre a desobediência civil e o protesto nuclear, ver ainda: DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. Tradução de Luís Carlos Borges. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 153 e ss.

discordam da política do governo ou das leis, considerando-as imorais, devem primeiro se certificar que buscaram todos os meios possíveis, democráticos e jurídicos, para atingir seu objetivo de chamar à atenção para o problema. Caso não consigam, devem se perguntar, tal como Sócrates, se fazem a coisa certa ao violar a lei. É preciso considerar que outros indivíduos sensatos podem discordar de seu direito de violar os preceitos legais. Acima de tudo, devem sempre ter em conta que não se deve ir além “dos direitos que, de boa fé, ele pode reivindicar e não deve incluir atos que violem os direitos alheios”.²⁵⁸

Ao fim, está claro que, em pelo menos uma acepção prática, é irrelevante se a busca é por justiça absoluta ou relativa. Caso o governo não respeite os direitos e a divergência, e passe ao arbítrio total e irrestrito, a história prova que a parcela descontente da sociedade entrará em ebulição e exigirá mudanças, falando cada dia com mais força.²⁵⁹

É refletindo sobre isso que Thomas Piketty²⁶⁰ alerta: “no cerne de cada transformação política importante, encontramos uma revolução fiscal”. Foi o arbítrio estatal na disciplina dos impostos que fez com que o Antigo Regime caísse frente às assembleias revolucionárias durante a Revolução Francesa. A Revolução Americana também foi fruto da insatisfação dos colonos com a tributação imposta pela metrópole inglesa. Os exemplos são vários e somente comprovam a importância dessa discussão no contexto desse trabalho.

A conclusão sobre esse assunto pode parecer paradoxal. Reconhecer que a justiça é relativa não significa dizer que não exista uma resposta correta para um problema apresentado. Certamente, após grande debate argumentativo, os tribunais superiores deverão chegar a uma única resposta final sobre determinada questão posta em juízo. Essa resposta será tida como a única correta para o direito. Será assim pelo menos até outro processo surgir e o espírito dinâmico do direito mudar o teor daquela primeira resposta. Em outras palavras, no direito só existe uma única resposta momentaneamente correta (absoluta), até que surja outra (relativismo histórico).

3 EQUILÍBRIO DEMOCRÁTICO ENTRE PARTICIPAÇÃO E RESPONSABILIDADE

Revelando-se a cidadania como um grande conjunto de direitos e deveres que são

²⁵⁸ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 301.

²⁵⁹ Ibidem, p. 314.

²⁶⁰ PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, pp. 480 e 481.

inerentes à pessoa, fica claro que o equilíbrio democrático depende de uma intrincada relação entre participação e responsabilidade.

O ponto de partida para a conversa sobre esse assunto é o conceito de dever kantiano. Porém, ao se fazer esta opção, não se está condicionando as conclusões do trabalho. Tal escolha metodológica se deu por causa da carga axiológica do dever em Kant, que auxiliará na posterior construção da solidariedade como uma maneira cidadã de estar perto do outro como ser humano.

Para Immanuel Kant²⁶¹, em “A Metafísica dos Costumes”, existem deveres de virtude com os outros, que se dividem em duas categorias: “deveres com os outros, por cuja prestação submetes também os outros à obrigação, e deveres com os outros, cuja observância não resulta em obrigação da parte dos outros”. Em ambos os modelos existe uma forte carga valorativa em relação aos sentimentos de amor e respeito. Aqui o amor deve ser entendido com uma conotação de benevolência para com as demais pessoas. Já o respeito é dirigido à dignidade da humanidade presente em todos e em cada um. Nessa linha de raciocínio, contando com uma forte carga axiológica, Tercio Sampaio²⁶², afirma que a CF/88 é concebida como um sistema de valores que institui um modelo de Estado, que ao fim tem uma conformação social ideológica.

Como se vê, o direito constitucional brasileiro transcende à formalidade de ser uma lei. Agrega um conjunto de direitos e deveres que são a marca do século XXI. É a tentativa de alcançar o equilíbrio democrático. É a busca comunitária pelo que Castanheira Neves²⁶³ nominou de equilíbrio entre “participação (que pressupõe o valor da pessoa e é implicante de liberdade e igualdade) e a responsabilidade (implicante, por sua vez, de solidariedade e corresponsabilidade)”.

É o caminhar para uma democracia forte, que, na acepção de Benjamin R. Barber²⁶⁴, é um modelo de cidadania que agrega um conjunto de características: a) concepção dos cidadãos como semelhantes; b) unidos pela atividade participativa comum; c) que se relacionam com o governo como participantes ativos; d) unidos por laços dialéticos, que devem fazer desaparecer níveis sociais; e) pessoas com estilo político ativo e cooperativo; f)

²⁶¹ KANT, Immanuel. **A metafísica dos costumes**. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Folha de São Paulo, 2010, p. 197.

²⁶² FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.); GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 215.

²⁶³ NEVES, A. Castanheira. **Digesta**. Escritos acerca do Direito, do Pensamento Jurídico, da sua Metodologia e Outros. Vol. 1. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora, 2010, p. 281.

²⁶⁴ BARBER, Benjamin R. **Strong democracy**: participatory politics for a new age. Berkeley: University of California Press, 1984, p. 219.

cuja grande virtude cívica é a civilidade (empatia e respeito recíprocos); g) cidadãos que têm soberania (cada um seria como que o primeiro entre iguais); h) A base ideal da democracia forte é a conversa, decisão e trabalho comuns. Trata-se de um ponto de vista em alguma medida similar ao da cidadania profunda de Paul Barry Clark²⁶⁵, que enfatiza a necessidade de uma participação ativa do cidadão nas decisões políticas, bem como a abertura à compreensão das diversas formas de ver o mundo.

Na busca da construção de uma fórmula adequada de democracia, o constituinte brasileiro optou por fazer constar na CF/88 uma concepção transpositiva de justiça. Legitimou-se o direito pela solidariedade social e pela cidadania. Coloca-se assim forte ênfase no ser humano e na sociedade: a ordenação político-democrática não se concebe sem direitos e deveres em equilíbrio.

Corroborando o que foi dito acima, Fredys Sorto²⁶⁶, ao escrever sobre a Declaração Universal dos Direitos Humanos, salienta que “às vezes as afirmações contundentes de direitos conduzem ao despropósito de esquecer as obrigações, com nefandas consequências para a comunidade. Em afirmando simplesmente direitos, sem os devidos deveres, não há comunidade política de pertença”. Na parte dos deveres, um deles se sobressai no contexto desse trabalho, o dever de contribuir.

Acerca do dever fundamental de contribuir aos cofres públicos, Ana Paula Basso e Sérgio Reis²⁶⁷ ensinam que “a tributação implica num dever fundamental ao passo que assegura a manutenção de diversos direitos fundamentais. Essa concepção nasce da visão de que todo direito tem um custo e isso deve ser considerado quando implementado”. Essa análise também encontra eco em Vítor Faveiro²⁶⁸, que trata o dever de contribuir como pressuposto na Constituição portuguesa (assim como na brasileira), que emana do próprio viver em sociedade.

Uma vez formado o entendimento de que o Estado constitucional pede uma fina sintonia entre participação e responsabilidade, passa a ser necessário verificar se é possível ao cidadão participar ativamente da vida comunitária sem que, para isso, existam despesas públicas. Em outras palavras, existe participação sem responsabilidade? E responsabilidade

²⁶⁵ CLARKE, Paul Barry. **Deep citizenship**. Chicago: Pluto Press, 1996, pp. 116 e ss.

²⁶⁶ SORTO, Fredys Orlando. A Declaração Universal dos Direitos Humanos no seu sexagésimo aniversário. **VJ**, João Pessoa, ano 7, n. 7, pp. 9–34, jan./ dez. 2008, p. 19.

²⁶⁷ BASSO, Ana Paula; REIS, Sérgio Cabral dos. Estado fiscal e cidadania: paralelo entre o dever fundamental de pagar impostos e o princípio constitucional da capacidade contributiva. In: COUTINHO, Ana Luisa Celino (Org.); BASSO, Ana Paula (Org.); CECATO, Maria Áurea Baroni (Org.); FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer (Org.). **Direito, cidadania e desenvolvimento**. Florianópolis: Conceito, 2012, p. 31.

²⁶⁸ FAVEIRO, Vítor. **O Estatuto do Contribuinte**. A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito. Coimbra, 2002, p. 14.

sem participação?

4 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: HÁ DIREITOS SEM TRIBUTOS?

Todos os direitos, sejam eles quais forem, tem um custo monetário para sua concretização. Com a profusão de direitos fundamentais, o que se percebe é um ressurgimento de uma antiga discussão, a do excessivo custo dos direitos e da escassez de recursos para manter o Estado do bem-estar social.

A falta de numerário pelo Estado afeta diretamente a liberdade dos cidadãos. É assim porque não há como custear serviços públicos de qualidade sem que para isso o Estado faça uso de considerável quantidade de dinheiro público. O ponto central é que, auando a Constituição positiva direitos humanos, o Estado passa a ter responsabilidade de concretização e proteção. Nesse sentido, Saldanha Sanches e Taborda da Gama²⁶⁹ afirmam que cabe aos Estados respeitarem os direitos de cada um dos cidadãos e potenciar as condições imprescindíveis à sua efetivação plena. Desta feita, é impossível falar em Estado sem falar em direitos. Todavia, esses direitos nada mais são do que palavras soltas no papel, caso não haja um substrato financeiro que os ponha em prática.

O que foi posto acima está em concordância com o preconizado por Luigi Ferrajoli²⁷⁰, que ensina que o constitucionalismo dos bens sociais é do interesse de todas e de cada uma das pessoas, e não apenas da massa pobre, porquanto a carga de investimentos em despesas sociais (especialmente educação, saúde e subsistência) está diretamente relacionada com a produtividade individual e o decorrente desenvolvimento econômico. Conclui Ferrajoli afirmando que “[...] se é verdade que os direitos sociais custam, o custo da falta de sua satisfação é muito maior, condenando bilhões de seres humanos à indigência e ao desenvolvimento e sendo fonte inevitável de migrações de massa e de conflito”.

Casalta Nabais tem razão quando explica que o atual Estado Democrático de Direito tem três grandes tipos de custos que estão ligados à própria sobrevivência como ente estatal: o dever de defesa militar, o dever de votar (funcionamento democrático do Estado) e, em

²⁶⁹ SANCHES, J. L. Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.); GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 91 e 92.

²⁷⁰ FERRAJOLI, Luigi. **Por uma teoria dos direitos e dos bens fundamentais**. Tradução de Alexandre Salim, Alfredo Copetti Neto, Daniela Cademartori, Hermes Zanetu Júnior, Sérgio Cademartori. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 76.

sentido estrito, os custos públicos concretizados no dever de pagar impostos.²⁷¹ Nabais prossegue dizendo que uma vez que os direitos não são dádivas das divindades, nem tão pouco frutos que a natureza presenteia aos indivíduos, e que “não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado”, os direitos então “implicam a cooperação social e a responsabilidade individual”, e arrebatada afirmando que “daí decorre que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos”.

Completa o posicionamento acima a lição do professor Saldanha Sanches²⁷², quando afirma que a criação das condições necessárias ao crescimento econômico, tais como redução da pobreza, enfrentamento da questão da segurança social e combate a corrupção são todas despesas públicas. Sendo assim, “no fundo, a tributação é sempre o resultado de decisões tomadas a montante que conduzem a despesas públicas que o imposto, de forma imediata ou com adiamento (dívida pública), deverá financiar”.

Por tudo que foi dito, o dever de contribuir para o pagamento do ‘custo’ dos direitos tem função constitucional, e é isso que o legitima perante a sociedade. É o financiamento dos direitos e a pacificação social que torna legítimo o dever de pagar impostos.

Seguindo essa linha, Carrazza²⁷³ afirma que o benefício advindo da aplicação dos recursos auferidos com a tributação deve ser de todas as pessoas sob a jurisdição do Estado, incluindo mesmo aquelas que não pagam impostos (em decorrência do princípio da capacidade contributiva). Ademais, os serviços públicos *uti universi* (saneamento básico, segurança pública, iluminação pública etc) são custeados pelos impostos. Acrescenta Carrazza²⁷⁴ que os “tributos só podem ser criados e exigidos por razões públicas. Em consequência, o dinheiro obtido com a tributação deve ter destinação pública, isto é, deve ser preordenado à manutenção da *res publica*”.

São os próprios objetivos constitucionais e o catálogo de direitos fundamentais que legitimam o dever fundamental de pagar impostos. Por fim, o ciclo somente termina quando os contribuintes recebem indiretamente os benefícios de sua solidariedade fiscal.

²⁷¹ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal suportável**. Estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 21.

²⁷² SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 25.

²⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 560 e 561.

²⁷⁴ Ibidem, p. 95.

5 ALGUNS PARADIGMAS INTERPRETATIVOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

5.1 CIDADANIA E SOLIDARIEDADE FISCAL NO ESTADO CONSTITUCIONAL

Cidadania é o conjunto equilibrado de direitos e deveres atribuídos à pessoa humana dentro de uma determinada comunidade política, e que originalmente são postos no texto de uma Constituição. Isso não significa que normas internacionais não possam versar sobre direitos de cidadania, mas estes somente são efetivados dentro do Estado e em referência a uma determinada sociedade. Portanto, percebe-se que a cidadania surge com a qualidade de ser membro do Estado (nacional), mas com isso não se confunde.

Fredys Sorto²⁷⁵ explica a diferença existente entre nacionalidade e cidadania. Afirma que “a nacionalidade refere-se ao vínculo que a pessoa tem com determinada comunidade política organizada e soberana e estatalmente num dado território. A cidadania refere-se, por sua parte, ao exercício de determinados direitos e deveres, dentro e fora do espaço estatal”. Complementando essa distinção, Jorge Miranda²⁷⁶ ensina que a cidadania importa na participação efetiva na condução dos rumos da comunidade política, configurando-se como a qualidade de quem é cidadão. Já a nacionalidade revela apenas o pertencimento a uma nação, possuindo-a as pessoas coletivas e as coisas (aeronaves, navios etc.).

Do que se pode observar, a cidadania já começa a transpor as fronteiras do Estado para se transformar em uma nova supracidadania regional ou mundial. O exemplo da União Europeia é bastante interessante, pois mostra que ao menos naquela região já foi superada positivamente a imagem de liberdade e hospitalidade universal que Kant²⁷⁷ concebeu como essenciais à paz perpétua. As pessoas são tidas como destinatárias de um amplo conjunto de direitos e deveres supranacionais. São cidadãos europeus. Até mesmo o Mercado Comum do Sul – MERCOSUL – já introduziu um passaporte unificado, existindo no Senado brasileiro proposta, encabeçada pelo professor Mazzuoli²⁷⁸, que visa à criação de um Tribunal de Justiça para a União das Nações Sul-Americanas – UNASUL.

Assim, a pluralidade de significados que tomou o termo cidadania já não cabe na

²⁷⁵ SORTO, Fredys Orlando. Cidadania e nacionalidade: institutos jurídicos de Direito interno e de Direito internacional. **VJ**, João Pessoa, ano 8, n. 8, p. 41 – 64, jan./ dez. 2009, p. 42.

²⁷⁶ MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Estrutura Constitucional do Estado. Tomo III. 6 ed. Coimbra, 2010, pp. 102 e 103.

²⁷⁷ KANT, Immanuel. **Sobre la paz perpetua**. 7 ed. Trad. Joaquín Abellán. Madrid: Tecnos, 2005.

²⁷⁸ MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Por um Tribunal de Justiça para a UNASUL: a necessidade de uma Corte de Justiça para a América do Sul sob os paradigmas do Tribunal de Justiça da União Europeia e da Corte Centro-Americana de Justiça. **RIDB**. Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. n. 1, ano 3, 2014.

antiga dicotomia entre cidadania ativa e passiva, e tampouco é possível tratar de cidadania unicamente dentro dos ‘muros’ do Estado. Durante anos esse conceito foi se expandindo, reinventando-se e se adaptando a novas realidades.²⁷⁹ Hoje somente faz sentido falar em níveis de cidadania (maior ou menor a depender das condições do Estado e da pessoa) e em dimensões da cidadania (pessoal, política ou social).²⁸⁰

Todavia, para os fins propostos nesse trabalho, parte-se da ideia de que a cidadania universal ainda parece distante, vez que necessita de uma ampla reorganização da sociedade internacional.²⁸¹ Dessa maneira, o que interessa aqui vai ser observar os cidadãos somente como destinatários da ordem jurídica estatal, nomeadamente para saber as relações entre as dimensões de participação e responsabilidade.

No contexto do Estado de Direito, a cidadania e democracia, nas lições de Konrad Hesse²⁸², envolvem um processo político racional, com ampla participação popular, tanto na forma de discussões sobre os problemas que o país enfrenta, quanto da publicidade das decisões e ainda da solidariedade entre as pessoas. A abertura aos diversos modos de pensar confere legitimidade à democracia, impedindo que a universalização de uma visão de mundo oprima as minorias.²⁸³

Sobre a participação e as responsabilidades inerentes à cidadania, Norberto Bobbio²⁸⁴ faz algumas considerações relevantes. Afirma que a democracia dos tempos modernos mais se aproxima de uma tecnocracia, pois um número cada dia menor de pessoas está habilitada a entender os problemas do Estado, que são bastante conectados e complexos. Isso faz com que os cidadãos médios e instruídos sejam os ignorantes de outrora. Agora são requisitados especialistas em detalhes para que com uma reunião de expertos se possa almejar dar uma solução a uma determinada questão. Sendo assim, para Bobbio, o principal ponto para destravar a administração e permitir um incremento da participação e das responsabilidades²⁸⁵, é assegurar publicidade e transparência na gestão pública, para permitir

²⁷⁹ MARSHALL, T. H.; BOTTOMORE, Tom. **Ciudadanía y clase social**. 1 reimp. Trad. Pepa Linares. Madrid: Alianza, 2007.

²⁸⁰ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal suportável**. Estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 94.

²⁸¹ SORTO, Fredys Orlando. O projeto jurídico de cidadania universal: reflexões à luz do direito de liberdade. **AHLADI**, Madrid, vol. 20, p. 103 – 126, ene./ dic. 2011, p. 124.

²⁸² HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

²⁸³ CLARKE, Paul Barry. **Deep citizenship**. Chicago: Pluto Press, 1996, pp. 26 e ss.

²⁸⁴ BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986, pp. 33 e 34.

²⁸⁵ MEHROTRA, Ajay K. Reviving Fiscal Citizenship. **MLR**, Forthcoming. Vol. XX, n.2, pp. 101-132, Indiana Legal Studies Research Paper n. 308, 2014, p. 102. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2547599>>. Acesso em 08/03/2016.

aos contribuintes compreenderem o funcionamento do sistema tributário e se sentirem devidamente respeitados pela política do governo.

Com isso, parece coerente o posicionamento de Paola Helzel, quando afirma que a cidadania, entendida como uma espécie de direito a ter direitos, encontra a sua justificação quando o sistema normativo que edifica o Estado é utilizado para possibilitar aos atores do espaço político exercer direitos e deveres, o que somente pode ser feito com uma correta explicação do funcionamento do sistema arrecadatório e quais suas funções em um Estado constitucional.²⁸⁶ Hoje, isso somente é possível com maior publicidade e transparência na gestão dos impostos.

Na seara do direito tributário, portanto, o dever fundamental de pagar impostos está limitado frontalmente pela existência de um Estado fiscal suportável. Ainda está adstrito pelos direitos fundamentais de cada um (especialmente a capacidade contributiva) e pelo dever recíproco do ente estatal, que demanda que o montante arrecadado de cada cidadão (no exercício de suas responsabilidades) seja reinvestido na consecução dos objetivos da República, com redistribuição de renda e desenvolvimento nacional.

5.2 DEVER FUNDAMENTAL DE CONTRIBUIR PARA OS COFRES PÚBLICOS E SUA LIGAÇÃO COM A SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA

A cidadania construída normativamente na CF/88 é uma cidadania solidária. Assim o é tendo em conta a sua localização no texto constitucional, no qual está posta como fundamento da República, entre a soberania e o pluralismo político. Nesse cenário, o cidadão é convidado pelo constituinte originário a protagonizar a democracia brasileira, passando a ter uma mistura de liberdades e responsabilidades na construção de uma comunidade que almeja justiça social.

Enquanto conceito, a solidariedade²⁸⁷ vai surgir na forma da fraternidade da Revolução francesa. Naqueles tempos, ela era vista como uma caridade cristã, uma virtude atrelada ao cristianismo. Para Fredys Sorto, a mudança da nomenclatura para o atual termo se

²⁸⁶ HELZEL, Paola B. **Il diritto ad avere diritti**: per una teoria normativa della cittadinanza. Padova: Cedam, 2005, pp. 90 e ss.

²⁸⁷ Acerca da etimologia da palavra solidariedade, ver: SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.); GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 15; SORTO, Fredys Orlando. La compleja noción de solidaridad como valor y como derecho. La conducta de Brasil en relación a ciertos Estados menos favorecidos. In: LOSANO, Mario G. (Ed.). **Solidaridad y derechos humanos en tiempos de crisis**. Madrid: Dykinson, 2011, p. 97 – 122 (Cuadernos “Bartolomé de las Casas”, 50), pp. 98 e 99.

deveu a uma tentativa de torná-lo conceito laico. Resumidamente, pode-se dizer, nas palavras de Fredys Sorto²⁸⁸, que: “se toma solidariedade como dever ético-político de assistência e interdependência entre os membros de uma mesma sociedade”.²⁸⁹

Dessa maneira, a solidariedade é uma maneira cidadã de estar perto do outro. Ideia que está em harmonia com os escritos de Casalta Nabais²⁹⁰, para quem a dimensão solidária da cidadania “[...] implica o empenhamento simultaneamente estadual e social de permanente *inclusão* de todos os membros na respectiva comunidade de modo a todos partilharem um mesmo denominador comum [...]”.

Mas qual é a relação entre o dever e a solidariedade? O dever é antes de tudo uma obrigação, é a sujeição de alguém a fazer, não fazer ou dar algo a outrem ou, no caso aqui versado, à própria coletividade.²⁹¹ Posto isso, observe-se que na Constituição brasileira, consoante o disposto no parágrafo único do artigo 1º, todo o poder emana do povo, de modo que é preciso atentar para o sentido de legitimidade da consagração de deveres constitucionais, verificando-se a conformidade dos mesmos com os fundamentos e objetivos da República.²⁹²

Assim, a construção de um Estado Democrático de Direito que tem por fundamento a cidadania²⁹³, pede a discussão acerca das responsabilidades de cada um dos cidadãos para com todos os outros membros da sociedade, o que perpassa, por certo, aquele valor supremo

²⁸⁸ SORTO, Fredys Orlando. La compleja noción de solidaridad como valor y como derecho. La conducta de Brasil en relación a ciertos Estados menos favorecidos. In: LOSANO, Mario G. (Ed.). **Solidaridad y derechos humanos en tiempos de crisis**. Madrid: Dykinson, 2011, p. 97 – 122 (Cuadernos “Bartolomé de las Casas”, 50), p. 101.

²⁸⁹ No original: “Se toma entonces solidaridad como deber ético político de asistencia y de interdependencia entre los miembros de una determinada sociedad”.

²⁹⁰ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal suportável**. Estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, pp. 100 e 101.

²⁹¹ Sobre a ideia de dever jurídico, é possível encontrar uma definição inicial em De Plácido e Silva, quando ensina: “O *dever jurídico*, dependa ou não da vontade humana, estabelece sempre um *vinculum juris*, de que se gera a necessidade jurídica de ser cumprido aquilo a que se é obrigado”. Ver: SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Atualização de Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro, 2005, p. 455. Em sentido convergente e complementar, acrescenta-se a doutrina de Karl Larenz, para quem: “*Dever jurídico, pode dizer-se em resumo, é a pretensão de outrem conhecida e reconhecida pelo próprio obrigado. Nesta determinação conceptual está implícito que o dever jurídico é o correlato necessário e perfeito da pretensão jurídica: assim como esta é a expressão da vontade que, em certa relação, dá a outrem uma norma, assim o dever jurídico é a expressão da vontade correspondente, ou seja, da vontade que, na mesma relação, recebe de outrem essa norma*”. Ver: LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 5 ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009, p. 51.

²⁹² Nesse sentido, importa colacionar o pensamento de Arthur Kaufmann, que diz: “Um *dever*, e portanto, também um *dever jurídico*, terá necessariamente, para ser um verdadeiro dever, que se fundamentar moralmente tendo em conta o seu efeito vinculante em face da consciência (não se está com isto a afirmar que o direito e a moral se identificam)”. Ver: KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do direito**. Tradução de António Ulisses Cortês. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2004, p. 292.

²⁹³ Ver: LIMA, Francisco Gérson Marques de. Os deveres constitucionais: o cidadão responsável. BONAVIDES, Paulo (Org.); LIMA, Francisco Gérson Marques de (Org.); BEDÊ, Fayga Silveira (Org.). **Constituição e democracia**. Estudos em homenagem ao Prof. J. J. Gomes Canotilho. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 178.

de uma sociedade fraterna de que fala o preâmbulo da Lei Fundamental de 1988. Dever fundamental, portanto, tem sua própria legitimação constitucional, que não é igual à dos direitos fundamentais, mas pode ser considerada também convergente com o fundamento da dignidade da pessoa humana, que é o grande pilar do direito constitucional brasileiro. Dessa forma, pode-se afirmar que somente pode ser considerado um dever fundamental se existir uma própria consagração expressa ou implícita no texto constitucional, manifestando-se como uma verdadeira posição fundamental do indivíduo.²⁹⁴

O professor Humberto Ávila²⁹⁵ aponta em sua tese doutoral que, no sistema constitucional brasileiro, importa considerar a interação de todas as normas com a dignidade da pessoa humana, isso porque o superprincípio da dignidade da pessoa humana tem eficácia expansiva e é fundamento material de todo o ordenamento jurídico. Esta é uma posição que vem reforçar o paradigma de estudo, por exemplo, pelo qual o dever fundamental de pagar tributos é meio que leva à concretização dos direitos sociais²⁹⁶, vez que ao dispor os deveres no ordenamento jurídico, o que se faz é olhar sob a perspectiva interpretativa da unidade constitucional.²⁹⁷

Também na tese doutoral do professor lusitano Casalta Nabais²⁹⁸, intitulada “O dever fundamental de pagar impostos”, é possível aprender sobre os “deveres fundamentais expressão da soberania baseada na dignidade humana”, e verificar que uma vez que no Brasil há uma comunidade política organizada cujo povo detém a soberania para conduzir os rumos do Estado, também neste país latino os tributaristas devem atentar aos ditames constitucionais, e constatar que aqui (como em Portugal) a dignidade da pessoa humana é fundamento da República, que, de igual maneira, é instrumento e fim a ser realizado.

Está claro que a dignidade da pessoa humana interage com o dever fundamental de pagar tributos, que ainda tem fortes ligações com os limites constitucionais ao poder de tributar, sejam eles materiais ou formais, bem como com a finalidade constitucional do

²⁹⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina: 2009, p. 64.

²⁹⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 64-65.

²⁹⁶ CHRISTIANS, Allison. Fair taxation as a basic human right. **IRC**, vol. 9, n.1, pp. 212-230, 2009, Univ. of Wisconsin Legal Studies Research Paper n. 1066, p. 227. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1272446>>. Acesso em 10/03/2016.

²⁹⁷ Com opinião ligeiramente diferente da de Humberto Ávila, é preciso expor a concepção de: MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. Los deberes fundamentales. **Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho**, v.4, p. 329-341, 1987, que já diz que apenas os direitos fundamentais têm uma raiz ética prévia de moralidade e jusnaturalidade, e já os deveres fundamentais seriam consequência do exercício do poder soberano. Assim, Peces-Barba não considera os deveres fundamentais como lastreados materialmente na dignidade da pessoa humana, mas, em outro sentido, que recebem eles a eficácia expansiva desta para atuar como meio de obtenção de recursos para o atingimento de fins sociais que, aí sim, estão em total interação com tal fundamento da República.

²⁹⁸ NABAIS, José Casalta. Op. cit., pp .54 e ss.

tributo.

Isso posto, impende dizer que a Constituição de 1988 traz, em uma série de dispositivos, referências expressas a deveres constitucionais, tais como os artigos 144 (segurança pública como dever do Estado), 24, inciso XVI (Competência concorrente da União, Estados e Distrito Federal para legislar sobre os deveres das polícias civis), 196 (Saúde como dever do Estado), 205 e 208 (dever do Estado com a educação), 217 (dever do Estado em fomentar práticas esportivas), 225 (dever fundamental de proteção ambiental), dentre outros, ou seja, existem diversos deveres conexos a direitos, bem como deveres constitucionais do Estado em relação ao indivíduo e à coletividade²⁹⁹. Porém, em que pese todos serem deveres constitucionais, somente alguns deles são deveres fundamentais, isso com base no próprio critério de legitimidade acima pontuado, os deveres fundamentais requerem uma participação ativa na vida pública³⁰⁰ e na busca pela transformação das estruturas sociais, do que pode ser exemplo o dever de defesa da pátria e o dever de pagar tributos.³⁰¹

Apesar da autonomia dos deveres fundamentais, também com razão sublinha Rogério Varela³⁰² que definir dever fundamental é necessariamente fazer uma correlação com os direitos fundamentais, vez que se uma determinada pessoa possui um direito fundamental todos os outros têm um correlato dever de respeitar os limites do direito alheio. Todavia, há de se ter cuidado para não se transformar os deveres fundamentais na face oposta dos direitos

²⁹⁹ Sobre a extensão e os limites dos deveres constitucionais e dos deveres fundamentais, ver, por todos: MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. Los deberes fundamentales. **Doxa** – Cuadernos de Filosofía del Derecho, v.4, p. 329-341, 1987, pp. 331 e ss.; ROIG, Rafael de Asís. **Deberes y obligaciones en la Constitución**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

³⁰⁰ Com um opinativo forte sobre a importância dos deveres fundamentais na perspectiva de participação ativa do indivíduo na vida pública, temos os ensinamentos de Francisco Gerson Marques de Lima, que aduz: “*Estamos convencidos da importância prática, social, filosófica, política e jurídica, de se desenvolver uma teoria dos deveres fundamentais, tendo como base a necessária atividade e as posturas exigidas do homem para a defesa da pátria, do Estado e de seus semelhantes. Se a maioria das pessoas cumprirem com seus deveres cívicos e morais, o direito de solidariedade e ao desenvolvimento virá, por consequência, juntamente com novas perspectivas sociais. Boa parte dos problemas institucionais, políticos e sociais decorrem da inércia dos cidadãos, que se furtam de seus deveres, numa atitude tão apática, cômoda, quanto prejudicial para o desenvolvimento da sociedade.*” Ver: LIMA, Francisco Gerson Marques de. Os deveres constitucionais: o cidadão responsável. BONAVIDES, Paulo (Org.); LIMA, Francisco Gerson Marques de (Org.); BEDÊ, Fayga Silveira (Org.). **Constituição e democracia**. Estudos em homenagem ao Prof. J. J. Gomes Canotilho. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 176 e 177.

³⁰¹ Para um conceito adicional de dever fundamental, ver: GARCIA, Emerson. **Conflito entre normas constitucionais**. Esboço de uma teoria geral. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 152 e 153.

³⁰² GONÇALVES, Rogério Magnus Varela. O cidadão responsável e o dever fundamental de proteção ambiental. In: COUTINHO, Ana Luisa Celino (Org.); BASSO, Ana Paula (Org.); CECATO, Maria Áurea Baroni (Org.); FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer (Org.). **Direito, cidadania e desenvolvimento**. Florianópolis: Conceito, 2012, p. 388.

fundamentais, porque, como já alerta Gomes Canotilho³⁰³, apesar de existirem deveres que são necessariamente correlatos a direitos, os deveres fundamentais configuram-se como categoria autônoma, sendo isso exigido pela assimetria entre os direitos e deveres na ordem constitucional de um Estado de Liberdade. A tal conclusão chegou também o próprio Rogério Varela³⁰⁴, quando reconhece em seu artigo a também existência de deveres fundamentais expressos, não decorrentes dos direitos fundamentais.

É essa a linha de pensamento do professor Casalta Nabais, quando afirma ser uma perspectiva inadequada ver os deveres fundamentais como disciplina que se esgota na figura dos direitos fundamentais, ou, ainda, o excesso da doutrina de que tais deveres são simplesmente a expressão da soberania dos Estados.³⁰⁵

Mas então o que caracterizaria os deveres fundamentais como uma categoria autônoma? É justamente o fato de eles representarem toda uma rede de valores da comunidade política que integra o Estado³⁰⁶. Observe que isso afasta totalmente a ideia de cláusula geral de deverosidade social, na medida em que, por estabelecer deveres precisos e específicos, representam uma garantia dos indivíduos contra o arbítrio do Estado.

São exemplos de deveres fundamentais em nosso ordenamento jurídico os deveres de defesa da pátria (consubstancializado pelo dever de alistamento militar constante no artigo 143 da Constituição Federal), votar (artigo 14, §1º), pagar tributos (dever fundamental implícito constante do Título VI - da Tributação e do Orçamento, Capítulo 1 – do Sistema Tributário Nacional, da Constituição brasileira).

No caso específico do dever fundamental de pagar tributos, por exemplo, há um objetivo próprio e ligado à cidadania como fundamento da República, qual seja, arrecadar recursos monetários para a manutenção de uma sociedade organizada, não desconsiderando que é justamente através desse dinheiro que o Estado efetivará e protegerá os direitos fundamentais de toda a coletividade. Na lição de Rodrigo Lucas e Ana Paula Basso, “a realização dos direitos postos na Lei Fundamental e a consequente manutenção desta sociedade, é feita com despesas públicas pagas pela carga tributária”³⁰⁷. Na mesma linha de

³⁰³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ed, 8 reimp. Coimbra: Almedina, 2003, pp. 532 e 533.

³⁰⁴ GONÇALVES, Rogério Magnus Varela. Op. Cit., p. 390.

³⁰⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina: 2009, p. 28.

³⁰⁶ Ibidem, p. 38.

³⁰⁷ BASSO, Ana Paula; SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. Cidadania e sistema constitucional tributário na promoção dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio. In: SILVEIRA, Vladimir Oliveira da; ROVER, Aires José. (Org.). **Direito Tributário**. Florianópolis: FUNJAB, 2012, p. 209.

raciocínio, o professor Casalta Nabais³⁰⁸ ensina que todos os direitos possuem um custo, porque não são autorrealizáveis e tampouco podem ser protegidos e efetivados por um Estado que esteja falido.

Com efeito, Emerson Garcia observa que os deveres fundamentais trazem consigo a ideia de imposição constitucional aos cidadãos, podendo se caracterizar como a “manifestação da dimensão objetiva dos direitos fundamentais, indicando a necessidade de os cidadãos participarem ativamente da vida pública e de se empenharem, solidariamente, na transformação das estruturas sociais (v.g.: o dever de pagar tributos)”.³⁰⁹ Porém, é necessário acrescentar, conjuntamente com Peces-Barba Martínez³¹⁰, que os deveres são recíprocos entre os indivíduos e o Estado de Direito, sendo que para os primeiros é dever auxiliar na defesa da pátria, participar da divisão dos custos dos direitos através do dever fundamental de pagar impostos, obedecer às normas jurídicas, *et cetera*.

Já para o Estado, é preciso proteger a pessoa humana e suas famílias de maneira completa, utilizando-se de todos os meios à disposição para que os indivíduos tenham um mínimo necessário a uma vida digna, o que por certo inclui efetivar direitos sociais.

O dever fundamental de pagar tributos é um dever constitucional que se relaciona fortemente com os direitos fundamentais, porquanto ambos têm um caráter de fundamentalidade que os torna estruturalmente importantes na vida estatal. Nos estudos de Francisco Rubio Llorente³¹¹ já era possível observar que potencialmente todas as obrigações positivas ou negativas que o ordenamento jurídico prevê derivam, de alguma maneira, das disposições constitucionais. E não seria diferente com o dever fundamental de pagar tributos, de modo que para que o legislador infraconstitucional possa regulamentar os tributos e limitar a liberdade constitucionalmente garantida, ele deve fazê-lo amparado também no texto da Lei Fundamental.

³⁰⁸ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal suportável**. Estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 21. No mesmo sentido, ver: BASSO, Ana Paula; REIS, Sérgio Cabral dos. Estado fiscal e cidadania: paralelo entre o dever fundamental de pagar impostos e o princípio constitucional da capacidade contributiva. In: COUTINHO, Ana Luisa Celino (Org.); BASSO, Ana Paula (Org.); CECATO, Maria Áurea Baroni (Org.); FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer (Org.). **Direito, cidadania e desenvolvimento**. Florianópolis: Conceito, 2012, p. 31. Acrescente-se a isto a ideia de Margarita Lomeli Cerezo, no sentido de que cabe ao Estado educar o contribuinte acerca do relevante caráter cívico e social de pagar tributos. Ver: CEREZO, Margarita Lomeli. Modalidades y tratamiento de la evasión legal impositiva. **CTF**. Boletim da DGCI, n. 145-146, Janeiro-Fevereiro de 1971, p. 64.

³⁰⁹ GARCIA, Emerson. **Conflito entre normas constitucionais**. Esboço de uma teoria geral. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 152 e 153.

³¹⁰ MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. Los deberes fundamentales. **Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho**, v.4, p. 329-341, 1987.

³¹¹ LLORENTE, Francisco Rubio. Los deberes constitucionales. **REDC**, v.62, año 21, pp. 11-56, Mayo/Agosto 2001.

O que acontece então é que o dever de contribuir com os cofres públicos tem uma finalidade estritamente constitucional (que o legitima perante a sociedade), que é financiar a consecução e proteção dos direitos ali elencados. Essa ideia é defendida por Álvaro Rodríguez Bereijo³¹², que diz que o dever de contribuir está, antes de qualquer coisa, ancorado no princípio da solidariedade social (que entre nós é posta já no preâmbulo da Constituição de 1988) e conectado firmemente com o Estado Social de Direito, conformando-se como um instrumento estadual de transformação social através dos gastos públicos, manifestando-se indispensável a uma ordem livre, democrática e justa.

5.3 O VÍNCULO ECONÔMICO E OS DEVERES CONSTITUCIONAIS DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA

Após a verificação de que a legitimidade do dever fundamental de pagar impostos é amplamente baseada na cidadania e na solidariedade, ainda é preciso investigar quais são as responsabilidades das companhias nesse sistema. Isso porque o vínculo que elas possuem com o Estado é muito mais de caráter econômico, ao contrário dos cidadãos, que incontestavelmente têm uma relação de pertença à comunidade política.

Nesta situação, tal dever fundamental toma uma conotação diversa e deve ser visto sob outra perspectiva. As sociedades empresárias são contribuintes *sui generis*, diferentes dos contribuintes pessoa física. Elas cumprem um papel diferente, com responsabilidades diferentes.³¹³ Isso não significa que essas responsabilidades sejam menores, pois, uma vez que seu vínculo com o Estado está ligado a questões de ordem econômica, deve-se levar em consideração que as companhias lucram exercendo seu fundo de comércio no espaço estatal.

Dessa maneira, recai sobre elas as disposições constitucionais que versam sobre a função social da propriedade (dos meios econômicos e também das relações contratuais)³¹⁴. Seguindo esse raciocínio, elas estão constitucionalmente obrigadas a manter a exploração de sua atividade dentro de uma ordem que se pauta nos ditames da justiça social. Esse cenário

³¹² BEREIJO, Álvaro Rodríguez. El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico. **REDF**, vol.125, pp. 5-40, Enero-Marzo 2005.

³¹³ NABAIS, José Casalta. A liberdade de gestão fiscal das empresas. **Miscelâneas do Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho**, nº 7, p. 8 – 68, Setembro de 2011, p. 10 e 11.

³¹⁴ Ver: TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional da empresa**. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense/Método, 2013, p. 105, onde se lê: “[...]ser parte da função social da empresa, inclusive, a consecução e, mais do que isso, a própria concretização de princípios constitucionais econômicos, tal como a busca do pleno emprego. Contudo, não é a este objetivo constitucional e social que se resume a função social da empresa. Além de garantir empregos, o bom funcionamento empresarial arrecada fundos para o Estado, por meio de tributos, presta serviços à comunidade, mobiliza a economia de mercado e contribui, em maior ou menor escala, para o desenvolvimento nacional (especialmente considerando que o mercado encontra-se fortemente interligado).”

faz com que elas possuam dois papéis centrais dentro do sistema de arrecadação, quais sejam: o de propriamente serem contribuintes e o de administradoras tributárias.

Como se vê, o dever fundamental das sociedades empresárias vai além do de meramente pagar os tributos, que são devidos a partir da subsunção dos atos ou negócios jurídicos que praticarem à norma de incidência tributária. A Administração tributária entrega a elas a tarefa de ser o sustentáculo da maior parte do sistema de arrecadação e liquidação dos impostos de seus empregados e mesmo outras sociedades com quem possuam contratos. Cabe às companhias, portanto, verificar a capacidade contributiva de terceiros, e ainda a obrigação de reter tais impostos na fonte.³¹⁵

O que vai ficar para o Estado é supervisionar uma função pública que, de certa forma, foi privatizada, principalmente tendo em conta a transferência de competências tributárias para as mãos dos particulares.³¹⁶ Todavia, cabe destacar que esta foi uma privatização diferente, visto que às empresas não restou nenhum tipo de remuneração por um serviço que elas têm de alocar numerosos meios humanos (advogados, contadores, economistas) e horas de trabalho, bem como elas também não possuem nenhuma possibilidade lícita de elaborar os preceitos normativos sobre os deveres instrumentais fiscais.³¹⁷ Este, portanto, é um dos mais importantes aspectos da função social das sociedades empresárias, visto que auxiliam decididamente o Estado a manter a regularidade do fluxo financeiro que provêm da tributação.³¹⁸

É por isso que não há que se falar de um dever fundamental de pagar tributos que exista na mesma medida tanto para os cidadãos quanto para as sociedades empresárias. As situações são bastante distintas. Cabe às companhias uma posição de destaque na busca pelo desenvolvimento econômico, no combate ao desemprego e na manutenção do sistema da seguridade social.³¹⁹

³¹⁵ NABAIS, José Casalta. A liberdade de gestão fiscal das empresas. **Miscelâneas do Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho**, nº 7, p. 8 – 68, Setembro de 2011, p. 20 e 21.

³¹⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 273.

³¹⁷ NABAIS, José Casalta. Op. Cit., p. 30.

³¹⁸ Os tributos são “uma das mais poderosas alavancas do desenvolvimento”, e é com eles que é possível custear todos os direitos. Ver: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula Due Process of Law**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 187.

³¹⁹ AZEVEDO, Maria Eduarda. A fiscalidade e a competitividade empresarial no quadro do Mercado Único Europeu. **Fisco**, nº 74/75, ano VIII, p. 3-8, Janeiro/Fevereiro 1996, p. 7 e 8. Na doutrina brasileira, ver: PEREIRA, Henrique Viana. **A função social da empresa**. Dissertação de Mestrado. PUC-MG. 2010. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_PereiraHV_1.pdf>. Acesso em: 20/10/2015, onde se lê: “A empresa, no mundo atual, tem extrema importância, gerando reflexos imediatos na coletividade. Ela concentra a prestação de serviços, fornecimento de bens, geração de empregos, coleta dinheiro para o Estado – por meio da arrecadação fiscal – bem como contribui para a constante e crescente interligação da economia de mercado”.

Quando esses fatores são conjugados com a liberdade constitucionalmente garantida, isso faz com que dentro desta liberdade esteja incluída também a de praticar atos ou celebrar negócios jurídicos que tenham o objetivo de não pagar tributos, desde que esta elisão fiscal seja feita através de instrumentos que sejam adequados à finalidade pretendida, sem dissimulação. Quanto a esse direito ao planejamento tributário não há qualquer dúvida.

O que se procura enfatizar é que a CF/88 não estabeleceu somente o dever das companhias contribuírem quando praticam o fato gerador, mas a envolveu em uma complexa teia de outras responsabilidades sociais. Isso faz com que a sociedade seja peça central no tabuleiro de uma ordem econômica que tem por fim assegurar a todos uma existência digna.

Diante disso, é preciso dizer não para o planejamento tributário agressivo, pois nesse cenário os agentes econômicos multinacionais se aproveitam de lacunas normativas e divergências nas regras de direito tributário de diferentes países, o acaba por erodir a base tributária dos Estados ao fazer “desaparecer” os lucros ou enviá-los para paraísos fiscais, evitando assim a tributação. Trata-se de uma manobra que põe em perigo a própria comunidade política e atenta contra a existência do Estado.³²⁰

Dito isto, vai ficando clara a necessidade de construir um novo cânone compreensivo para o direito tributário, que leve em consideração essas novas preocupações acerca da solidariedade, cidadania e responsabilidade social corporativa. É certo que não se podem abarcar todas as relações individuais sob o manto de um princípio, sob pena de esvaziar o sentido do princípio e enfraquecer sua força normativa. Todavia, também não se admite uma liberdade de gestão fiscal tão absoluta a ponto de destruir o próprio projeto de civilização ocidental.

6 PROBLEMAS DE HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O combate ao planejamento tributário agressivo de companhias multinacionais ainda suscita alguns questionamentos constitucionais que nem mesmo são propriamente de direito tributário, mas que se relacionam fortemente com a construção do novo cânone compreensivo para a matéria, que é o que se propõe nesta dissertação.

Para respondê-los, os dois primeiros subtópicos tratarão de questões relacionadas à

³²⁰ AVI-YONAH, Reuven S. Just say no: corporate taxation and corporate social responsibility. **University of Michigan Public Law Research Paper n. 402**, pp. 1-35, April 2014, pp. 33 e 34. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2423045>>. Acesso em: 12/03/2016.

densidade material do princípio da autonomia da vontade e da propriedade privada, para firmar pontos de partida a uma melhor interpretação constitucional do planejamento tributário agressivo. Os dois últimos subtópicos se referem a questões estrita e propriamente hermenêuticas: no item 6.3, será discutido risco de esvaziamento normativo constitucional com a redução de todos os problemas de minimização da carga tributária a uma discussão principiológica, lançando um olhar para o relacionamento entre regras e princípios; no item 6.4, a análise será em torno dos meios de superação de conflitos entre normas constitucionais.

Ao final, com respostas a essas controvérsias constitucionais, será possível avançar para a crítica reabilitadora, na forma da construção da Teoria da Adequação Social Tributária.

6.1 LIBERDADE DE CONTRATAR NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E A NOÇÃO DE AUTONOMIA DA VONTADE

Liberdade é um valor constitucional de primeira grandeza. Pode-se dizer, é o próprio símbolo da democracia ocidental. Sendo assim, como era de se esperar diante da tradição jurídica na qual o Brasil está inserido, a CF/88 a consagrou como um princípio-valor que permeia todo o ordenamento jurídico. Na abrangência dessa ideia maior é que está incluída a liberdade de contratar das companhias.

A ideia do contrato passa por um vínculo obrigacional tutelado pelo direito, que cria e garante estabilidade para as relações entre os contratantes, tornando possível a consecução de objetivos pactuados.³²¹ Pode-se dizer ainda que o contrato é o meio pelo qual uma dada situação econômica toma feições jurídicas³²², gerando uma relação de direitos e deveres, tal como uma lei que vigora entre as partes³²³. Em outras palavras, é o disciplinamento jurídico de um jogo de interesses³²⁴.

Esse debate é essencial dentro de uma análise do planejamento tributário agressivo, pois a estrutura fiscal montada pelas companhias multinacionais envolvem teias de contratos comerciais realmente complexas, com cessão de propriedade intelectual, estabelecimento de *royalties*, constituição de múltiplas subsidiárias, estabelecimento de parcerias de pesquisa e

³²¹ ARAÚJO, Fernando. **Teoria económica do contrato**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 106.

³²² TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional da empresa**. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense/Método, 2013, p. 164.

³²³ Com uma visão interdisciplinar dos contratos, que é importante à compreensão jurídica deste trabalho, ver: FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer. **Paradigmas inconclusos**: os contratos entre a autonomia privada, a regulação estatal e a globalização dos mercados. Coimbra, 2007, p. 297.

³²⁴ Acerca das dimensões e concepções do contrato, ver, por todos: LÔBO, Paulo. **Direito civil**: contratos. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 15.

desenvolvimento de novas tecnologias na área de atuação das empresas etc. Em um primeiro momento, não existe nada de condenável nessas práticas comerciais. O direito de liberdade das sociedades empresárias é tanto positivo quanto negativo, ou seja, elas têm liberdade para contratar ou não, e ainda para estabelecer os termos pelos quais estão contratando, sem que haja grandes intervenções por parte do Estado.

É preciso entender como isso funciona para poder bem compreender o esquema montado. De início, a utilização dos contratos para fins comerciais gera três tipos de benefícios para a eficiência econômica das empresas, quais sejam: a) gestão de risco entre as partes; b) diminuição do oportunismo e ampliação da confiança, com um consequente aumento dos incentivos de cooperação; c) diminuição dos custos de transação através da utilização de cláusulas que se mostrem eficientes e alinhadas aos objetivos almejados.³²⁵

Além disso, é sobre a figura dos contratos, sejam eles típicos ou atípicos, que recai a maior parte dos atos constitutivos das empresas, e do disciplinamento jurídico da cooperação entre empresas (contratos de *joint venture*, *know-how*, transferência de tecnologia, subordinação, etc).³²⁶ Todavia, o desenho das cláusulas contratuais depende dos objetivos das partes no quadro de suas relações econômicas, não ficando restrita aos tipos contratuais legalmente previstos. É por isso que Pedro Pais de Vasconcelos diz que “os tipos contratuais legais não passam de arquipélagos no ‘mare magnum’ da autonomia contratual”³²⁷.

As companhias multinacionais contratantes podem estipular cláusulas contratuais que façam com que os tipos contratuais se misturem ou até se modifiquem. Inclusive é possível pensar em contratos que nada tenham a ver com os tipos previstos em lei. É o que Engrácia Antunes³²⁸ nomina como: “liberdade de modelação ou estatuição dos contratos”, ou seja, a liberdade dos contratantes livremente fixarem os termos e condições constantes nos contratos que firmarem. Porém a autonomia privada não é ilimitada³²⁹, existindo instrumentos como o dirigismo estatal, a tipicidade contratual, e os meios protetivos do consumidor, que regulam e impedem abusos do poder econômico ante a hipossuficiência de uma parte em relação à outra.

³²⁵ ARAÚJO, Fernando. **Teoria económica do contrato**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 106.

³²⁶ ANTUNES, José A. Engrácia. **Direito dos contratos comerciais**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 20. O referido autor complementa este entendimento afirmando que: “[...] os contratos consubstanciam o mais relevante instrumento de criação e regulação das relações jurídicas pertinentes à actividade empresarial, enquanto actividade económica profissional e organizada de produção, circulação e mediação de bens e serviços no mercado.”

³²⁷ VASCONCELOS, Pedro Pais de. **Contratos atípicos**. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 2.

³²⁸ ANTUNES, José A. Engrácia. Op Cit. p. 129.

³²⁹ Sobre o dinamismo contratual e as limitações à liberdade contratual, ver: ALARCÃO, Rui de. Contrato, Democracia e Direito. **RBDC**, nº 20, 2002, pp. 3 e 4.

Todavia, quando os contratos são firmados entre partes empresárias, a doutrina entende que há uma maior liberdade ante a presunção constitucional de igualdade entre elas, com grande circulação de riqueza e onde prevalece a atipicidade contratual.³³⁰ Portanto, as empresas acabam possuindo um espaço de autodeterminação maior para que possam se adequar ao capitalismo concorrencial, o que impede uma excessiva rigidez constitucional das relações jurídico-privadas.³³¹

Porém, aqui cabe um aparte. Já alertava Orlando Gomes que “a liberdade de contratar, propriamente dita, jamais foi ilimitada”³³², mas está limitada por valores jurídicos superiores³³³. São exemplos a Ordem Pública ou qualquer proibição legal.³³⁴ Fora desses limites protetivos é possível que as companhias a autorregulem seus interesses da maneira que melhor convier, ou seja, não cabe ao governo engessar a disciplina contratual para servir a interesses políticos do Governo, devendo-se manter vigilante ao cumprimento de sua função social.³³⁵

É certo que quando as partes estão estabelecendo os termos com que vão contratar, elas não estão pensando no melhor para a coletividade, mas sim na maneira mais eficiente de conduzir os negócios.³³⁶ Nesse sentido, podem optar por tipos contratuais alternativos permitam a plena satisfação do interesse contratual em pauta, devendo o administrador atuar sempre com cuidado e diligência na efetivação dos negócios.

³³⁰ TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional da empresa**. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense/Método, 2013, p. 170.

³³¹ Acerca das limitações constitucionais à autonomia privada, ver: FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer. **Paradigmas inconclusos**: os contratos entre a autonomia privada, a regulação estatal e a globalização dos mercados. Coimbra, 2007, pp. 319 e 320, onde é possível ler: “*Essa proteção deve fundar-se no cumprimento dos princípios constitucionais norteadores da atividade econômica e na consequente busca de realização da função social do contrato e da livre iniciativa, impostas pelo texto constitucional. Reclamava-se do Estado, no campo próprio dos direitos, liberdades e garantias, uma intervenção nas relações negociais jus-privatísticas capaz de, ao atuar diretamente na efetiva proteção da parte contratual mais fraca, fixar um regime limitativo da liberdade contratual do mais forte, e vice-versa.*”

³³² GOMES, Orlando. **Contratos**. 20 ed. Atualização de Humberto Theodoro Júnior. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 24.

³³³ Analisando a tutela constitucional da autonomia privada na Constituição Portuguesa de 1976, a civilista portuguesa Ana Prata afirma que os direitos de empresa (entre os quais o da liberdade de contratar) devem se integrar à consecução dos objetivos do Estado dispostos na Constituição, não mais podendo ser vistos como meios de satisfação exclusiva dos interesses das partes. Ver: PRATA, Ana. **A tutela constitucional da autonomia privada**. Coimbra: Almedina, 1982, p. 216, onde se lê: “*Não apenas a ordem econômica e social não é concebida como consequência automática da discricionária actuação privada, mas expressamente se exclui o carácter neutro dos instrumentos económicos atribuídos aos sujeitos privados. A legitimidade da sua utilização supõe não apenas a salvaguarda dos objetivos constitucionais, como a sua funcionalização a tais objetivos. Por isso que, sem perderem a sua directa aptidão para satisfazer os interesses privados dos seus titulares, eles ganhem uma capacidade de prossecução de interesses hetero-individuais, privados ou públicos, que podem considerar-se como sendo-lhes coessenciais.*”

³³⁴ VASCONCELOS, Pedro Pais de. **Contratos atípicos**. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 153.

³³⁵ FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer. Op. Cit., p. 322.

³³⁶ VASCONCELOS, Pedro Pais de. Op. Cit., p. 354.

A liberdade de contratar está inserida na ideia de autonomia da vontade, que é prevista no texto constitucional logo no art. 5º, *caput*, garantindo aos brasileiros e aos estrangeiros a inviolabilidade de seus direitos à liberdade e à propriedade.³³⁷ e ³³⁸ Também no art. 170 da CF/88 há um disciplinamento constitucional que engloba a questão contratual, vez que coloca a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa como fundamentos da ordem econômica, e, ao mesmo tempo, traça como finalidade da ordem econômica assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social. Nesse sentido, entre os princípios gerais que regem e norteiam a atividade econômica brasileira, destacam-se: I – soberania nacional; II – propriedade privada; III – função social da propriedade; IV – livre concorrência; V – defesa do consumidor; VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII – redução das desigualdades regionais e sociais; VIII – busca do pleno emprego; IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. No parágrafo único do mesmo artigo, verifica-se que a CF/88 assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de qualquer tipo de autorização por parte dos órgãos públicos, salvo nos casos especificados em lei.

A Constituição consagra, ao mesmo tempo, o capitalismo e a solidariedade social, e isso está representado respectivamente pelo princípio da livre iniciativa e pela busca por assegurar uma existência digna, dentro dos ditames de uma justiça social. Observe-se que não há nenhum tipo de superioridade entre tais princípios, mas uma complementariedade. Ambos devem ser aplicados em sua máxima força normativa, dentro das condições do caso-problema.

Nesse sentido, desenvolvendo a linha de atuação constitucional, o CC/02, no art. 421, estabelece que a liberdade de contratar fica limitada pela função social do contrato.³³⁹ Significa que está repellido o individualismo exacerbado presente no liberalismo. Requer-se agora que o contrato também seja socialmente útil.³⁴⁰ Entretanto, ainda é preciso se precaver de interpretações que levem a uma total redução dos contratos entre companhias à ideia da solidariedade social, fazendo com que a interpretação dos contratos esteja sempre subordinada

³³⁷ TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional da empresa**. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense/Método, 2013, p. 162; GOMES, Orlando. **Contratos**. 20 ed. Atualização de Humberto Theodoro Júnior. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 22.

³³⁸ CF/88: “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]”.

³³⁹ CC/02: “Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.”

³⁴⁰ DINIZ, Maria Helena. **Código Civil Anotado**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 353.

a uma concepção coletivista. Este não é o objetivo do texto constitucional. Não é possível reduzir a pessoa a um mero sujeito de direitos, para que todos os problemas sejam pretensamente resolvíveis no seio da sociedade, ou que os interesses coletivos sejam sempre alegadamente mais importantes que os interesses individuais.³⁴¹ O direito fundamental à livre iniciativa, e os consequentes princípios da liberdade de contratar e da autonomia privada, também funciona como trunfo contra a maioria, da mesma forma que os demais direitos fundamentais.³⁴²

O próprio art. 425, do mesmo diploma legal³⁴³, abre a possibilidade da estipulação de contratos atípicos, desde que observadas a normas gerais do Código Civil. Permite-se assim, ante a consagração da autonomia da vontade, que as partes livremente estipulem as figuras contratuais que querem contratar, não havendo necessidade de escolher quaisquer dos tipos legais.³⁴⁴ As pessoas podem regular seus interesses através dos contratos da maneira que melhor lhes convenha, sem que, entretanto, avancem sobre os limites que a CF/88 lhes impõe.

6.2 PROPRIEDADE PRIVADA COMO COROLÁRIO DO DIREITO DE LIBERDADE ECONÔMICA

Estudar a propriedade privada como um direito de liberdade requer uma análise da conexão entre o direito à propriedade privada e o direito à liberdade, sempre sob a perspectiva de ambos serem direitos fundamentais de primeira dimensão. Trata-se de verificar a própria justificação da existência da propriedade privada em uma democracia constitucional.³⁴⁵

Com isso não se está afirmando que o direito fundamental à propriedade é um desenvolvimento do direito de liberdade econômica³⁴⁶, mas, de outra maneira, o que se quer salientar é que a garantia da propriedade é um corolário do direito fundamental à liberdade econômica e de sua consequente liberdade de contratar. A propriedade privada ocupa um lugar autônomo dentro do direito constitucional, e mantém fortes ligações com a liberdade,

³⁴¹ E sobre este cuidado com os exageros da solidariedade social aplicado aos contratos, ver, por todos: ARAÚJO, Fernando. **Teoria econômica do contrato**. Coimbra: Almedina, 2007, pp. 434 e 435.

³⁴² NEVES, A. Castanheira. **Digesta**. Escritos acerca do Direito, do Pensamento Jurídico, da sua Metodologia e outros. Vol.2. Coimbra, 2010, pp. 426 e 427.

³⁴³ CC/02: “Art. 425. É lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código.”

³⁴⁴ DINIZ, Maria Helena. **Código Civil Anotado**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 357.

³⁴⁵ BRITO, Miguel Nogueira de. **A justificação da propriedade privada numa democracia constitucional**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 984.

³⁴⁶ Em sentido diverso, no qual compreende a propriedade como um direito de liberdade, possível colacionar o posicionamento de: GALINDO, Bruno. **Direitos fundamentais**. Análise de sua concretização constitucional. Curitiba: Juruá, 2006, pp. 58 e 59.

mas não se restringe simplesmente a ela.

Ademais, o objeto do direito fundamental de propriedade também não mais se restringe ao direito das coisas, mas toma uma feição mais moderna e abrangente, contemplando a propriedade intelectual, autoral, artística e todos os direitos que estejam sob o domínio de uma pessoa.³⁴⁷ Houve uma extensão da garantia constitucional para essa nova fronteira, o que fez com que propriedade privada e direito contratual passasse a ter fortes ligações, como, por ex., nos contratos que envolvem a utilização de patentes.

Essa discussão é absolutamente relevante para o debate sobre o planejamento tributário agressivo, porquanto são os contratos de licença de propriedade intangível, e outros acordos similares sobre propriedade intelectual, que facilitam a efetivação de muitas estruturas fiscais internacionais de companhias multinacionais. Essas estruturas serão trabalhadas com maiores detalhes no capítulo quarto. Por ora, é importante saber que a garantia constitucional da propriedade na CF/88 está dentro do contexto de efetivação da democracia econômica, social e cultural, e isso se depreende dos objetivos da república dispostos no art. 3º da Lei Fundamental³⁴⁸.

Sendo a Constituição brasileira um texto dirigente, necessariamente a propriedade privada terá de ser interpretada sob a ótica e as pretensões de transformação da sociedade contidas na Lei Fundamental. Nessa linha de raciocínio, não havia nem mesmo a necessidade de mencionar expressamente a “função social” da propriedade, porque sendo a Constituição um texto de unidade, já não se poderia interpretá-la de maneira seccionada com vistas ao egoísmo.³⁴⁹

Em nível constitucional, portanto, já existem fortes restrições comunitárias ao direito de propriedade³⁵⁰, mas isso não significa dizer que somente o Estado e a coletividade sejam os titulares da propriedade, como que em uma concepção estatal de viés comunista. Indica, de outra forma, que cada pessoa, individualmente, goza do direito de ter bens em propriedade privada e com valor pecuniário³⁵¹, com o direito de propriedade se consubstanciando tanto

³⁴⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da República Portuguesa anotada**. Vol. 1. São Paulo/Coimbra: Revista dos Tribunais/Coimbra Editora, 2007, p. 800.

³⁴⁸ CF/88: “Art. 3º *Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação*”.

³⁴⁹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. Interpretação e crítica. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 200 e 248.

³⁵⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estudos sobre direitos fundamentais**. Coimbra, 2004, p. 207.

³⁵¹ MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Direitos fundamentais. Tomo IV. 3 ed. Coimbra, 2000, p. 527.

como um direito fundamental quanto como uma verdadeira garantia institucional.³⁵²

Diz-se então que propriedade privada e função social mutuamente se fundamentam.³⁵³ Podendo-se mesmo afirmar, na esteira do pensamento do professor Jorge Miranda³⁵⁴, que a propriedade privada existe para a sua função social, mas somente é efetivamente propriedade privada em virtude da função social. Absolutamente não significa que convivam harmonicamente dentro do ordenamento jurídico e tampouco que uma integre a outra. A consagração social na CF/88 estabeleceu um novo alcance para a propriedade privada como corolário da liberdade individual, criando uma tensão dialética desta com sua função social.³⁵⁵

A liberdade de uso e fruição da propriedade com finalidade econômica é garantida às empresas através de sua liberdade de iniciativa (art. 170 da CF/88), porém pode ser restringida por valores outros que permeiam o texto constitucional, tais como meio ambiente, trabalho digno e patrimônio histórico, isso para mencionar apenas alguns.³⁵⁶

Torna-se necessário, então, mencionar os dispositivos constitucionais nos quais há previsão do direito de propriedade. Primeiramente, o direito fundamental é, antes de tudo, um direito individual, e tem sua mais relevante referência no art. 5º, inc. XXII e XXIII³⁵⁷, da CF/88. Como dito alhures, a função social retira um pouco da “intocabilidade sagrada” da propriedade privada³⁵⁸, o que favorece mesmo a concretização de outros direitos fundamentais, tomando por base a unidade do texto constitucional.

³⁵² Ibidem, p. 528; Sobre o significado das garantias institucionais, ver: GALINDO, Bruno. **Direitos fundamentais**. Análise de sua concretização constitucional. Curitiba: Juruá, 2006, pp. 54 e 55; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 397, onde se lê: “As chamadas garantias institucionais (*Einrichtungsgarantien*) compreendiam as garantias jurídico-públicas (*institutionnelle Garantien*) e as garantias jurídico-privadas (*Institutsgarantie*). Embora muitas vezes estejam consagradas e protegidas pelas leis constitucionais, elas não seriam verdadeiros direitos atribuídos diretamente a uma pessoa; as instituições, como tais, têm um sujeito e um objeto diferente dos direitos dos cidadãos.”

³⁵³ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 120 e 121.

³⁵⁴ MIRANDA, Jorge. **Escritos vários sobre direitos fundamentais**. Estoril: Principia, 2006, p. 83.

³⁵⁵ BRITO, Miguel Nogueira de. **A justificação da propriedade privada numa democracia constitucional**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 841.

³⁵⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da República Portuguesa anotada**. Vol. 1. São Paulo/Coimbra: Revista dos Tribunais/Coimbra Editora, 2007, p. 804.

³⁵⁷ CF/88: “Art.5º. [...] XXII - é garantido o direito de propriedade; XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;”

³⁵⁸ É de se registrar que o direito de propriedade nunca foi absoluto. As suas raízes romanas já demonstram que somente era possível falar de uma propriedade apenas potencialmente ilimitada. Assim, desde a Lei das XII Tábuas que o *ius utendi, fruendi et abutendi* já era atenuado, especialmente quando entrava em conflito com os interesses alheios, privados ou públicos, individuais ou coletivos, e de várias ordens, sejam elas religiosas, políticas, econômicas. Ver: JUSTO, Antonio dos Santos. **Direito Romano Privado III**. Direito Reais. Coimbra, 1997, pp. 29 e ss.; SANTOS, Severino Augusto dos. **Direito Romano**: uma introdução ao Direito Civil. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2013, p. 247.

É necessário então definir quais as particularidades da garantia do direito à propriedade privada, a fim de possibilitar uma melhor identificação do bem jurídico protegido. Inicialmente, cumpre dizer que ela é uma ficção criada pelo ordenamento jurídico, não fazendo parte de uma “dimensão” humana. Além disso, consagrar um direito à propriedade sobre determinada coisa significa reduzir o direitos de todas as outras pessoas sobre aquela coisa, que passa à esfera patrimonial do proprietário. Por último, mas não menos importante, a complexidade das relações de propriedade exigem que o legislador democrático infraconstitucional trace definições e limites à propriedade privada.³⁵⁹

Posto isso, verifica-se que o domínio de proteção da garantia da propriedade, que é o dos direitos subjetivos patrimoniais privados, não faz nenhuma distinção quanto ao modo de aquisição da propriedade, mas tão somente leva em consideração o fato de a pessoa possuir, de forma atual e presente, um bem patrimonial que otimize o exercício de seu direito fundamental de liberdade.³⁶⁰ Ora, isso é como ir ao encontro do sentido primitivo de propriedade, que Karl Larenz³⁶¹ diz que reside na possibilidade de, com um bem patrimonial ou através deste bem que lhe é atribuído de maneira individual e privativa, a pessoa poder criar um campo de existência adequado e ser efetivamente livre. Em um sentido ético-jurídico, seria como se a pessoa tivesse de tê-la para poder, juntamente com seus pares, fazer parte da comunidade constitucional.

Apesar de mencionar esse aspecto individualizado e primitivo do direito de propriedade, não é estranho aos escritos de Karl Larenz³⁶² a necessidade que toda proposição jurídica tem de possuir um fim social (que é o que faz surgir o método de interpretação teleológico). Dessa maneira, percebe-se que a justificação da propriedade privada em uma democracia constitucional passa por critérios não somente econômicos, mas também sociopolíticos.³⁶³ O alcance e o conteúdo da garantia constitucional da propriedade estão diretamente conectados a esses critérios.³⁶⁴

A propriedade privada, portanto, pode ser entendida como um corolário do direito de liberdade econômica da sociedade empresária. É assim porque ao possuir um bem patrimonial

³⁵⁹ BRITO, Miguel Nogueira de. **A justificação da propriedade privada numa democracia constitucional**. Coimbra: Almedina, 2007, p. 903.

³⁶⁰ Ibidem, p. 914.

³⁶¹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 5 ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009, pp. 38 e 39.

³⁶² Ibidem, pp. 62 e 317.

³⁶³ BRITO, Miguel Nogueira de. Op. Cit., p. 1056.

³⁶⁴ HESSE, Konrad. **Temas fundamentais do Direito Constitucional**. Textos selecionados e traduzidos por Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 98.

atual, o empresário poderá negociá-lo através dos contratos, viabilizando sua atividade econômica e dirigindo-a da maneira mais adequada ao cenário concorrencial. Entretanto, não é possível separar a propriedade da sua função social, o que indica que a CF/88 tem um fim social que precisa ser respeitado e concretizado.

6.3 RELAÇÕES ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS: O RISCO DO ESVAZIAMENTO NORMATIVO

Para iniciar a discussão sobre o esvaziamento normativo é preciso compreender, desde logo, que este diz respeito às situações em que o intérprete busca encontrar a solução para todos os casos-problema dentro de normas como a dignidade da pessoa humana. É a redução de problemas complexos à defesa de posições mínimas. Com isso, corre-se o risco reduzir todo o debate jurídico à manutenção de um ordenamento superprotetivo de direitos mínimos.³⁶⁵

Nesse sentido, oportuna é a transcrição do pensamento de Rogério Varela³⁶⁶, quando afirma que “existe, atualmente, uma tendência para a constitucionalização dos ordenamentos jurídicos, contribuindo também para o alargamento do espectro de princípios albergados pela norma ápice”. Tal alargamento da base normativa pode transformar a CF/88 em uma Lei Fundamental tão inchada de todos os temas, que perderá um pouco da sua força normativa.

Isso deve significar que há necessidade de mudar a forma de aplicação das normas constitucionais principiológicas (tais como cidadania, dignidade da pessoa humana e solidariedade social), não as utilizando para resolver todo e qualquer problema jurídico. É esse um dos significados da lição de Vieira de Andrade³⁶⁷, quando diz que “a liberdade dos homens não pode confundir-se com a justiça social ou com a democracia política, nem ser-lhes sacrificada”. Trata-se aqui de não reduzir o debate acerca da liberdade somente a critérios de justiça social, ou mesmo sacrificar qualquer desses valores constitucionais.

O dever fundamental de pagar tributos das sociedades empresárias, por ex., não pode ser extremista e correr o risco de pender excessivamente ao ponto de ser apenas um

³⁶⁵ Em defesa da teoria do mínimo existencial, ver, por todos: TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 8, onde se lê: “*Há um direito às cláusulas mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas*”.

³⁶⁶ GONÇALVES, Rogério Magnus Varela. Entre a regra e a principiologia constitucionais: expressões da normatividade. **RDD**, ano 1, nº 1, pp. 69–91, janeiro-junho 2010, p. 78.

³⁶⁷ ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 79.

contraponto dos direitos fundamentais, mas também não pode querer ressuscitar o direito tal como o era nos regimes totalitários, ou seja, transfigurar os deveres de maneira que isso signifique uma opressão ao catálogo de direitos fundamentais do contribuinte.

Antes de avançar nesse debate, do relacionamento entre princípios e regras, tornar-se imprescindível começar por analisar o ordenamento jurídico brasileiro.

A CF/88 é um sistema normativo aberto e, por estar baseado na ideia de unidade textual, vive um forte diálogo interno. Isso permite ao intérprete compreender o sentido das disposições constitucionais de uma maneira que seja possível captar a realidade, a verdade e a justiça. As normas dentro desse sistema, por sua vez, podem ser divididas entre princípios e regras.³⁶⁸

Para Robert Alexy³⁶⁹ as normas são expressas por disposições de direitos, e estas podem ser encontradas nos enunciados normativos presentes na Constituição. No entanto, cumpre ressaltar, na esteira do pensamento do professor Humberto Ávila³⁷⁰, que por normas não se pode entender que sejam os textos ou conjunto dos textos dispostos na Constituição. Seu real significado está em ser o próprio resultado da interpretação constitucional frente aos casos práticos.³⁷¹ Perceba que pode haver normas sem que haja dispositivo constitucional, como, por ex., o princípio da segurança jurídica. É nesse sentido que Castanheira Neves³⁷² afirma que: “a normatividade da norma, decerto como norma aplicável, é o critério do juízo decisório”, pois em cada caso-problema concreto o intérprete buscará um “um elemento para a reponderação (recompreensão e reconstituição) tanto da problemática, como da normatividade da norma”.

Seguindo essa linha de raciocínio, a norma de direito fundamental somente tem relevância e é vinculativa porque a ela foi concedida tutela jurídica. Isso faz com que as normas sejam mais do que palavras soltas em uma folha de papel.³⁷³ Nesse sentido, para

³⁶⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1.159.

³⁶⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 65.

³⁷⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 30.

³⁷¹ Para a tradicional doutrina do professor Miguel Reale, norma é o equivalente de regra. Para os fins desse trabalho, adotar-se-á a dicotomia regra-princípio, com ambos sendo espécies de normas. Ver: REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 93, onde se lê: “*Já nos é dado inferir das lições anteriores que a Ciência do Direito tem por objeto a experiência social na medida em que esta é disciplinada por certos esquemas ou modelos de organização e de conduta que denominamos normas ou regras jurídicas.*”

³⁷² NEVES, A. Castanheira. **Metodologia jurídica**: problemas fundamentais. Coimbra, 1993, p. 185.

³⁷³ BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais**: o princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 38.

Robert Alexy³⁷⁴, os princípios e as regras são normas porque expressam juízos de dever-ser. Mas somente a certeza sobre a juridicidade das normas não é o suficiente. É preciso descobrir a estrutura das normas, destrinchando-a para ver melhor a distinção entre regras e princípios, esta que é um dos alicerces da teoria dos direitos fundamentais.³⁷⁵

Segundo Gomes Canotilho³⁷⁶, a distinção entre essas figuras é algo complexo. Os critérios sugeridos por ele são: a) Grau de abstração: as regras são pouco abstratas e os princípios tem um grau de abstração elevado; b) Grau de determinabilidade: por este critério, as regras podem ser diretamente aplicadas porque são normas densas, já os princípios, por serem mais imprecisos e vagos, carecem de uma maior atuação concretizadora; c) Grau de fundamentalidade: os princípios são normas com natureza estruturante; d) “Proximidade” da ideia de direito: os princípios são “*standards*” que se vinculam genericamente à ideia de justiça ou de direito, já as regras são normas vinculativas apenas na medida de sua funcionalidade; e) Natureza normogenética: os princípios são a base para a construção das regras, desempenhando assim uma função de criação.

Disso se depreende que não é uma tarefa tão simples diferenciar princípios e regras. De todos os constitucionalistas, Robert Alexy aponta um critério que facilitaria a distinção entre as figuras, que é ver o princípio como expressão de uma ideia de otimização.³⁷⁷ Isso significa que os princípios ordenam a maior efetivação possível do seu conteúdo normativo, porém sempre dentro do que for jurídica e faticamente possível.

Nesse meio, vale destacar a concepção de Ivo Dantas³⁷⁸, que ensina que os princípios refletem a própria estrutura ideológica do Estado, e, sendo assim, representam os valores consagrados na Constituição. Entretanto, o fato de estarem intimamente relacionados a estes valores não significa que os princípios estejam no plano axiológico. Não é dessa maneira porque eles possuem caráter deontológico³⁷⁹, estabelecendo obrigações imprescindíveis à consecução do objetivo da norma.

No tocante às regras, estas são verdadeiras normas de sim ou não. Ou são satisfeitas ou são violadas. Com as regras não existe meio termo, a pessoa deve fazer exatamente da

³⁷⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 87.

³⁷⁵ Ibidem, p. 85.

³⁷⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ed. Coimbra: Almedina, 2003, pp. 1.160 e 1.161.

³⁷⁷ ALEXY, Robert. On the Structure of Legal Principles. **RJ**, vol. 13, n. 3, p. 294 – 304, September 2000, p. 294; ALEXY, Robert. Op. Cit., nota 330, pp. 90 e 91.

³⁷⁸ DANTAS, Ivo. **Princípios constitucionais e interpretação constitucional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1995, p. 59.

³⁷⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 80.

maneira que está ali determinado. Essa característica faz com que, em um conflito entre regras, se uma solução de inclusão de cláusula de exceção não for possível, uma das regras deva ser declarada inválida e excluída do ordenamento jurídico. Isso é totalmente diferente do que acontece com os princípios, que, em caso de colisão, ambos devem ser efetivados da maneira mais completa possível.

Do que foi dito já é possível constatar que as regras e os princípios possuem funções distintas dentro do sistema normativo. As primeiras objetivam resolver conflitos de interesses através de comandos que são, à primeira vista, fortes e de difícil superação. Os princípios têm outras pretensões, consubstancializadas na função de complementação e até de fonte para a criação de novas regras. Estes possuem uma superabilidade mais flexível, visto que sua não aplicação não acarreta em invalidade normativa.³⁸⁰

Com isso, vai ficando claro que não é possível reduzir o combate ao planejamento tributário simplesmente ao argumento da solidariedade social e do dever fundamental de pagar impostos. As regras inerentes ao poder de tributar foram criadas para efetivarem os princípios constitucionais, e, como regras, são normas difíceis de terem sua aplicação afastada, até porque chega a ser mais prejudicial deixar de aplicar uma regra válida do que ponderar a incidência de um princípio. A questão é como resolver esse intrincado paradigma, que certamente demanda um revisitar à ideia da legalidade.

6.4 CONFLITO ENTRE NORMAS CONSTITUCIONAIS: AUTONOMIA PRIVADA VERSUS SOLIDARIEDADE SOCIAL

A discussão acerca do planejamento tributário agressivo leva a outra intrigante questão jurídica, que é o conflito entre duas normas com dignidade constitucional. O estudo dessa oposição normativa pede uma atividade interpretativa que as harmonize dentro do sistema, sempre levando em consideração o princípio da unidade da CF/88.³⁸¹

Nesse sentido, para que se atinja o equilíbrio normativo no seio da Constituição, torna-se necessário a existência de relações diretas e indiretas entre direitos e deveres. Assim, a relação entre o direito fundamental do contribuinte à autonomia privada precisa estar em constante equilíbrio com o dever fundamental de pagar tributos, este visto como corolário da solidariedade social. Isso porque as Constituições, e assim também a CF/88, para serem

³⁸⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 103.

³⁸¹ GARCIA, Emerson. **Conflito entre normas constitucionais**. Esboço de uma Teoria Geral. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 3.

duradouras e tidas como boas, devem ser voltadas à busca da harmonia interna.

No que se refere à relação entre direitos e deveres fundamentais, é de se dizer inicialmente que um funciona como limite do outro, como uma espécie de freios e contrapesos tão típica do paradigma constitucionalista. Isso impede a prevalência absoluta de direitos individuais, como também impede que os direitos da comunidade passem por cima do indivíduo comum.

A ordenação política democrática e pluralista envolve a construção constitucional de direitos e deveres de modo balanceado. Não necessariamente em uma mesma posição jurídica (em que pese terem a mesma dignidade), mas sim em respeito à posição do outro como cidadão. Respeito esse que é tanto em relação aos direitos da pessoa, quanto aos de toda a coletividade.³⁸² Isso leva à ideia de que existe apenas um aparente conflito entre normas constitucionais, visto que elas devem ser sempre interpretadas tendo por base essa ideia de integração do texto da Lei Fundamental.³⁸³

No caso da autonomia privada e da solidariedade social, há um choque entre direitos que pertencem a diferentes dimensões. Especificamente neste caso, o direito fundamental à autonomia privada é um direito fundamental de primeira dimensão (direito de liberdade); e está limitado por um direito fundamental de terceira dimensão, consubstancializado no princípio da solidariedade social.³⁸⁴ Este por sua vez também vê sua plena aplicação depender da efetivação da função social da sociedade empresária, que é um direito fundamental de segunda dimensão. Como se vê, trata-se de uma intrincada relação entre as dimensões de direitos e deveres.

Seguindo essa linha de raciocínio, e levando em conta o que se pôde constatar anteriormente neste trabalho, a relação da companhia multinacional com o Estado é diferente da do contribuinte cidadão, o que exige um paradigma de avaliação diverso. Ou seja, para fazer uma boa interpretação das relações entre a autonomia privada das sociedades empresárias transnacionais e a solidariedade social, é preciso levar em conta a particularidade do modo como aquelas estão inseridas na comunidade constitucional. Além disso, deve ser avaliada a continuidade do desenvolvimento socioeconômico e o respeito à posição jurídica

³⁸² Nesse sentido, Peces-Barba Martínez explica que o exercício dos deveres fundamentais alcança uma dimensão social geral, que beneficia todas as pessoas e à representação jurídica destas, que é o próprio Estado. Ver: MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. Los deberes fundamentales. **Doxa** – Cuadernos de Filosofía del Derecho, v.4, pp. 329-341, 1987, pp. 336 e 337.

³⁸³ HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 65.

³⁸⁴ GALINDO, Bruno. **Direitos fundamentais**. Análise de sua concretização constitucional. Curitiba: Juruá, 2006, p. 58.

fundamental de todos os membros do Estado.

É dessa forma que se pode afirmar que a autonomia privada como direito fundamental de liberdade do contribuinte está diretamente relacionada à capacidade contributiva e à solidariedade social. Portanto, não pode o Estado simplesmente querer arbitrariamente reclassificar atos ou negócios jurídicos a fim de tributá-los, pois a ele não é dado o direito de subtrair a própria capacidade contributiva do contribuinte.³⁸⁵ O princípio democrático exige que os direitos fundamentais tenham preeminência sobre o mero interesse institucional.³⁸⁶

Além disso, sendo a Constituição um texto dinâmico, sua interpretação será feita sempre em relação a um problema concreto e que se adeque aos fatos, pois são estes que conferem vida ao direito.³⁸⁷ Ora, uma vez que se constate que mais de uma norma constitucional pode ser aplicada a um mesmo caso, e todas elas projetam sobre ele sua força normativa³⁸⁸, torna-se imprescindível que o intérprete atue no sentido de estabelecer limites entre elas, favorecendo sua concordância prática.³⁸⁹

Os valores e bens jurídicos constitucionais devem, por meio do princípio da conformidade material, serem levados uns ao encontro dos outros, e interpretados de maneira que todos sejam efetivados na maior medida possível. O mandamento da solidariedade não pode ser concretizado na seara tributária à custa da autonomia privada, mas ambos precisam ter limites que possibilitem sua aplicação eficaz e simultânea.³⁹⁰

Esta atividade do intérprete³⁹¹ deve ser realizada com a utilização de postulados normativos, que nada mais são do que normas que versam sobre a aplicação de outras normas. São exemplos das tais metanormas: coerência; unidade do ordenamento jurídico; ponderação;

³⁸⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 528.

³⁸⁶ GARCIA, Emerson. **Conflito entre normas constitucionais**. Esboço de uma teoria geral. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 273.

³⁸⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. Interpretação e crítica. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 120; HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 62.

³⁸⁸ Ver: MÜLLER, Friedrich. **Métodos de trabalho no direito constitucional**. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 36: “*Se a constituição deve desenvolver força normativa, a “vontade à constituição”, que é uma vontade para seguir ou concretizar e atualizar a constituição, não pode permanecer restrita a ciência jurídica enquanto titular da função no sentido mais amplo e aos titulares de funções no sentido mais estrito.*”

³⁸⁹ GARCIA, Emerson. Op. Cit., p. 79.

³⁹⁰ HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, pp. 66 e 67.

³⁹¹ A título de esclarecimento, intérprete da Constituição pode ser qualquer membro da comunidade constitucional. Ver: HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**. A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, pp. 23 e 24.

concordância prática; proibição de excesso; igualdade; razoabilidade; e proporcionalidade.³⁹² Estes instrumentos são os mais utilizados para resolução de conflitos entre normas constitucionais, e, sempre que possível, devem demarcar os limites da atuação de cada um deles e seu âmbito de reconhecimento e aplicação.³⁹³

A ponderação é o maior dentre os postulados normativos, talvez por ser também o mais geral de todos eles. É por intermédio dele que há o sopesamento de bens, valores, finalidades e interesses que fazem parte do ordenamento jurídico nacional. Através dele é analisada a totalidade dos argumentos e elementos presentes no caso concreto, para somente depois haver uma fundamentação das relações entre os objetos, estabelecendo-se as regras de relacionamento entre eles.³⁹⁴

Nesse norte, o professor Humberto Ávila³⁹⁵ traz um exemplo desse relacionamento normativo que é muito pertinente ao objeto deste estudo, quando afirma que o princípio da livre iniciativa tem como bens jurídicos essenciais à sua realização a liberdade e autonomia. E que o interesse em jogo é justamente o fato de algum sujeito possuir os requisitos necessários para usufruir desses bens jurídicos. O valor inerente a essa situação é o da liberdade, que sendo algo bom, deve ser buscado pelo aplicador da norma e protegido. Já o caráter principiológico leva em consideração o aspecto deontológico dos valores mencionados.

Esse exemplo mostra quão complexa pode ser a atividade de interpretação do caso-problema, cabendo ao intérprete buscar, no relacionamento e integração dentro do sistema jurídico, um bom horizonte de reflexão jurídico-decisório.³⁹⁶

O princípio da proibição do excesso, por sua vez, configura-se como um densificador do próprio Estado Democrático de Direito, aludindo a qualquer momento em que um direito fundamental estiver sendo excessivamente restringido. Na verdade, este é seu único critério de aplicação.³⁹⁷ Como consequência disso, aparece uma restrição ao legislador e ao intérprete, qual seja, a de que as limitações aos direitos fundamentais devem ser adequadas, necessárias e proporcionais.³⁹⁸

As limitações serão necessárias quando disserem respeito a um bem juridicamente

³⁹² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 134.

³⁹³ GARCIA, Emerson. **Conflito entre normas constitucionais**. Esboço de uma Teoria Geral. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 291.

³⁹⁴ ÁVILA, Humberto. Op. Cit., p. 155.

³⁹⁵ Ibidem.

³⁹⁶ BRONZE, Fernando José. **Lições de Introdução ao Direito**. 2 ed. Coimbra, 2010, p. 885.

³⁹⁷ ÁVILA, Humberto. Op. Cit., p. 158.

³⁹⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 457.

protegido e cuja conjuntura exija a atuação interventiva. A adequação toma por referência o objetivo pretendido, de maneira a que o meio utilizado seja apropriado à finalidade desejada. Por fim, a proporcionalidade *stricto sensu* requer que a medida realizada seja quantitativamente correta, e assim nem mais nem menos que o necessário à consecução da norma.³⁹⁹

Isso leva aos postulados normativos específicos. Dentre eles, a razoabilidade é aquela pela qual as normas de caráter geral devem ser conciliadas com o caso concreto. Deve ser demonstrado o enquadramento da norma à materialidade dos fatos, ou os motivos pelos quais aquela não se enquadra na prática. A razoabilidade ainda exige que o ato jurídico seja adequado aos fins a que se propõe realizar.⁴⁰⁰

A proporcionalidade é outro postulado específico. Ela não pode ser confundida com nenhum outro, pois exige adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu* em relação às medidas tomadas para atingir uma finalidade controlada. É diferente da proibição do excesso⁴⁰¹ porque não tem por objetivo controlar a eficácia mínima dos princípios constitucionais, mas tão somente requer a proporcionalidade dos meios com os fins.⁴⁰²

Ao fazer uso dessas metanormas de caráter hermenêutico, o intérprete passa a ter condições de buscar a maior efetividade dos mandamentos da CF/88, não podendo reduzir nenhum conflito normativo a uma decisão que leve um direito fundamental à ineficácia. Assim, ainda que esteja em jogo o valor da solidariedade, não pode a autonomia privada ser inviabilizada sob este argumento.

Explicados tanto o relacionamento de princípios e regras, quanto os conflitos entre normas constitucionais, falta fazer referência à peculiaridade do dever fundamental de pagar tributos da sociedade empresária, que não se confunde com o mesmo dever, sendo que relacionado aos cidadãos.

³⁹⁹ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**: direitos fundamentais. Tomo IV. 3 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 207, que complementa ensinando que: “A falta de necessidade ou de adequação traduz-se em arbítrio. A falta de racionalidade em excesso. E, por isso, fala-se, correntemente, também em princípio da proibição do arbítrio e da proibição do excesso.” Como um desdobramento adicional, ver: NUNES, Luiz Antônio Rizzato. **O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana**: doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 43.

⁴⁰⁰ ÁVILA, Humberto **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 134.

⁴⁰¹ Nas situações abarcadas pelo postulado maior que é o princípio da proibição do excesso, a proporcionalidade pode até mesmo ser considerada como o consequente daquele.

⁴⁰² ÁVILA, Humberto. Op. Cit. Nota 400, p. 177.

SEGUNDA PARTE

A REABILITAÇÃO CRÍTICA PELA TEORIA DA ADEQUAÇÃO SOCIAL TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO III

TRIBUTAÇÃO DA RENDA DE COMPANHIAS MULTINACIONAIS

“Desnecessário encarecer que a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor justiça, e sua realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos”.

Paulo de Barros Carvalho

“Um imposto sobre as rendas das casas, por consequência, recairia em geral mais acentuadamente sobre os ricos, e numa desigualdade desta natureza não haveria talvez nada de muito desrazoável. Não é muito despropositado que os ricos contribuam para a despesa pública não só em proporção com o seu rédito, mas com alguma coisa mais do que nessa proporção”.

Adam Smith

1 ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO BRASIL

A CF/88, em seu art. 153, inc. III, atribuiu à União Federal a competência para instituir imposto sobre a renda ou proventos de qualquer natureza. O §2º desse mesmo dispositivo ainda complementa determinando que esta exação fiscal deva atender às características da generalidade, universalidade e progressividade, na forma da lei.⁴⁰³ No geral, trata-se aqui de uma permissão normativa para que um dos entes federativos (União) introduza no ordenamento uma norma jurídica tributária, visando instituir um imposto que deve servir para custear as despesas do governo federal.⁴⁰⁴

Essa distribuição de competência tem como uma de suas principais particularidades a impossibilidade do sujeito que a recebeu de delega-la a qualquer outra pessoa política.⁴⁰⁵ O disciplinamento da incidência tributária está rigidamente atrelado ao ente federativo designado pelo constituinte. Isso é decisivo para a manutenção da federação enquanto tal, pois possibilita que União, Estados e Municípios conservem a autonomia que lhes é propiciada pela arrecadação fiscal.

Para além disso, a rigidez da distribuição de competências também favorece os contribuintes, porquanto se aumenta o grau de certeza quanto ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária. Qualquer invasão a uma competência de outrem poderá ser arguida no Poder Judiciário. É que, na lição de Paulo de Barros Carvalho⁴⁰⁶: “Uma vez cristalizada a delimitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria dá-se por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional”.

Com esses esclarecimentos preliminares, é preciso saber qual a definição de renda no Brasil. A Constituição não estabeleceu um conceito fechado de renda ou de proventos, que são as duas bases de cálculo desse imposto. O Ministro Joaquim Barbosa⁴⁰⁷, do STF, relatando processo com repercussão geral, firmou tese vencedora no sentido de que: “não existe um conceito ontológico para *renda*, de dimensões absolutas, caráter imutável e existente independentemente da linguagem, que possa ser violado pelo legislador

⁴⁰³ CF/88: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza; [...]§ 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;”.

⁴⁰⁴ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 226 e 227.

⁴⁰⁵ Ibidem, p. 282.

⁴⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 240.

⁴⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 582525, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 09/05/2013, Repercussão Geral - Mérito DJe-026 Divulg. 06-02-2014, Public. 07-02-2014.

complementar ou legislador ordinário, dado que se está diante de um objeto cultural”.

Anteriormente, o posicionamento do plenário da Corte Suprema seguia o entendimento do Ministro Carlos Velloso⁴⁰⁸ e vinha decidindo pela existência de um conceito constitucional de renda: “Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso”. Em verdade, o começo da mudança se deu com o voto do Ministro Nelson Jobim⁴⁰⁹, em processo no qual foi relator para acórdão, quando afirmou: “Observo, desde logo, que o substantivo “RENDA” está, na Constituição, sem qualquer adjetivação”.

De uma maneira ou de outra, o fato é que o texto constitucional, na esteira do pensamento de Heleno Torres⁴¹⁰, traça algumas balizas para o assunto, na forma de indicações genéricas que formam uma moldura normativa. É exemplo disso a doutrina do mínimo existencial, capacidade contributiva, proteção à livre iniciativa, ou seja, os princípios constitucionais em unidade. Como se vê, mesmo que se afirme que não existe um conceito propriamente constitucional de renda, esta também não se oferece para pleno preenchimento pelo legislador infraconstitucional.

A CF/88 oferece elementos que facilitam o trabalho do intérprete na delimitação do critério material da hipótese de incidência. Pode-se dizer que existe um perfil constitucional do IR, que se submete ao feixe de princípios ordenadores do Sistema Tributário Nacional. Dessa maneira, o imposto deve obedecer, nas palavras de Francisco Leite⁴¹¹: “aos princípios da isonomia, irretroatividade da lei, segurança jurídica, estrita legalidade, da anterioridade tributária, da vedação ao confisco, da capacidade contributiva, da uniformidade da tributação, dentre outros”. Tudo que representa uma densa moldura normativa, devendo ser considerada pelo intérprete para aferição da constitucionalidade da determinação do fato gerador.

Dito isto, percebe-se que a construção da hipótese de incidência tributária ficou a cargo da técnica legislativa.⁴¹² Em outras palavras, é a lei que fixa qual é o fato que tem a potencialidade de fazer a obrigação tributária, sempre respeitando os limites constitucionais.

⁴⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 117887, Relator: Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 11/02/1993, Publicado no DJ 23-04-1993, pp-06923.

⁴⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 201465, Relator: Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em 02/05/2002, DJ 17-10-2003, pp-00014.

⁴¹⁰ TORRES, Heleno. Comentários ao Art. 153, III. In CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 1686.

⁴¹¹ DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário aplicado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 717.

⁴¹² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2013, pp. 30 e 31.

Foi exatamente isso que fez o legislador através do CTN.⁴¹³ Partindo do art. 43 do referido código, é crível dizer que o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de: a) renda, entendida como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; b) proventos de qualquer natureza, entendidos como quaisquer outros acréscimos patrimoniais que não estejam compreendidos na primeira hipótese.

Visando facilitar a compreensão do dispositivo legal, o professor Heleno Torres⁴¹⁴ o divide em três partes que devem acontecer para a incidência do IR, *in verbis*: a) “a) realização do núcleo: *adquirir renda ou provento*, como produto do emprego do capital, do trabalho ou da combinação de ambos ou outra modalidade que implique *acréscimo patrimonial*”; b) “que se caracterize tal “produto” como *riqueza nova*, isto é, como típico acréscimo de patrimônio preexistente”; c) e “que se configure sua *disponibilidade* para o beneficiário de modo certo e determinado”.

Na mesma linha de raciocínio, Josiane Minardi⁴¹⁵ enfatiza que para que ocorra incidência do Imposto de Renda é necessário o surgimento de riqueza nova. A verificação do acréscimo se dará pelo “cômputo de todos os valores que entram e que saem do patrimônio do Contribuinte”. Todavia, deve-se atentar que a mera recomposição patrimonial não é fato gerador do imposto, bem como estão excluídas os valores recebidos a título de indenização.

Com isso, fica evidente a importância do acréscimo patrimonial, que se transforma em um limite ao próprio poder de configuração do legislador. Não importa aqui a nomenclatura que o contribuinte der à receita ou rendimento, quando houver disponibilidade jurídica ou econômica (no sentido de atualidade) a lei poderá alcançá-la.⁴¹⁶

Nesse sentido, uma particularidade interessante do IR é que ele é o imposto mais

⁴¹³ CTN: “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

⁴¹⁴ TORRES, Heleno. Comentários ao Art. 153, III. In CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 1687.

⁴¹⁵ MINARDI, Josiane. **Manual de direito tributário**. 2 ed. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 658.

⁴¹⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2013, pp. 25 e 28.

adaptado para aferição da capacidade contributiva do contribuinte, dando condições ao legislador de controlar toda a gama de ingressos financeiros e escolher quais são as despesas que se prestam a ser dedutíveis da base de cálculo.⁴¹⁷ Essa identificação do verdadeiro acréscimo patrimonial torna o IR o principal vetor de justiça fiscal. Entretanto, o Poder Público não pode perder a prudência, devendo se manter estritamente dentro de seus limites constitucionais. Na lição de Paulo de Barros Carvalho⁴¹⁸: “Transcendendo esses limites, ou o Poder Público estará abrindo mão do imposto ou extrapolando suas prerrogativas, exigindo riqueza que não é lhe devida pelo administrado”.

No que se trata especificamente da tributação da renda das pessoas jurídicas, os contribuintes estão sujeitos a uma alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro apurado. A este valor se soma uma alíquota adicional de 10% (dez por cento) sobre toda a parcela do lucro que exceder R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), por mês.⁴¹⁹ No Brasil, também há a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que se destina ao financiamento da seguridade social (art. 195, I, “c”, da CF/88) e cuja alíquota é de 9% (nove por cento) sobre o lucro.⁴²⁰

Entretanto, o grande problema do IR/CSLL, pelo menos quando se fala de planejamento tributário agressivo, é o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária. Esse elemento diz respeito à previsão, pelo legislador, de uma indicação precisa do domínio espacial de vigência da norma tributária. É através dele que a companhia pode saber antecipadamente se o lugar em que os atos ou negócios jurídicos são praticados está inserido ou não dentro da área demarcada pela legislação do IRPJ.⁴²¹

Via de regra, as convenções internacionais adotam a regra geral da competência exclusiva para tributar do Estado em que a companhia possui sua residência, sendo que existe

⁴¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 676.

⁴¹⁸ Ibidem.

⁴¹⁹ BRASIL. **Receita Federal. IRPJ (Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas)**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/IRPJ>>. Acesso em 18/03/2016.

⁴²⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.580. Ademais, é de se registrar que a CSLL se aplica a todos os tratados de dupla tributação assinados pelo Brasil, pois o CARF vem entendendo que ela está conjugada ao Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas para fins de aplicação dos tratados internacionais, especialmente tendo em conta que incidem sobre uma base que, na ótica internacional, equivale à renda da pessoa tributada. Isso se depreende das seguintes decisões: a) BRASIL. Ministério da Fazenda. CARF. Processo n. 19515.721533/2012-07, Acórdão n. 1302-001.620. Relator Alberto Pinto Souza Júnior. Decisão publicada em 13/02/2015; b) BRASIL. Ministério da Fazenda. CARF. Processo n. 13502.720167/2011-42, Acórdão n. 1401-001.037, Relator Alexandre Antonio Alkmim Teixeira. Decisão publicada em 07/01/2014; c) BRASIL. Ministério da Fazenda. CARF. Processo n. 10980.722855/2011-13, Acórdão 1101-000.902, Relatora Edeli Pereira Bessa (vencida). Decisão publicada em 08/02/2015.

⁴²¹ BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo**. Ensaio sobre competência e definição do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária. São Paulo: Noeses, 2014, p. 144.

uma competência cumulativa do Estado de onde provém a fonte do dinheiro, mas somente se nele existir um estabelecimento estável com lucros imputados a ele.⁴²²

Acontece que isso parte do pressuposto de que os contribuintes mantêm uma ligação física e facilmente identificável com o território, seja por desenvolver atividades econômicas (estabelecimento estável) ou por fixar residência. Nada poderia estar mais distante da realidade. Atualmente, as companhias manipulam o elemento espacial da regra-matriz para frustrar as pretensões tributárias do Estado.⁴²³

As operações de manipulação dos elementos de conexão subjetivos serão mais bem compreendidas quando da análise da estrutura fiscal internacional de algumas empresas multinacionais, o que será feito no item 5. Importa agora avançar na análise de alguns desenvolvimentos legislativos brasileiros que visam melhorar o combate a essas práticas agressivas.

2 JUSTIÇA E TRIBUTAÇÃO DA RENDA EMPRESARIAL NO MUNDO GLOBALIZADO

Nos dias atuais não há nenhum tipo de integração dos sistemas tributários dos países, sendo que os tratados firmados são baseados nos princípios da não-discriminação e da reciprocidade entre os contratantes. O funcionamento dessas relações está baseado em uma divisão da base tributária entre o Estado da fonte e o da residência da pessoa. Em linhas gerais, pode-se dizer que ao país da fonte cabe tributar os rendimentos auferidos no país, mas deve permitir a dedução dos valores pagos ao investidor e sobre intangíveis (p. ex., propriedade intelectual), sobre os quais a tributação caberá ao Estado da residência.⁴²⁴

Como se percebe tudo passa pelos elementos de conexão com o ordenamento jurídico, sendo que no que tange à tributação da renda empresarial, é preponderante a análise pelos princípios da fonte (*source principle*) e da residência (*residence principle*), ou seja, o local de produção da renda pelos capitais e o local da residência do beneficiário desses investimentos. Portanto, diz-se que o país da fonte é o importador de capitais e o país da

⁴²² XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2011, pp. 607 e 608.

⁴²³ MORAIS, Rui Duarte. Os impostos no século XXI. In DIAS, Jorge de Figueiredo (Coord.); CANOTILHO, José Joaquim Gomes (Coord.); COSTA, José de Faria (Coord.). **Ars Iudicandi**. Estudos em homenagem ao prof. Doutor António Castanheira Neves. Vol. III: Direito Público, Direito Penal e História do Direito. Coimbra: Coimbra Editora, 2008, pp. 415 e 416.

⁴²⁴ AULT, Hugh J. Corporate integration, tax treaties and the division of international tax base: principles and practices. **TLR**. Vol. 47, pp. 565-608, 1992, p. 565. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=916352>. Acesso em 16/03/2016.

residência é aquele que está exportando capitais.⁴²⁵

O que travava o comércio mundial é que ambos os Estados se arvoravam no direito de tributar a mesma renda e ambos tinham razão para fazer isto. O país da fonte possui uma forte ligação com o fato gerador, pois é em seu território que vai surgir a nova fortuna. Entretanto, a direção efetiva dos negócios geralmente está no país da residência e a não tributação de riquezas auferidas no estrangeiro representa um enorme déficit para as contas públicas deste Estado.⁴²⁶ Para resolver esse imbróglio e com o objetivo de evitar uma dupla tributação internacional sobre o mesmo fato jurídico é que vão surgir os Acordos para Evitar a Dupla Tributação em relação aos Impostos sobre a Renda.

Essas Convenções contra Dupla Tributação são como elementos de sobreposição, que se acoplam aos ordenamentos nacionais e tentam limitar as características que levam à dupla tributação.⁴²⁷ A importância desse tipo de convenção é facilitar a livre circulação internacional de capitais, sendo que, para isso, entre os Estados contraentes há uma renúncia bilateral de seus poderes tributários, baseada na reciprocidade.⁴²⁸

É a partir do início do século XX que tratados visando eliminar bitributações começam a entrar em vigor. A Convenção de 1925 entre a Alemanha e a Itália foi o primeiro acordo do gênero em todo o mundo. A ele se seguiram aproximadamente 20 tratados até o advento da Segunda Guerra Mundial. Com o fim das hostilidades, a internacionalização progressiva da economia americana era evidente (fruto do aumento do comércio e dos numerosos empréstimos durante e após o conflito), bem como o aumento do fluxo de investimentos através do Atlântico, isso acelerou a celebração de numerosos tratados bilaterais e multilaterais sobre o assunto.⁴²⁹

Antes desses acordos fiscais, o princípio que regia as relações internacionais era o da maximização da tributação e das receitas nacionais, o que acabava por prejudicar a todos com a diminuição do comércio e das bases tributáveis. Quando se percebeu isso, um novo princípio passou a ser o paradigma do direito internacional fiscal: a igualdade. Trata-se, agora, de um “sistema de partilha de receitas” entre dois Estados, sendo que eles bilateralmente assumem o compromisso de renunciar ao seu poder de tributar de maneira equilibrada, de

⁴²⁵ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6 ed. Forense: Rio de Janeiro, 2005, p. 254.

⁴²⁶ Ibidem, pp. 256 e 257.

⁴²⁷ BELLAN, Daniel Vitor. **Direito tributário internacional**. Rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 27.

⁴²⁸ SANCHES, J. L. Saldanha. **Os limites do planejamento fiscal**. Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 401.

⁴²⁹ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 99 e 100.

modo a beneficiar a ambos.⁴³⁰

A importância desses acordos está em evitar uma guerra fiscal que acabaria por prejudicar a todos os países. Considera-se, portanto, que o aumento da tributação da renda das companhias afeta a competitividade da economia nacional. O ponto central desse debate é a capacidade de atrair investimentos, nomeadamente o desencorajamento da aplicação/movimentação do capital nacional e estrangeiro.⁴³¹

O problema está na existência de diferentes níveis de tributação no mundo. Cada país define soberanamente sua própria carga tributária sobre os rendimentos empresariais, o que pode vir a gerar divergências relevantes nas decisões empresariais. Dessa forma, os países acabam tendo que aproximar suas cargas tributárias de modo a permanecerem atrativos, nomeadamente em relação a mercados de tamanho e força similares. Além disso, tomam medidas de atuação conjunta e troca de informações, tudo visando incentivar o comércio e fechar possíveis brechas para a evasão fiscal.

Nesse sentido, hoje o Brasil possui 32 acordos de bitributação em vigor, o que é muito pouco diante da média de outros países, como o Reino Unido e Alemanha, vez que cada um ultrapassa facilmente o número de 80 acordos firmados.⁴³² A tendência para esse tipo de tratado é sempre de uma crescente na medida da intensificação do comércio com o resto do mundo e da maior presença de investimentos estrangeiros.⁴³³

Atualmente, a busca por justiça no sistema internacional passa por esse tipo de acordo para evitar dupla tributação, mas sobretudo estão influenciadas pela tentativa dos países de incentivar o comércio e diminuir a fuga de capitais. Entretanto, algumas pesquisas empíricas⁴³⁴ já demonstraram que os bilionários e as grandes empresas raramente se movem para diferentes países por razões eminentemente fiscais. Quando o fazem é para países geográfica e culturalmente próximos, além do fluxo ser maior saindo de países pobres com

⁴³⁰ SANCHES, J. L. Saldanha. **Os limites do planeamento fiscal**. Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 403.

⁴³¹ KNOLL, Michael S. The corporate income tax and the competitiveness of U.S. Industries. **ILE Research Paper No. 09-01**. University of Pennsylvania Law School, 2009, p. 13. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1330434>. Acesso em 15/03/2016.

⁴³² Os países que o Brasil possui acordos de bitributação são: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Eslováquia, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, República Tcheca, Suécia, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela. Havia um acordo com a Alemanha, mas este país denunciou o tratado. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>>. Acesso em: 20/04/2016.

⁴³³ BELLAN, Daniel Vitor. **Direito tributário internacional**. Rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 28.

⁴³⁴ SANANDAJI, Tino. The international mobility of the super-rich. 2012. **IFN Working Paper No. 904**. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2051023>>. Acesso em 15/03/2016.

destinação aos países ricos, que geralmente possuem cargas tributárias elevadas. Não é que a tributação não seja relevante para os rumos do negócio, mas outros fatores são ainda mais determinantes, como os conhecimentos do mercado em que atuam e o tamanho do mercado potencial.

4 SOBERANIA E COOPERAÇÃO INTERNACIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A construção de um sistema tributário internacional mais justo passa, idealmente, por uma maior colaboração e cooperação entre os países, pelo exercício conjunto das competências fiscais soberanas e por uma ajuda mútua em prol da coletividade das nações. Entretanto, esse é um caminho longo a ser percorrido e demanda uma grande vontade política em prol do objetivo comum, assim como da máxima harmonização possível entre os ordenamentos jurídico-tributários. A busca pela diminuição das discordâncias normativas envolve essa tentativa pluriestatal de eliminar as inconsistências comparadas, no mínimo através de uma aproximação e diálogo entre os atores internacionais envolvidos.⁴³⁵

Dentre todos os meios à disposição para o combate ao planejamento tributário agressivo de multinacionais, não há dúvida de que a cooperação administrativa em matéria tributária é o meio menos lesivo à soberania dos países.⁴³⁶ A necessidade dessa cooperação está relacionada à globalização e ao forte desenvolvimento tecnológico ocorrido no final do século XX e agora no início do século XXI, avanços que tornaram possível ao contribuinte uma maior agilidade nas trocas comerciais e uma facilidade redobrada na construção de estruturas fiscais internacionais voltadas para o planejamento agressivo.⁴³⁷

Portanto, pode-se dizer que um dos elementos centrais de toda a estratégia da OECD na luta contra o BEPS é a cooperação estatal através do intercâmbio de informações sobre os contribuintes. O objetivo dessa troca de dados é melhorar os índices de gestão fiscal e permitir um ganho de eficiência. Assim, intenta-se ainda uma correta determinação da dívida tributária.⁴³⁸ Outro ponto que decorre da cooperação é a colaboração para dar efetividade à

⁴³⁵ OLIVEIRA, Maria Odete Batista de. **O intercâmbio de informação tributária**. Nova disciplina comunitária. Estado actual da prática administrativa. Contributos para uma maior significação do instrumento. Coimbra: Almedina, 2012, p. 87.

⁴³⁶ PRATS, Francisco Alfredo García. Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria. In EZQUERRO, Teodoro Cordón (Dirección). **Manual de Fiscalidad Internacional**. 2 ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 994.

⁴³⁷ YURRITA, Miguel Ángel Collado; FLOR, Luis María Romero. El intercambio de información entre Administraciones Tributarias. In YURRITA, Miguel Ángel Collado (Director). **Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura**. Navarra: Aranzadi, 2011, p. 30.

⁴³⁸ PRATS, Francisco Alfredo García. Op. Cit., p. 996.

cobrança dos tributos, que se consubstancia na situação em que um Estado solicita ajuda para, nas palavras de Maria Odete Oliveira⁴³⁹ “permitir uma correcta execução da dívida tributária nascida num Estado”, tudo isso “ao serviço do controlo da evasão fiscal e da realização da justiça tributária”.

Tudo isso faz com que sejam frequentes as discussões nos foros internacionais acerca da construção de meios adequados de colaboração entre os Estados na luta contra os abusos e fraudes na seara tributária. A via do intercâmbio de informações pode auxiliar ainda no combate à pluritributação internacional das rendas das multinacionais, evitando uma dupla imposição através de uma diminuição da assimetria informacional entre os países. Entretanto, para operacionaliza-lo existe uma complexidade que lhe é inerente, também associada ao estabelecimento dos procedimentos e canais por onde a informação vai ser enviada e recebida, assim como a difícil tarefa de conciliação dos ordenamentos através de Acordos bilaterais de Dupla Tributação.⁴⁴⁰

Diz-se que uma das principais funções do intercâmbio de informações fiscais é justamente permitir às administrações fiscais ter uma noção mais correta da carga tributária que está sendo paga pelo contribuinte nas diferentes jurisdições. Dessa forma, no caso da tributação da renda internacional, pode-se afirmar que ela deve assegurar uma melhor avaliação de todos os elementos tributários que sejam importantes no processo de incidência, liquidação e cobrança do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica.⁴⁴¹ Além disso, também se revela um instrumento a serviços dos direitos do contribuinte, mormente nas situações em que vai garantir a correta aplicação de um regime jurídico fiscal em consonância com o princípio da neutralidade e da não discriminação.⁴⁴²

Entretanto, algumas situações podem legitimar o direito de recusa de um Estado de fornecer informações a outro, estando exemplificada no art. 26º, n.3, da Convenção Modelo da OECD.⁴⁴³ Na ocorrência de qualquer das situações a seguir, há legitimidade em negar a cooperação em termos de informação: a) A informação a ser fornecida contraria a legislação e a prática administrativa de um dos Estados contratantes do Tratado; b) As informações podem

⁴³⁹ OLIVEIRA, Maria Odete Batista de. **O intercâmbio de informação tributária**. Nova disciplina comunitária. Estado actual da prática administrativa. Contributos para uma maior significação do instrumento. Coimbra: Almedina, 2012, pp. 116 e 117.

⁴⁴⁰ GARCÍA, Gemma Patón. La dimensión del intercambio de información en los convenios fiscales internacionales. In YURRITA, Miguel Ángel Collado (Director). **Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura**. Navarra: Aranzadi, 2011, pp. 177-184.

⁴⁴¹ OLIVEIRA, Maria Odete Batista de. Op. Cit., pp. 140 e 141.

⁴⁴² LÓPEZ, M^a. Esther Sánchez. La tutela del contribuyente en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional. In YURRITA, Miguel Ángel Collado (Director). **Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura**. Navarra: Aranzadi, 2011, p. 141.

⁴⁴³ OLIVEIRA, Maria Odete Batista de. Op. Cit., p. 175.

ser obtidas com base na prática administrativa normal do Estado solicitante; c) As informações contêm segredos ou processos comerciais, industriais ou profissionais, podendo se revelar também o seu fornecimento contrário à ordem pública.

Outras dificuldades ainda vão se somar à tentativa de se operacionalizar um eficiente intercâmbio de informações fiscais, nomeadamente os associados a aspectos de gestão. Hoje não existe uma boa estrutura de recepção dos dados eventualmente fornecidos, não existindo pessoal dedicado e treinado para fazer um bom tratamento e articulação do material. Ademais, é preciso ressaltar que o diálogo entre jurisdições deveria ser direto entre os órgãos descentralizados que estão realizando investigação, não envolvendo autoridades que nada tem a ver com o assunto e somente aumentam a burocratização do processo. Por fim, não há previsão concreta sobre a uniformização das bases de dados, que é essencial para dar viabilidade e real utilidade às trocas automáticas de informação, isso sem falar nas naturais dificuldades linguísticas.⁴⁴⁴

No que tange ao planejamento tributário agressivo de multinacionais, ainda se pode dizer que uma eficiente cooperação pode auxiliar a administração fiscal na identificação daquelas situações nas quais a criação de empresas *offshore* está relacionada propriamente à boa condução dos negócios da companhia. Por outro lado, é uma ferramenta essencial no combate à agressividade de certas estruturas que erodem a base tributária dos Estados, impedindo, portanto, a evasão tributária internacional *lato sensu*.⁴⁴⁵

Se esse sistema de trocas estivesse em pleno funcionamento ou se mostrasse como possuindo alguma probabilidade de ter grande eficiência a curto e médio prazo, talvez fizesse sentido insistir somente nessa via. Todavia, não parece ser esse o caso. A administração fiscal tem um problema corrente e atual, pois os orçamentos públicos estão cada dia mais pressionados pelo custo dos direitos. Dessa maneira, há uma necessidade prática do desenvolvimento de um novo cânone compreensivo para a matéria fiscal em âmbito internacional.

⁴⁴⁴ OLIVEIRA, Maria Odete Batista de. **O intercâmbio de informação tributária**. Nova disciplina comunitária. Estado actual da prática administrativa. Contributos para uma maior significação do instrumento. Coimbra: Almedina, 2012, p. 249.

⁴⁴⁵ BASSO, Ana Paula. El enfoque aperturista del intercambio de información en la órbita americana: planificación fiscal y sociedades offshore. La experiencia en Brasil y Panamá. In YURRITA, Miguel Ángel Collado (Director). **Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura**. Navarra: Aranzadi, 2011, p. 409.

5 SEGUINDO O DINHEIRO: UMA COMPREENSÃO PRÁTICA DO PERIGO

O próximo passo para compreender bem a dimensão do perigo aqui levantado é explorar, como forma de exemplo, a estrutura fiscal internacional da Uber e do Bradesco. Os dois modelos são baseados em propriedades intangíveis, mas a montagem formal do planejamento diferente um pouco, conforme será percebido. Com isso, tem-se a intensão de propiciar ao leitor uma compreensão prática da discussão e uma análise técnica de como se consegue uma múltipla não tributação internacional.

5.1 A ESTRUTURA FISCAL INTERNACIONAL DA UBER

A Uber é um exemplo do progresso inexorável das ideias. É o futuro mudando a forma como as pessoas se relacionam com o mundo. Uma solução criativa, digital, conectada em tempo real, que busca facilitar a vida de passageiros e motoristas, revelando-se como uma alternativa ao serviço de táxi. Tal qual toda *startup*, o aplicativo surge em 2009 com uma ideia simples: fornecer uma solução para problemas enfrentados diariamente pelas pessoas.

Quando Travis Kalanick e Garret Camp idealizaram a Uber, eles pensaram em oferecer veículos executivos de maneira rápida e segura através de um aplicativo no celular. Muitas vezes as pessoas precisam urgentemente de um táxi e, por uma série de motivos, não conseguem um na velocidade que necessitam. Uma das grandes sacadas do projeto foi diminuir os custos trabalhistas para potencializar os lucros. Para isso, a aposta foi na economia colaborativa: os motoristas não são empregados, mas sim autônomos que recebem as corridas unicamente através do aplicativo e que, por isso, pagam entre 20% e 25% do valor desta à Uber.

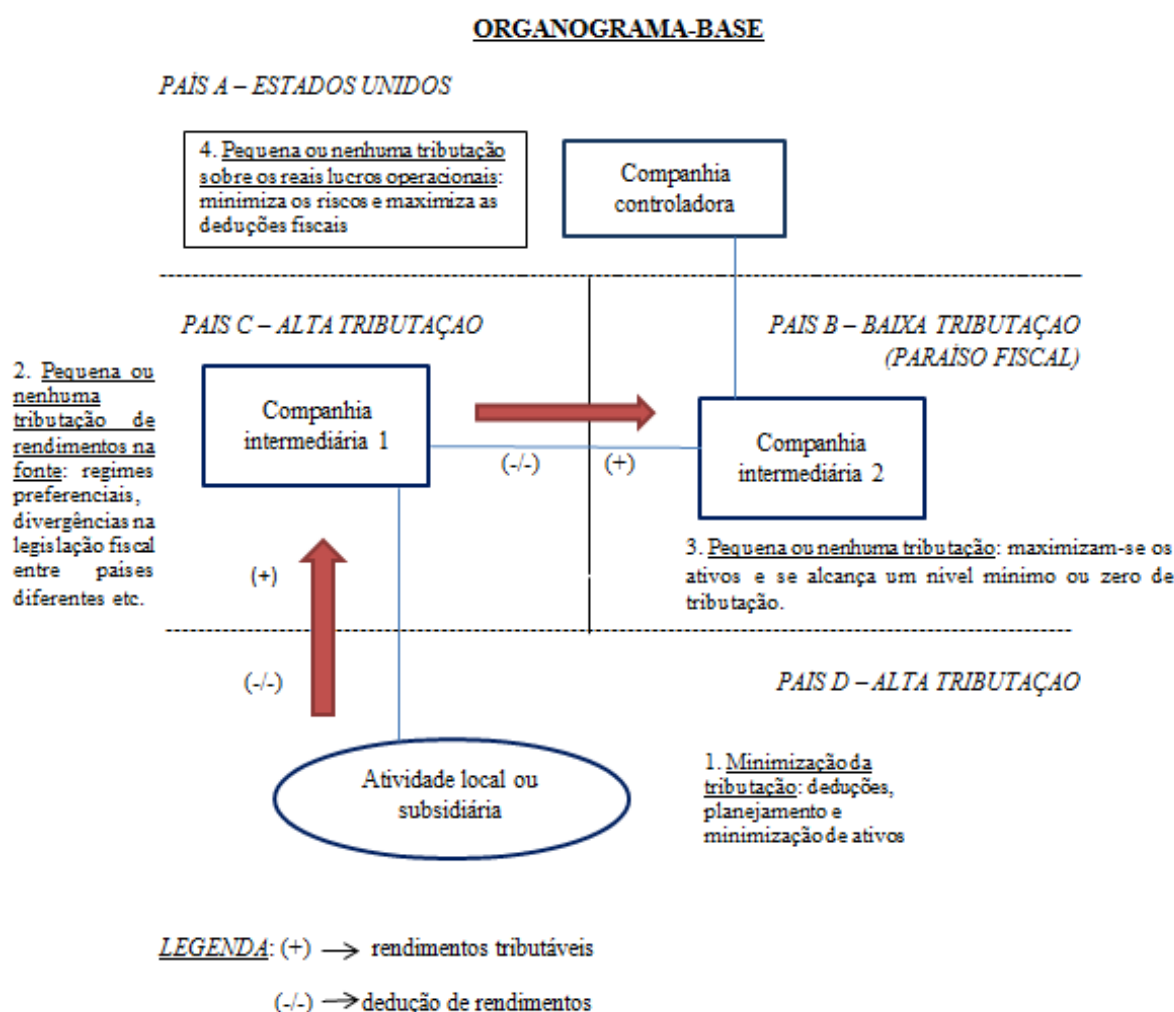
Esse novo serviço tem gerado uma grande revolta entre os taxistas, que se veem em séria desvantagem competitiva. Tal situação faz com que eclodam conflitos que por vezes descambam em agressões físicas de parte a parte. No entanto, em que pese haver uma grande discussão jurídica envolvendo, principalmente, aspectos concorrenciais e sociais, o objetivo deste tópico é outro: essa é uma análise de como uma multinacional e um planejamento agressivo destroem as perspectivas do direito humano ao desenvolvimento.

Nesse sentido, para avançar no assunto, importa começar afirmando que a figura do planejamento tributário agressivo possui um “organograma” básico que ajuda a entender as estratégias utilizadas pelas empresas para escapar à tributação do imposto de renda.

Primeiramente, a companhia procura reduzir a tributação no país de origem (que possui uma alta carga fiscal) através de deduções, planejamento e minimização de ativos. Depois, em um segundo momento, a empresa cria uma companhia intermediária em outro país (também um país de alta carga tributária) e busca diminuir a carga tributária através da utilização de regimes tributários preferenciais, divergências na legislação tributária entre diferentes países etc. Em uma terceira fase, utiliza-se de um segundo país intermediário, normalmente um paraíso fiscal, onde se maximizam os ativos e se alcança um nível mínimo ou zero de tributação. No quarto estágio, o último país de residência (alta carga fiscal), onde a companhia controladora minimiza os riscos e maximiza as deduções fiscais, de modo a alcançar uma tributação mínima ou inexistente dos lucros alcançados nos negócios efetuados.

Vejamos abaixo o organograma-base que pode ser utilizado para explicar esquemas de planejamento tributário internacional de companhias multinacionais:

Figura 01



Como exatamente esse esquema se aplica aos negócios da Uber? É isso que é necessário analisar. Nesse sentido, é preciso descortinar a estrutura comercial das atividades da empresa e seguir o dinheiro. Foi exatamente o que fez a revista norte-americana sobre negócios *Fortune*.⁴⁴⁶ Tendo em conta o caráter meramente exemplificativo do esquema da Uber para os fins propostos nesta dissertação, é desnecessário proceder com averiguações mais aprofundadas do que as já realizadas pelo referido veículo de imprensa. Sendo assim, todas as empresas descritas abaixo são exatamente aquelas descobertas pela *Fortune*.

Cabe salientar que essa estratégia de planejamento, visando dupla não tributação, através do que se denomina *Double Dutch Sandwich* (Sanduíche duplo holandês) não é um privilégio ou inovação da Uber, sendo que esquemas similares envolvendo outros países foram ou estão sendo praticados por empresas como Apple, Amazon, Google, Starbucks, Microsoft, Hewlett-Packard etc. Deve-se agora explorar um pouco mais como tudo isso funciona.

Inicialmente, a Uber montou um plano de expansão de suas atividades a nível global, de maneira a alcançar a rápida escalada de crescimento que é típica das *startups* mais bem sucedidas dos EUA. Como é essencial aos grandes negócios, esse projeto também incluiu a construção de um arranjo de planejamento tributário, visando aproveitar ao máximo as potencialidades de economia fiscal/maximização dos lucros. Para uma empresa do ramo da tecnologia esses planos são ainda mais fáceis de serem concretizados, pois não se trabalha com máquinas, mas sim com propriedade intelectual. A partir daí, o extraordinário crescimento da empresa é facilmente verificado: hoje ela está presente em 397 cidades do mundo inteiro e possui mais de 330 mil motoristas somente nos EUA.⁴⁴⁷ O valor de mercado da companhia já ultrapassa os US\$ 51 bilhões.

Em maio de 2013, a *Uber Technologies Inc.* (com sede em San Francisco, Estados Unidos) começou criando uma nova companhia subsidiária na Holanda, denominada de *Uber International C.V.* Essa empresa não tem empregados (*shell company*) e possui como endereço de residência (direção e controle) um escritório de advocacia nas Bermudas.⁴⁴⁸

O segundo passo foi dado pelo CEO Travis Kalanick ao transferir a propriedade das

⁴⁴⁶ FORTUNE. Brian O'Keefe; Marty Jones. **How Uber plays the tax shell game.** Disponível em: <<http://fortune.com/2015/10/22/uber-tax-shell/>>. Acesso em: 18/03/2016.

⁴⁴⁷ UBER. **Nossa história.** Disponível em: <<https://www.uber.com/pt/our-story/>>. Acesso em 18/03/2016.

⁴⁴⁸ Aqui é importante notar as diferenças entre incorporação (*incorporation*) e sede (*establishment*). A *Uber International C.V.* é incorporada/criada seguindo todas as diretrizes das normas de Direito Societário da Holanda. Por sua vez, quando se diz que sua sede é nas Bermudas, significa dizer que seu comando e controle é realizada nesse país, isso mesmo levando em consideração que sua constituição inicial foi sob as regras holandesas.

subsidiárias da sua empresa em todo o mundo para essa companhia holandesa, ao mesmo tempo em que faz um contrato estabelecendo o pagamento de direitos de propriedade intelectual para a *Uber Technologies Inc.* Por meio deste acordo, a *Uber International C.V.* concordou em pagar à *Uber Technologies Inc.* um total de US\$ 1.010.735,00 e mais royalties de 1,45% dos futuros rendimentos obtidos com a utilização dos direitos de propriedade intelectual da Uber fora dos EUA. Paralelamente, as duas companhias fecharam um acordo para dividir custos e dividendos de futuros desenvolvimentos do software da empresa. A partir desse instante, todos os futuros rendimentos obtidos no exterior passaram a estar fora do alcance da administração fiscal dos Estados Unidos.⁴⁴⁹

O terceiro passo foi a criação de outra subsidiária estratégica na Holanda, denominada *Uber B.V.*, esta possuindo efetivamente funcionários para processar as transações financeiras do grupo.

Quando um passageiro faz uma corrida com a Uber em São Paulo, por exemplo, o pagamento é feito através do aplicativo e cai na conta da *Uber B.V.* na Holanda. A *Uber B.V.*, por sua vez, através de outra subsidiária holandesa chamada *Rasier Operations B.V.*, remete ao motorista entre 75% e 80% dos valores recebidos e fica com o restante como rendimento.

A estrutura começa a ficar ainda mais complexa quando se percebe que a *Uber International C.V.* e a *Uber B.V.* possuem um “contrato de licença de propriedade intangível”, pelo qual a segunda paga à primeira royalties pela propriedade intelectual da marca/software. Por este contrato, a *Uber B.V.* fica com uma margem operacional de 1% de rendimentos, isso após a dedução dos custos operacionais. Conforme explicado acima, o percentual restante é pago a título de royalties.

É nesse instante que entra em cena o que a doutrina chama de “*hybrid mismatch arrangements*”, que são as divergências na legislação tributária entre diferentes países. Quando a administração fiscal holandesa olha para a *Uber International C.V.*, o que os auditores veem é uma companhia controlada por investidores norte-americanos com residência nas Bermudas, de maneira que tecnicamente não possui negócios tributáveis na Holanda.⁴⁵⁰ Nos Estados Unidos, a interpretação é diametralmente diferente. A administração

⁴⁴⁹ FORTUNE. Brian O’Keefe; Marty Jones. **How Uber plays the tax shell game.** Disponível em: <<http://fortune.com/2015/10/22/uber-tax-shell/>>. Acesso em: 18/03/2016.

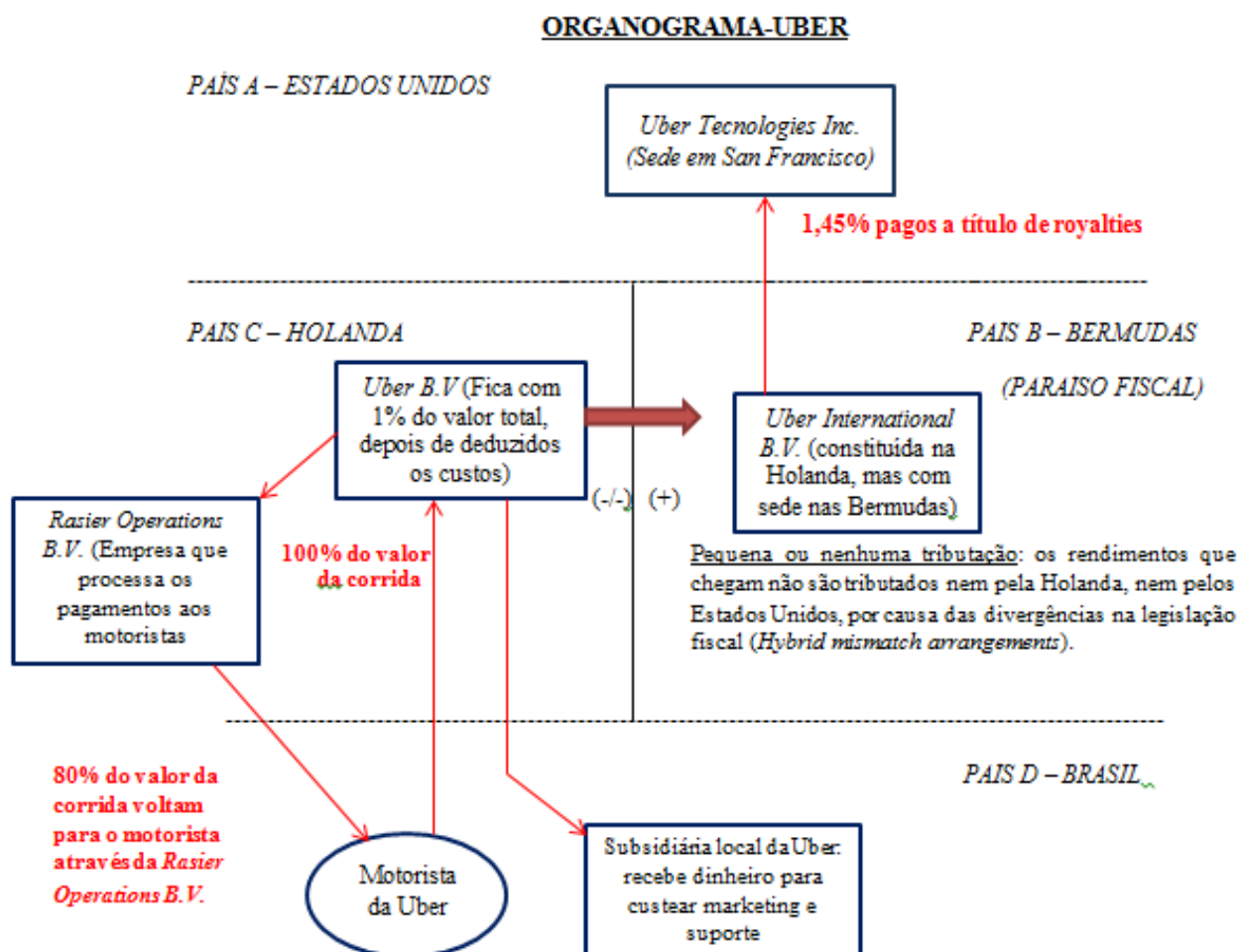
⁴⁵⁰ Esse critério de residência é importante para fins de averiguação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, pois vale lembrar que o poder de tributar está adstrito ao limite espacial da jurisdição. O critério utilizado na Holanda é o da direção efetiva, que dá relevância às funções de diretoria e decisões superiores da companhia. Lembrando que: “O problema dos critérios de atribuição da direcção efectiva centra-se na escolha de indícios de ligação pessoal de uma entidade a uma jurisdição de modo a que o poder de tributar atribuído a um Estado, por força desses indícios, possa ser apreendido de um modo que se possa caracterizar de ‘natural’, impondo-se,

fiscal norte-americana enxerga a *Uber International C.V.* como uma companhia holandesa, mesmo que seja uma subsidiária de uma empresa norte-americana, o que lhe permite adiar indefinidamente o pagamento de impostos nos Estados Unidos. Some-se a isso que as Bermudas são um paraíso fiscal, onde não existe tributação dos rendimentos de pessoa jurídica. O resultado é claro: valores insignificantes pagos em tributos.

A única parte dos rendimentos da *Uber International C.V.* que é tributada nos Estados Unidos são os royalties pagos à *Uber Technologies Inc.* (companhia controladora), que são os 1,45% de royalties pactuados. Todo o restante do dinheiro fica a salvo da administração fazendária em cofres nas Bermudas.

Para facilitar a compreensão dessa criativa engenharia tributária, é importante colocar as informações em um organograma que sintetize a estrutura fiscal internacional da Uber:

Figura 02



metodologicamente, como recorda a CMOCDE um 'exame atento dos factos e circunstâncias'". In COURINHA, Gustavo Lopes. **A Residência no Direito Internacional Fiscal**. Do Abuso Subjectivo de Convenções. Coimbra: Almedina, 2015, p. 118.

Para ficar ainda mais evidente a economia tributária, é necessário explicar o esquema com base em números. Imagine-se que um cidadão brasileiro em São Paulo chamou um carro executivo do Uber. Após o fim da corrida, o custo foi de R\$ 100,00 (cem reais), que é pago através do aplicativo por cartão de crédito ou PayPal.

Todo o dinheiro, 100 reais (100%), é depositado diretamente na conta da *Uber B.V.*, que devolve ao motorista o montante de 80 reais (80%), através da *Rasier Operations B.V.* Como autônomo e não sujeito a dedução de imposto na fonte, o próprio motorista fica responsável pela declaração de seus rendimentos, dificultando o serviço de fiscalização da administração fiscal brasileira.⁴⁵¹

Quanto aos 20 reais (20%) remanescentes, metade desse valor (10 reais) é usada para o pagamento de custos operacionais, que são deduzidos no Imposto de Renda na Holanda. Após a dedução dos custos, somente 1% (um por cento) dos 10 reais vai ficar com a *Uber B.V.* a título de rendimentos, o que dá um total de R\$ 0,10 (dez centavos). Esses dez centavos serão tributados a uma taxa de 25% (IRPJ na Holanda), o que faz com que o governo holandês arrecade R\$ 0,025 (dois centavos e meio) em impostos. Os outros R\$ 9,90 (nove reais e noventa centavos) que sobram depois da retirada dos custos e dos rendimentos da *Uber B.V.*, são enviados à *Uber International C.V.*, por meio do supramencionado “contrato de licença de propriedade intangível” celebrado entre as duas empresas.

Devido às já mencionadas divergências na legislação tributária entre os diferentes países (*hybrid mismatch arrangements*), não há tributação do dinheiro da *Uber International C.V.* na Holanda, nem tampouco nos EUA (lá o pagamento é adiado indefinidamente). Sendo as Bermudas um conhecido paraíso fiscal, o que vai ser tributado é unicamente o percentual de 1,45% (um vírgula quarenta e cinco por cento) dos valores que a *Uber International C.V.* receber e repassar à *Uber Technologies Inc.*, com sede em San Francisco.

⁴⁵¹ Lembrando que as empresas possuem três importantes papéis no sistema tributário nacional: a) como contribuintes; b) como sujeitos passivos; c) como administradoras privadas dos impostos. Além dos impostos pagos por sua própria atividade, cabe a elas o cumprimento de numerosos deveres fiscais secundários, que estão relacionados à capacidade contributiva de terceiras pessoas (funcionários e contratantes). Quando, por exemplo, uma empresa retém o imposto de renda de seus funcionários na fonte, ela está auxiliando a administração fiscal a diminuir a evasão de tributos e a racionalizar a fiscalização. Às empresas, portanto, está cabendo o papel de fazer o lançamento, a liquidação e a cobrança de vários impostos. Com a Uber isso muda de figura, visto que o motorista é um autônomo e a empresa norte-americana não retém o imposto na fonte. Ver NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**. Coimbra: Almedina, 2013, p. 19 e 20.

5.2 A ESTRUTURA FISCAL INTERNACIONAL DO BRADESCO: *LUXEMBOURG LEAKS*

No final do ano de 2014, o Consórcio Internacional de Jornalistas Investigativos – ICIJ – revelou ao mundo uma enorme quantidade de documentos que mostram estratégias fiscais agressivas envolvendo 343 empresas multinacionais e o pequeno Estado de Luxemburgo, na Europa continental.⁴⁵² Entre essas companhias estão algumas brasileiras, como os bancos Itaú-Unibanco e Bradesco. Trata-se de um projeto de investigação conduzido no mais alto padrão de seriedade, merecendo total credibilidade. Portanto, os fatos aqui esmiuçados estão inteiramente lastreados nas provas levantadas por este grupo: documentos vazados da *PricewaterhouseCooper* - PwC.

No Brasil, a divulgação do assunto ficou por conta do jornal Folha de São Paulo. Dessa forma, este tópico seguirá as informações levantadas da PwC, bem como o conteúdo da reportagem brasileira.⁴⁵³ Após a análise da estrutura fiscal da Uber, o objetivo aqui é de explicar uma segunda base de planejamento tributário agressivo, desta feita envolvendo um banco nacional: o Bradesco. É que no primeiro exemplo tratado, o Brasil somente é atingido de maneira indireta, enquanto aqui o vínculo é muito mais forte, direto e evidente.

De início, importante dizer que se desconhece qualquer acusação formal contra o Banco Bradesco por causa desse tipo de prática, até mesmo por conta das dificuldades da Administração Fiscal em identificar e combater o fenômeno BEPS dentro da atual interpretação do princípio da legalidade. Isso, todavia, não desqualifica ou mesmo diminui a relevância do conhecimento público sobre o assunto, assim a relevância de seu estudo no contexto desta dissertação.

O Banco Bradesco é um dos maiores bancos privados do Brasil, estando presente em vários países da América Latina e do mundo. Algumas de suas subsidiárias estão alocadas em paraísos fiscais bem conhecidos, como as Ilhas Cayman e as Bahamas. Apenas para se ter uma dimensão do tamanho da instituição financeira, a PwC declarou ao governo do Luxemburgo que o banco geria um carteira de negócios estimada, no ano de 2009, em US\$ 379.499.000.000,00 (trezentos e setenta e nove bilhões e quatrocentos e noventa e nove

⁴⁵² ICIJ. **Explore the documents: Luxembourg Leaks Database**. Disponível em: <<https://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database>>. Acesso em: 12/01/2016.

⁴⁵³ FOLHA DE SÃO PAULO. Fernando Rodrigues. **Itaú e Bradesco economizam R\$ 200 mi em impostos com operações em Luxemburgo**. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2014/11/1543572-itaue-bradesco-economizam-r-200-mi-em-impostos-com-operacoes-em-luxemburgo.shtml>>. Acesso em: 12/01/2016.

milhões de dólares).

Firmadas essas premissas iniciais, é momento de avaliar a engenharia utilizada nos negócios da companhia brasileira.

Essa história começa no ano de 1979, quando, através do Decreto Legislativo n. 78, o Senado nacional aprovou o texto do que viria a ser a *Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Grão Ducado do Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital*. Esta convenção foi promulgada através do Decreto n. 85.051, no ano de 1980.

No ano de 1981, o *Banco Bradesco S.A.*, (com sede em Osasco, São Paulo, Brasil) criou uma nova companhia subsidiária no Grão Ducado de Luxemburgo, que se denominava *Banco Bradesco Luxembourg S.A.* (Hoje: *Banco Bradesco Europa S.A.*). Essa empresa possui 20 funcionários e é a plataforma corporativa do banco para todos os negócios realizados na Europa, o que significa que ela possui residência em Luxemburgo. Entretanto, no comunicado da PwC, informa-se ao governo local que a estratégia comercial do banco é toda voltada aos consumidores da América Latina, que supostamente representa 95% da carteira de negócios.

Com base nisso, o *Banco Bradesco S.A.* alega fornecer à subsidiária europeia uma combinação de bens intangíveis (*intangible assets*) sem qualquer remuneração, pois não são mensuráveis (*hidden contribution*), tais como: alocação indireta de clientes, *know-how* técnico e estratégias de marketing.⁴⁵⁴ Diante desse fato, faz uma proposta de acordo com o governo local para que este reconheça que se trata de uma ‘despesa’ depreciável/deduzível na declaração de rendimentos do *Banco Bradesco Luxembourg S.A.*

Para que esse tipo de reestruturação societária seja aceito, o grupo econômico deve provar que as transações realizadas não possuem uma motivação exclusivamente fiscal, ou seja, que existem argumentos econômicos envolvidos. Depois disso, ainda restam a demonstração de qual o papel de cada empresa, com previsão até mesmo da transferência de direitos para outras entidades.

Com um olhar no documento disponibilizado pelo ICJ, a PwC desenvolve uma explicação sobre o tratamento fiscal da propriedade intangível. O objetivo do Anexo 3 do

⁴⁵⁴ No documento original, lê-se: “More precisely, the contributions could be described as follows: a) the Group charged no remuneration in connection with the allocation of Brazilian clients (representing 95% of the AUM and revenues of the Bank) who have opened accounts in the Bank during the last years; b) Moreover, the Group’s advertising campaigns for private banking are decided on and run by group level. Historically, it represented no specific costs for the Bank. These campaigns have a direct and positive impact on the growth of the Bank and its profits; c) Concerning the know-how contributed by the Group to the Bank, the Luxembourg entity is the beneficiary of the training policies developed by the Group as well as the yearly performance and compensation review process; d) The products marketed by the Bank in Luxembourg are often designed and invented at Group level and not by the Bank itself.”

documento é fazer uma avaliação do preço dos intangíveis, de modo a escapar da regra conhecida como *arm's length principle*. Esse princípio consiste basicamente da comparação dos custos de qualquer transação interna de um grupo econômico com os custos do mesmo tipo de operação realizada entre empresas independentes. Com isso, visa-se saber se os valores não foram artificialmente definidos apenas para escapar à tributação.⁴⁵⁵

Nesse sentido, a PwC ‘submeteu’ sua proposta a três métodos distintos de avaliação de preços, com diferentes abordagens e filosofias de aplicação, sendo que em todos a conclusão foi a mesma: o *Banco Bradesco Luxembourg S.A.* possuía um ativos fiscais intangíveis da ordem de € 26.525.403,00 (vinte e três milhões e quinhentos e vinte e cinco mil e quatrocentos e três euros), sendo desse valor 95% (noventa e cinco por cento) foram fruto de contribuições não mensuráveis provenientes do *Banco Bradesco S.A.*, o que perfaz um valor de € 25.200.000,00 (vinte e cinco milhões e duzentos mil euros).

O nó da questão é justamente o tratado de dupla tributação assinado pelo Brasil com o Grão Ducado do Luxemburgo, que faz com que esse país esteja na lista dos que cooperam no combate à evasão de divisas, inclusive com item específico sobre troca de informações fiscais.

A *Convenção para Evitar a Dupla Tributação* assinada entre os dois países prevê, em seu Art. 4, item 2, alínea ‘a’, que uma pessoa jurídica será considerada residente de um dos Estados quando: “em virtude da legislação desse Estado, está aí sujeito a imposto em razão de seu domicílio, de sua residência, de sua sede de direção ou de qualquer outro critério de natureza análoga”. Esse dispositivo deve ser interpretado conjuntamente com o disposto no Art. 5, item 6, do mesmo tratado, que diz que o mero fato de uma sociedade controlar ou ser controlada por uma empresa de outro signatário não é motivo suficiente para transformá-la em um ‘estabelecimento permanente’ da sua controladora.

Isso significa que, para o governo do Luxemburgo, o *Banco Bradesco Luxembourg S.A.*, por conduzir todas as operações bancárias do Grupo Bradesco na Europa e ter empregados fixos para esse trabalho, possui residência fiscal lá, em Luxemburgo. Submete-se, portanto, à legislação fiscal deles. Sendo assim, dos 100% originais em ativos fiscais intangíveis, apenas 5% será tributado em Luxemburgo. Todo o restante (€ 25.200.000,00) pode permanecer em Luxemburgo ou ser enviado para a subsidiária do banco nas Ilhas Cayman (paraíso fiscal).

⁴⁵⁵ Para um aprofundamento sobre o princípio do *arm's length*, ver: OECD. **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page1>. Acesso em 20/03/2016.

Além disso, outro benefício advindo desse esquema é que os lucros recebidos pelo *Banco Bradesco Luxembourg S.A.* acabam por não ser enviados à sua controladora brasileira, pois na aprovação anual das contas pelos acionistas (Leia-se: *Banco Bradesco S.A.*) fica decidido que todo o montante deverá ser reservado sob a rubrica “*free reserves*”, ou seja, para o caixa da empresa em caso de necessidades futuras.⁴⁵⁶ Como efetivamente não há distribuição de lucros entre os donos, evita-se o pagamento de qualquer tipo de imposto no Brasil.

No sentir de Gustavo Lopes Courinha⁴⁵⁷, qualificar esse tipo de operação como agressiva não está relacionado aos preços atribuídos aos bens intangíveis e chancelados pelo governo do Luxemburgo. O que deve ser considerado é que o percentual final ultrapassa qualquer razoabilidade e somente se explica na busca por vantagens fiscais indevidas através de um excesso de endividamento com um terceiro, erodindo as bases tributáveis.

6 O ABUSO SUBJETIVO DAS CONVENÇÕES FISCAIS: *TREATY SHOPPING*

A análise das estruturas fiscais internacionais da Uber e do Bradesco mostra que ambas as companhias criaram subsidiárias, em diferentes países, com intuito de reduzir indevidamente a sua carga tributária, aproveitando-se de lacunas normativas entre diferentes ordens jurídicas. Essas articulações visam manipular elementos de conexão, tais como residência e nacionalidade. Esse tipo de manobra é conhecido mundialmente como *treaty shopping*.⁴⁵⁸

Portanto, é preciso compreender que os acordos de dupla tributação versam sobre fatos tributários que possuem algum elemento de conexão entre diferentes ordenamentos jurídicos. Mas o que é considerado propriamente um elemento de conexão? É tudo aquilo que pode ser uma ponte ou ligação entre pessoas ou fatos com uma dada ordem jurídica, determinando o âmbito de aplicação das leis do Estado. Pode ser *subjetivo*, quando está relacionado às pessoas (nacionalidade ou residência), ou pode ser *objetivo*, quando está relacionado aos fatos (fonte de produção; pagamento; lugar da atividade; lugar dos bens; lugar do estabelecimento estável etc).⁴⁵⁹

⁴⁵⁶ BRADESCO. **Bradesco Europa Annual Report 2014**. Disponível em: <http://www.bradescoeuropa.com.br/BradescoEuropa/static_files/pdf/annual_report_2014.pdf>. Acesso em: 16/03/2016.

⁴⁵⁷ COURINHA, Gustavo Lopes. **A Residência no Direito Internacional Fiscal**. Do Abuso Subjectivo de Convenções. Coimbra: Almedina, 2015, p. 412.

⁴⁵⁸ COURINHA, Gustavo Lopes. **A Residência no Direito Internacional Fiscal**. Do Abuso Subjectivo de Convenções. Coimbra: Almedina, 2015, p. 294.

⁴⁵⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 224 e 225.

Atualmente, tem-se o entendimento de que o aspecto subjetivo “residência” deve ser encarado como um conceito qualificado ou reforçado, deixando de lado o formalismo de outrora. Dessa forma, começa-se a levar em consideração a demonstração pelo contribuinte de algumas informações importantes para o direito tributário, tais como: caracterização da pessoa, os rendimentos auferidos e a natureza da atividade realizada.⁴⁶⁰

Esse progressivo abandono do formalismo se deu por causa da complexidade inerente ao planejamento agressivo, que remete a uma pluralidade de ordenamentos jurídicos, concurso de normas e amplas possibilidades de fraude fiscal. Em verdade, pode-se dizer que, em termos de planejamento fiscal, a fronteira entre o lícito e o ilícito é bastante tênue.⁴⁶¹

Na estrutura da Uber, por exemplo, percebe-se que existe uma correspondência entre a vontade e a declaração, ou seja, não existe nenhum tipo de simulação. Trata-se de contrato atípico, porém lícito. É assim devido ao fato de que a interposição de pessoas reais (Ex.: *Uber International C.V.* e *Uber B.V.*) não é ocultada das administrações fiscais, sendo que essas empresas efetivamente assumem a titularidade dos direitos, deveres, bens e rendimentos.⁴⁶²

Pode-se dizer, portanto, que as subsidiárias não são criadas para realizar qualquer tipo de negócio oculto, com itens que não correspondam à realidade ou com datas modificadas, pois elas assumem todas as consequências jurídicas e fiscais de sua posição contratual. Assim, ao optar pela utilização desse tipo de arranjo, a empresa busca exatamente esse tipo de regulação legislativa.

Tomemos a Uber. A grande peculiaridade de uma estrutura de *Treaty Shopping* como a dela é a vinculação entre as diferentes companhias para beneficiar um terceiro. O grande interessado econômico (*Uber Technologies Inc.*) reside nos Estados Unidos, que é zona de alta tributação, e acaba fugindo a uma maior tributação por meio do controle de suas subsidiárias, que se dá através de uma teia contratual que inclui cessão de direitos, cessão de posição contratual, pagamento de *royalties*, distribuição de dividendos etc.⁴⁶³

Nesse sentido, a Holanda aparece como lugar ideal para que empresas dos Estados Unidos possam exercer suas estratégias de planejamento, pois as legislações permitem a criação de uma companhia que não tem residência tributária em nenhum país. Os Estados Unidos define a residência para efeitos fiscais como o lugar da incorporação, já a Holanda

⁴⁶⁰ COURINHA, Gustavo Lopes. **A Residência no Direito Internacional Fiscal**. Do Abuso Subjectivo de Convenções. Coimbra: Almedina, 2015, p. 292.

⁴⁶¹ SANCHES, J. L. Saldanha. **Os limites do planejamento fiscal**. Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 408 e 409.

⁴⁶² COURINHA, Gustavo Lopes. Op. Cit., p. 301 e 302.

⁴⁶³ Ibidem.

define como o lugar em que é exercido a administração, comando e controle operacional.⁴⁶⁴ A inclusão de um terceiro país, como as Bermudas (paraíso fiscal), permite que a Uber consiga auferir vantagens fiscais sem que os Estados Unidos ou a Holanda tenham qualquer participação (concessão de incentivos, por exemplo).

Apesar do ponto central do planejamento tributário agressivo ser o abuso subjetivo das convenções fiscais (*Treaty Shopping*), uma pluralidade de outros elementos deve ser adicionada à fórmula para garantir o êxito da manobra. Um item especialmente importante na teia contratual são os denominados preços de transferência.

Preços de transferência é uma técnica que um determinado grupo de empresas utiliza para transferir de bens internamente de uma empresa membro para outra.⁴⁶⁵ É um dos componentes estratégicos de todo o planejamento tributário agressivo. Isso é feito através do contrato de transferência dos direitos de propriedade intelectual (bem intangível) da *Uber Technologies Inc.* para a *Uber International C.V.*, bem como pelo acordo paralelo para dividir custos e dividendos de futuros desenvolvimentos do software da empresa.

Através desse instrumento contratual, a empresa consegue manter todo o lucro auferido fora dos EUA longe do fisco norte-americano, mas ainda conserva a propriedade intelectual sobre o aplicativo sob as protetivas leis dos EUA e o controle do quanto deve ser investido em pesquisa e desenvolvimento (P&D).

Durante muito tempo, a Fazenda Pública pensou que as empresas não fariam planejamento tributário através de acordos de P&D, porque sempre há a possibilidade de deduções fiscais desses valores que seriam perdas nessa estratégia internacional. O que a administração fiscal nunca levou em consideração é a assimetria informacional. A empresa possui todas as informações e faz os cálculos para somente adotar o plano de dividir os custos quando as chances de sucesso são robustas.⁴⁶⁶

Sendo ainda mais claro, esse tipo de acordo sobre intangíveis (preços de transferência) acaba gerando a possibilidade de multinacionais realizarem economia tributária através de triangulações com paraísos fiscais (abuso subjetivo de convenções).

⁴⁶⁴ TING, Antony. iTax – Apple’s International Tax Structure and the Double Non-Taxation. **BTR**, n.1, p. 40-71, 2014, p. 46.

⁴⁶⁵ Preços de transferência é um fenômeno que pode ocorrer mesmo em situações domésticas. Imagine-se que um médico (profissional autônomo) aufera um rendimento total de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por mês. A fim de evitar o pagamento de Imposto de Renda sobre a alíquota máxima, o médico resolve empregar como aprendizes seus três filhos maiores de 16 anos e menores de 18 anos na clínica. Dessa forma, o médico passa a auferir renda de R\$ 12.500,00 (doze mil reais) e seus filhos cada um irá “receber” o valor de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais). Assim, ele consegue pagar vários IR’s sobre alíquotas bem menores, conseguindo um ganho fiscal. Todavia, essas contratações no seio da família, ou arranjos parecidos, também são uma violação da doutrina dos preços de transferência.

⁴⁶⁶ TING, Antony. Op. Cit., p. 48.

Tudo isso mostra que a despeito das contínuas intervenções legislativas ao longo dos anos, os Estados não tem sido eficientes em impedir a imigração fiscal para zonas de baixa pressão tributária. Uma das soluções para essa questão pode ser um novo cânone compreensivo para a matéria, que é o que será analisado a seguir.

CAPÍTULO IV

NOVO CÂNONE COMPREENSIVO: ADEQUAÇÃO SOCIAL TRIBUTÁRIA

“Que, partir do Homem – pessoa e cidadão – e ter por objeto a sua realização integral, seja, para a ordem tributária, o primeiro princípio. Que, dignifica-lo, seja, para todos, o primeiro dos fins”.

Vítor António Duarte Faveiro

“Mas a segurança jurídica não é o único nem o decisivo valor que o Direito deve realizar. Junto com a segurança jurídica entram dois outros valores: conformidade a fins e justiça”.

Gustav Radbruch

1 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E SUA ATUAL CONFORMAÇÃO CONSTITUCIONAL NO BRASIL

O atual cânone compreensivo do direito tributário está centrado na legalidade estrita. Esse entendimento parte da ideia de que a legalidade é base do sistema tributário no Brasil e em todos os países democráticos, cabendo a ela garantir a segurança das relações sociais. Portanto, fácil é perceber que o ponto central de ligação entre todos os princípios que versam sobre a tributação é a lei tributária. Sem a previsão em lei do tributo não se poderia falar em capacidade contributiva, em igualdade tributária, em função fiscal, extrafiscal ou parafiscal *et cetera*. Ao menos sob a égide da CF/88, não é dado ao Estado tributar sem lei anterior que assim o normatize.

O art. 150, I, da CF/88, dispõe que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Esse dispositivo constitucional é uma das principais garantias fundamentais do contribuinte, trazendo a previsão de que somente a lei pode introduzir regras de exigência tributária no sistema brasileiro. Sendo assim, pela atual compreensão, todas as demais normas estariam vinculadas ao que diz o preceito legal, somente estando autorizada a administração fiscal a realizar comandos que a lei autorize.⁴⁶⁷ Dando seguimento a essa interpretação estrita, o professor Paulo de Barros Carvalho⁴⁶⁸ chega a dizer que: “o direito cria sua própria realidade, admitindo e conhecendo como reais apenas os fatos produzidos na forma linguística prevista pelo ordenamento jurídico”.

Com entendimento similar, o Ministro Celso de Mello⁴⁶⁹, do STF, afirma que a submissão absoluta do poder estatal ao *rule of law* estaria na própria essência do direito tributário. Nesse sentido, a legalidade seria uma garantia contra os excessos praticados pelo Estado em matéria de tributos. Portanto, a eficácia dos atos da administração pública estaria condicionada “[...] por tudo quanto haja sido fixado pelo legislador em sede jurídica adequada, vale dizer, por tudo quanto tenha ditado pelo Poder Público em lei”.

Ainda seguindo a mesma linha de raciocínio, o Ministro Luiz Fux⁴⁷⁰, do STF, expressamente deixa consignado que, no tocante à constitucionalidade e legitimidade da

⁴⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 224.

⁴⁶⁸ Ibidem, p. 227.

⁴⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1296 MC, Relator: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 14/06/1995, DJ 10-08-1995 pp-23554.

⁴⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 582525, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 09/05/2013, Repercussão Geral - Mérito DJe-026 Divulg. 06-02-2014, Public. 07-02-2014.

tributação, o fisco somente tem espaço para trabalhar de acordo com o princípio da legalidade e dentro dos limites constitucionais ao poder de tributar.

Desse modo, não é dado ao Poder Público exigir, por exemplo, o Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF invocando o princípio da igualdade, a dignidade da pessoa humana ou até a solidariedade social, visto que ainda não há lei que disciplina tal espécie. Quanto a isso não há qualquer contestação. A CF/88 criou uma espécie de fortaleza em torno do contribuinte, negando um ambiente de total insegurança fiscal. Assim posta, a legalidade é primeiramente um limite da tributação: todas as grandes questões giram em torno da lei.⁴⁷¹ Daí decorre que a legalidade não está relacionada apenas à reserva de lei formal, mas sim de uma legislação completa, que se traduz no enfoque objetivo pelo qual se trata os elementos do dever jurídico.

Nessa matéria de exigência de determinação legal, o direito tributário foi verdadeiramente pioneiro em relação ao direito administrativo (que também segue essa tendência), bebendo nas fontes do direito penal. Na década de 1920, o jurista alemão Albert Hensel⁴⁷² pensou o denominado princípio da tipicidade fiscal (*Tatbestandsmässigkeit der Besteuerung*), o qual associou à ideia de legalidade. Por meio dessa doutrina, a incidência do imposto só poderia ocorrer se todos os seus fundamentos constassem previamente em lei, possibilitando ao contribuinte calculá-lo com antecedência.⁴⁷³

Nessa interpretação da reserva de lei qualificada, inclui-se o poder-dever de que a legislação relativa à criação e majoração tributária contemple todos os elementos da hipótese de incidência (material, temporal, quantitativa e espacial), assim como delimite quem é o sujeito passivo (contribuintes, responsáveis e substitutos) da espécie em questão.⁴⁷⁴ É com base nisso que Roque Antonio Carrazza⁴⁷⁵ e Andrei Pitten Velloso⁴⁷⁶ ensinam que essa norma constitucional exige uma “acentuada precisão”, uma regulamentação exaustiva, objetivando sempre alcançar a segurança através da redução da vagueza e da ambiguidade legais.

Daí que a conformação constitucional do direito tributário (assim como a do direito

⁴⁷¹ Sobre esse assunto, ver: NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2009, pp. 321 e ss.

⁴⁷² HENSEL, Albert. **Steuerrecht**. Reprintausg. d. Ausg. Belin, Springer, 1933. Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1986, pp. 48-56.

⁴⁷³ DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal**. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2014, p. 225.

⁴⁷⁴ NABAIS, Casalta. **Contratos fiscais**: reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 243.

⁴⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 264-266.

⁴⁷⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 232.

penal) parece estar exaltando uma “tipicidade fechada”. O Poder Legislativo faz a escolha do que é punível ou tributável, traça os limites do fenômeno e cria uma base a partir da qual os demais princípios e garantias irão se juntar. Tudo isso feito dentro de uma legalidade expressa e absoluta.⁴⁷⁷ Paulo de Barros Carvalho⁴⁷⁸ ensina que tipicidade tributária está relacionada a uma rigorosa definição dos elementos prescritores da relação obrigacional, de maneira que “não se verificando o perfeito quadramento, inexistirá obrigação tributária. Nesse percurso, ou ocorre a subsunção do fato à regra, ou não, afastando-se terceira possibilidade”.

Esse entendimento está em concordância com a legislação infraconstitucional. A prova disso é claramente percebida com uma análise do CTN. No art. 113, §2º, deste diploma normativo, estabeleceu-se que “a obrigação tributária decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. E já no artigo seguinte, de número 114, pode-se ler que: “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Dessa forma, o legislador deve analisar o conjunto de princípios colocados no art. 150 da Constituição (limitações ao poder de tributar), juntamente com a repartição de competências tributárias entre os entes federados (disposto nos arts. 153 a 156 da CF/88). A título exemplificativo, tome-se o princípio da capacidade contributiva. Talvez não seja prático ou mesmo possível considerar as riquezas de cada contribuinte em particular, a fim aferir sua capacidade contributiva. Sendo assim, somente é dado ao legislador considerar de modo objetivo as manifestações de condição econômica (auferir renda, possuir um imóvel, possuir um automóvel, circular mercadorias ou prestar serviços etc.), inclusive para que a lei seja abstrata, isonômica e acessível.⁴⁷⁹

A lei tributária acaba sendo associada à certeza e à clareza de seus tipos. Esse caráter tem por missão que seja facilmente compreendida por todos os cidadãos e contribuintes, não somente os juristas.⁴⁸⁰ Dentre a pluralidade de fundamentos do princípio da legalidade fiscal, um deles é justamente maximizar a segurança nas relações sociais. Esse é, nos dizeres de

⁴⁷⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal**: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 1 e 2; DEODATO, Felipe Augusto Forte de Negreiros. **Lições de direito penal**. Vol. 1. Curitiba: Juruá, 2015, p. 100.

⁴⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 237.

⁴⁷⁹ Nesse sentido, ver: XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 23; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 99.

⁴⁸⁰ Da mesma forma no direito penal, ver: TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 29.

Figueiredo Dias⁴⁸¹, “um razoável preço a pagar para que possa viver-se numa democracia que proteja minimamente o cidadão do arbítrio, da insegurança e dos excessos de que de outro modo inevitavelmente padeceria a intervenção do Leviathan estadual”.

Com a legalidade se revelando o veículo formal do direito, como ficam as questões materiais? Além da função negativa, já salientada e que vigora contra um exercício ilegítimo, incontrolável e arbitrário do poder de tributar, o princípio da legalidade também tem um sentido material e positivo, que é alcançado através da incorporação dos valores materiais que lhe confere a ordem constitucional. É justamente em relação a essa sua nova missão constitucional que Castanheira Neves⁴⁸² afirma que: “o princípio poderá esperar hoje uma sua recompreensão decisiva, aquela recompreensão que permitirá como que reinstituí-lo no pensamento jurídico contemporâneo”.

Com o mesmo entendimento, Geraldo Ataliba⁴⁸³ já advertia que o direito só surge após o seu fundamento constitucional. É por conta disso que a tônica e o espírito da lei que foi escrita antes da Constituição vigente (como o CTN, por ex.) devem se adequar à nova realidade normativa, sendo reinterpretados em harmonia com os novos valores supremos da sociedade.

Disso se percebe que a legalidade começa se mostrar como uma regra-princípio⁴⁸⁴ e qualidade fundamental da administração pública.⁴⁸⁵ Entretanto, isso não inviabiliza a tarefa interpretativa do intérprete autêntico do direito, a que aduz Kelsen.⁴⁸⁶ É justamente para indicar o caminho hermenêutico que surge a tipicidade como metodologia. Não abandona o ponto de partida kelseniano⁴⁸⁷, normativo, mas vai além, com critérios objetivos pautados na agenda constitucional. Dessa forma, a adequação social tributária vai se revelar, enquanto método hermenêutico, um novo cânone compreensivo da disciplina. Ela visa permitir ao

⁴⁸¹ DIAS, Jorge de Figueiredo. **Direito penal**. Parte Geral. Questões fundamentais. A doutrina geral do crime. Tomo I. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 169.

⁴⁸² NEVES, A. Castanheira. **Digesta**. Escritos acerca do Direito, do Pensamento Jurídico, da sua Metodologia e Outros. Vol.1. Reimpressão. Coimbra: Coimbra Editora/Wolters Kluwer Portugal, 2010, p. 354.

⁴⁸³ ATALIBA, Geraldo. **Lei Complementar na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 77.

⁴⁸⁴ A alusão a uma regra-princípio decorre da característica dúplice da legalidade. A legalidade está disposta no art. 150, inc. I, da CF/88 como um princípio. Reflete, portanto, uma pauta valorativa constitucionalmente posta e deve ser efetivada sempre que for possível, visto que estabelecem obrigações imprescindíveis à operacionalidade do sistema. Por outro lado, a legalidade também é uma regra, é uma norma de sim ou não. Se há lei pode haver cobrança de tributo, mas sem lei não pode haver tributação. Não há meio termo, ou é assim ou não é.

⁴⁸⁵ FAVEIRO, Vítor. **O Estatuto do Contribuinte**. A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito. Coimbra, 2002, p. 216 e 217.

⁴⁸⁶ Sobre a essência da interpretação e o significado de interpretação autêntica e não-autêntica, ver: KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 387 e ss.

⁴⁸⁷ Com ponto de vista similar, porém na linha do construtivismo lógico-semântico e que dá grande peso à semiótica e à linguagem em geral, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 215.

intérprete uma percepção mais correta da aplicação da legislação ao caso concreto.

No século XXI, o princípio da legalidade tributária precisa ser repensado em uma nova dinâmica. O antigo paradigma excessivamente formalista corre o risco de fazer com que o sistema jurídico fique apático e deixe de cumprir suas finalidades constitucionais. A busca por uma consistência em nível máximo faz com que o direito tributário vire as costas para a realidade da vida, desconsiderando tudo que se passa à sua volta. Então, é preciso uma solução de equilíbrio, pois, na lição de Marcelo Neves⁴⁸⁸: “excesso de consistência em detrimento da adequação importa irracionalidade”.

Já estando definitivamente afastado o paradigma iluminista de proibição de qualquer espécie de atividade hermenêutica, a prioridade passa a ser delimitar quais são os domínios da interpretação permitida e aqueles que são vedados pela CF/88. Na construção da dogmática tributária, o conteúdo e a função política do princípio da legalidade são cada vez mais essenciais, mas se mostrará infecunda se descuidar dos bens jurídicos universais e de conhecimento geral.⁴⁸⁹

Esses bens jurídicos constitucionais são, nos dizeres de Roxin, as: “circunstâncias reais dadas ou finalidades necessárias para uma vida segura e livre, que garanta todos os direitos humanos e civis de cada um na sociedade ou para o funcionamento de um sistema estatal que se baseia nestes objetivos”. O penalista alemão traça um conceito de bem jurídico que abrange a coletividade, entre os quais ele cita expressamente o dever de pagar impostos para financiar os objetivos do Estado.⁴⁹⁰ Trata-se de um marco de referência, um valor imprescindível à própria preservação da comunidade.⁴⁹¹

Disso já se pode antecipadamente concluir que a atualidade histórica pede um diálogo intenso com o direito constitucional, visando melhor desenvolver os objetivos da República ali mencionados e proteger os bens jurídicos da generalidade.⁴⁹² Isso porque a CF/88 perpassa todo o sistema jurídico brasileiro, sendo a ela que se pode atribuir qualquer pretensão de consistência.⁴⁹³ Portanto, a legalidade está em uma posição de ser construída a partir do que for constitucional. Daí que se pode afirmar que esse esforço interpretativo pede

⁴⁸⁸ NEVES, Marcelo. **Transconstitucionalismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2009, pp. 45 e 46.

⁴⁸⁹ DIAS, Jorge de Figueiredo. **Direito penal**. Parte Geral. Questões fundamentais. A doutrina geral do crime. Tomo I. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, pp. 175 e 179.

⁴⁹⁰ ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. 2 ed. Tradução de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, pp. 18 e 19.

⁴⁹¹ DEODATO, Felipe Augusto Forte de Negreiros. **Lições de direito penal**. Vol. I. Curitiba: Juruá, 2015, pp. 82 e 83.

⁴⁹² DEODATO, Felipe Augusto Forte de Negreiros. **Adequação social**. Sua doutrina pelo cânone compreensivo do cuidado-de-perigo. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p. 286.

⁴⁹³ NEVES, Marcelo. Op. Cit., p. 59.

um aprofundamento dos estudos da relação entre esses dois campos normativos.

2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO E O PERIGO AO DIREITO HUMANO AO DESENVOLVIMENTO

Os debates em torno do planejamento tributário agressivo normalmente giram em torno do “*OECD/G20 BEPS Project*”. Nesse contexto, o intercâmbio de informações fiscais e as modificações legislativas estão sempre no topo das propostas de combate à erosão das bases tributáveis e da evasão de divisas. Nesta dissertação, optou-se por tomar um caminho diferente, que não desconsidera a importância das medidas atualmente em curso, mas passa muito mais pela construção de um novo cânone compreensivo para o direito tributário internacional: a adequação social tributária.

Sendo deste modo, após a definição da conformação constitucional do princípio da legalidade tributária, importa descobrir qual é o bem jurídico geral que está em perigo devido a essas práticas.

Antes de adentrar propriamente na nova teoria, cumpre dizer que se trata de uma concepção que mistura dois campos do conhecimento que durante décadas foram encarados como de difícil aproximação: os Direitos Humanos e o Direito Econômico. A junção desses dois grupos epistêmicos foi especialmente fértil na Universidade Federal da Paraíba, Brasil.⁴⁹⁴ Nesse espaço, é marcante a influência da professora Maria Luiza Feitosa⁴⁹⁵, Diretora do Centro de Ciências Jurídicas, que possui uma tese pós-doutoral acerca do direito humano ao desenvolvimento, a qual traz elementos que podem verdadeiramente redimensionar a discussão sobre o papel do Direito.

O direito humano ao desenvolvimento é um campo interdisciplinar do conhecimento jurídico que insere o desenvolvimento na seara dos direitos humanos, buscando leva-lo além de uma dimensão meramente econômica. A partir desse marco acontecem dois fatos: a) as constituições passam a se preocupar com o aumento do bem-estar social; e b) o debate jurídico sobre os perigos da desigualdade aumentam vertiginosamente. Então, o

⁴⁹⁴ O Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas – PPGCJ – da Universidade Federal da Paraíba possui duas áreas de concentração para o Mestrado Científico: a) direitos humanos; b) direito econômico. Durante anos, o programa enfrentou duras críticas sobre a possibilidade de “compatibilizar” seus dois campos de pesquisa. Nos últimos tempos, a consagração veio através da aprovação do curso de Doutorado em Ciências Jurídicas, com área de concentração em “Direitos humanos e desenvolvimento”, no qual os alunos devem participar de aulas que contemplem as duas vertentes, escrevendo textos dentro de uma visão multidisciplinar e aberta.

⁴⁹⁵ FEITOSA, Maria Luiza Alencar Mayer. Direito econômico do desenvolvimento e direito humano ao desenvolvimento: limites e confrontações. In: FEITOSA, Maria Luiza Alencar Mayer *et al* (Coords.). **Direitos humanos de solidariedade**: avanços e impasses. Curitiba: Appris, 2013.

desenvolvimento passa a ser visto como direito de solidariedade de grande alcance: interno, internacional e intergeracional.⁴⁹⁶

Mas é preciso cuidar desse direito humano ao desenvolvimento, que trouxe numerosas conquistas sociais. Isso esbarra no atual cânone compreensivo do direito tributário brasileiro, amplamente baseado em um formalismo kelseniano e no princípio da legalidade estrita, que já dá mostras que não conseguirá lidar com as demandas do século XXI, de uma economia globalizada e da velocidade das transações internacionais. O planejamento tributário agressivo traz desafios muito complexos para os intérpretes do direito se valerem apenas dos atuais instrumentos hermenêuticos.

Mesmo assim, o grande entrave para uma solução jurídica continua sendo o atual entendimento majoritário quanto ao princípio da legalidade tributária, visto no tópico precedente. A leitura dominante é de que as obrigações tributárias são expressas na realização da hipótese de incidência contida no tipo.⁴⁹⁷ Assim, se o contribuinte evita a realização de fatos que se amoldem à hipótese, não surge a obrigação. Na prática, existiriam verdadeiras opções fiscais para a pessoa conseguir o mesmo resultado econômico através de diversas vias e mantendo a licitude das operações.⁴⁹⁸ Inclusive, até pouco tempo atrás, essa era a nossa própria tese para todas as situações.⁴⁹⁹

O argumento central dessas posições tradicionais está no sentido de que o aproveitamento das lacunas legislativas, por si só, não é uma atitude condenável. Nesse contexto, a interrogação que é colocada é: porque vantagens tributárias alcançadas aproveitando lacunas internacionais violam o espírito do direito tributário? Para eles, essas

⁴⁹⁶ FEITOSA, Maria Luiza Alencar Mayer. Direito econômico do desenvolvimento e direito humano ao desenvolvimento: limites e confrontações. In: FEITOSA, Maria Luiza Alencar Mayer *et al* (Coords.). **Direitos humanos de solidariedade: avanços e impasses**. Curitiba: Appris, 2013, pp. 179 e 181.

⁴⁹⁷ Em outros países, o entendimento majoritário é igual ao do Brasil. Para o caso da legislação espanhola, ver: BENÍTEZ, Gloria Marín. **¿Es lícita la planificación fiscal?** Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario. Valladolid: Thomson Reuters Lex Nova, 2013, p. 54; CALDAS, Marta. Op. Cit., p. 156; NOVOA, César Garcia. **La cláusula antielusiva em la nueva LGT**. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 101.

⁴⁹⁸ Nesse sentido, vejamos o que ensina o filósofo do direito tributário, Paulo de Barros Carvalho: “*Em síntese: sem lei anterior que descreva o fato impositivo não nasce obrigação tributária (princípio da legalidade); sem subsunção do evento descrito à hipótese normativa também não surge obrigação tributária (princípio da tipicidade); e, havendo previsão legal e a correspondente subsunção do fato à norma, os elementos do liame jurídico irradiado devem equivaler àqueles prescritos na lei (princípio da tipicidade)*. São condições necessárias para o estabelecimento de vínculo tributário válido. O desrespeito a esses cânones fulminará, decisivamente, qualquer pretensão de cunho tributário”. Ver CARVALHO, Paulo de Barros. Planejamento tributário e a doutrina da prevalência da substância sobre a forma na definição dos efeitos tributários de um negócio jurídico. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros/ICET, 2016, p. 586 e 587.

⁴⁹⁹ SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. Contratos indiretos no planejamento tributário das sociedades empresárias. In MURTA, Antônio Carlos Diniz (Coord.); BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Coord.); FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (Coord.). **Direito tributário**. Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 276. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=151f5aa4ed743838>>. Acesso em 19/03/2016.

transgressões dificilmente poderão ser afirmadas. Em verdade, para os positivistas mais puristas, seria como que uma heresia falar em espírito do direito tributário. Em sentido contrário, a adequação social tributária entende pela existência de um espírito do direito, amplamente baseado no cuidado e na concretização normativa.

Dito isto, falar sobre uma suposta teia de cuidados não é exatamente uma ideia nova. As comunidades humanas historicamente se desenvolveram em torno da concepção do cuidado, tanto da pessoa consigo mesma, quanto desta para com os outros. Desde há muitos anos, Plutarco⁵⁰⁰ já historiava que o cuidado em se defender era imperioso entre os gregos antigos, devendo ser punido o soldado que lançasse fora o seu escudo, mas não aquele que abandonasse sua espada. A importância do cuidado está aí evidenciada: frente ao perigo, aquele que se expõe desnecessariamente põe em risco toda a comunidade.

Observe-se que foi justamente dentro dessa concepção de “cuidado para com o perigo” que surgiu muito forte a própria legalidade como regra-princípio, com a função de estancar a arbitrariedade do Estado. Naquele instante, o cuidado já não era apenas para com o inimigo externo, mas também contra o poder absoluto. O poder estatal passou a ser ele a fonte geradora de grandes perigos.⁵⁰¹ Entretanto, esse mesmo poder, limitado em uma ordem constitucional democrática dotada de numerosos direitos fundamentais, agora vê surgir no horizonte uma nova ameaça externa à própria existência da comunidade política.

O planejamento agressivo cria uma situação de perigo porque a ocorrência de um resultado desvalioso é muito mais provável que sua não produção. Isso torna possível que se afirme que sempre haverá uma situação perigosa ao direito humano ao desenvolvimento quando uma dada estruturação empresarial puder desencadear a erosão das bases tributáveis e a movimentação dos lucros agressivamente. Registre-se, todavia, que para que isso possa ser verificado, o direito precisa ser aferido através do caso concreto e diante do circunstancialismo situacional.⁵⁰²

Ao erodir as bases tributáveis, o planejamento agressivo coloca em xeque as conquistas sociais da população. Os quatro objetivos da República: I – *construir uma sociedade livre, justa e solidária*; II – *garantir o desenvolvimento nacional*; III – *erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais*; IV – *promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas*

⁵⁰⁰ PLUTARCO. **Pelópidas e a supremacia de Tebas**. Tradução e notas de Lobo Vilela. 2 ed. Lisboa: Inquérito, 1939, p. 8.

⁵⁰¹ COSTA, José Francisco de Faria. **O perigo em direito penal**. Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 354.

⁵⁰² Ibidem, p. 596-601.

de discriminação; constantes do artigo 3º da Constituição Federal de 1988, estão fadados a ser letra morta caso o Estado não possua os recursos imprescindíveis à sua concretização.

Frente a este desafio internacional, torna-se imprescindível a adoção de um novo cânone compreensivo no direito tributário, que atenda à Constituição Federal como unidade normativa, considerando a interdependência dos preceitos constitucionais.⁵⁰³ Hoje, os olhares estão demasiadamente restritos ao Título VI da Norma Fundamental, e nas normas específicas do Sistema Tributário Nacional. Para fazer frente à crise do Direito, o cuidado deve ser visto, na linha proposta por Faria Costa⁵⁰⁴ como uma “exigência geral que impende sobre todos os membros da ordem jurídica no sentido de adequarem as suas condutas aos cânones comportamentais que a ordem jurídica, através de vários referentes, vai estabilizando”.

Isso significa que na medida em que companhias multinacionais são intolerantes a respeito da manutenção dos direitos humanos da comunidade política, a liberdade delas, de conformação dos negócios a nível internacional, precisa ser restringida. Isso acontece porque há uma percepção segura e honesta dos cidadãos de que a sua segurança enquanto sociedade e a própria instituição da liberdade estão em perigo. É a justiça fiscal que pede essa solução, a fim de preservar uma liberdade que seja igual na maior medida do possível.⁵⁰⁵

O espírito do direito constitucional tributário demanda essa contextualidade normativa. Entretanto, ao se levantar a adequação social como novo cânone interpretativo do direito tributário internacional, em momento algum se pretende um direito dúctil, fluído ou elástico. É notável que o direito é tradicionalmente composto por linhas retas, de caminhos conhecidos, onde a pessoa consegue ver o começo e o fim.⁵⁰⁶ Caminhos sinuosos incrementam as incertezas, o que vai de encontro ao direito, nomeadamente o tributário, que sempre buscou ser o reino da certeza.

Como essa compatibilização há de ser feita irá ser detalhado nos próximos tópicos, mas desde logo se pode afirmar que envolve a harmonização da educação tributária, dos princípios da igualdade, tipicidade e legalidade. Neste momento, importa saber que a tributação foi historicamente instituída em torno da concepção de finanças públicas, de ser uma fonte de receitas para que o detentor do poder (atualmente o Estado Democrático)

⁵⁰³ HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 65.

⁵⁰⁴ COSTA, José Francisco de Faria. **O perigo em direito penal**. Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 478.

⁵⁰⁵ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997, pp. 239 e 240.

⁵⁰⁶ COSTA, José de Faria. **As linhas rectas do direito**. Porto: Conselho Distrital do Porto da Ordem dos Advogados, 2007, p. 9.

pudesse cumprir suas atribuições. Porém, está claro que nos dias atuais não se pode desconsiderar outros objetivos igualmente relevantes que podem ser desempenhados através dos tributos: é que o se chama de extrafiscalidade. O ponto comum disso tudo é que, desde o nascedouro, o direito tributário nunca teve um objetivo propriamente seu, antes se revelou como instrumento para consecução de finalidades políticas e públicas.⁵⁰⁷

3 ADEQUAÇÃO SOCIAL TRIBUTÁRIA: EM BUSCA DA CONSISTÊNCIA CONSTITUCIONAL

Nas linhas anteriores, analisaram-se os perigos ao direito humano ao desenvolvimento que são reflexos do planejamento tributário agressivo. A partir deste momento, torna-se premente construir um novo cânone compreensivo para o direito tributário internacional, uma nova perspectiva para repensar velhos problemas.

De tudo que já foi dito nesta dissertação, pode-se perceber que há uma demanda moral contra esse tipo de atividade das companhias multinacionais e que exerce uma pressão sobre o sistema constitucional. É por causa dessas relações entre direito e moral, enumeradas ao longo do trabalho, que é necessário advertir que o argumento aqui apresentado não é uma cruzada moral ou ativista, tampouco uma defesa apaixonada da legalidade.⁵⁰⁸

Com a adequação social tributária, o intérprete abraça a leveza normativa. Isso não significa que está compactuando com o irracional, mas apenas que está olhando para o direito de uma maneira diferente, com uma lógica diferente.⁵⁰⁹ Com o novo cânone, os princípios cumprem seu papel de abertura cognitiva do direito, adequando-o à sociedade. É uma harmonização da igualdade tributária, de uma tipicidade repensada e da educação fiscal. Revela-se, portanto, como uma teoria de aplicação das normas constitucionais tributárias na seara internacional.⁵¹⁰

Como se demonstrará a seguir, isso não significa uma desconsideração do sobreprincípio da segurança jurídica. A questão é que este não pode se limitar a um entendimento de legalidade estrita ou de interpretação literal da norma tributária. Concebê-lo dessa maneira seria incorrer em um erro grosseiro, pois o que essa ideia defende é que o

⁵⁰⁷ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 180; BECKER, Alfredo Augusto. **Teria geral do direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 632.

⁵⁰⁸ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 3 ed. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2010, pp. 231 e 232.

⁵⁰⁹ CALVINO, Italo. **Six Memos for the Next Millenium**. Cambridge: Harvard University Press, 1988, p. 7.

⁵¹⁰ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 191.

direito seja interpretado de maneira razoável e adequada aos fins e interesses da coletividade.⁵¹¹ A segurança só pode ser alcançada pela abertura solidária com os outros, pois está fundada em uma ideia de pluralidade, de presença social e de ter certezas, mas não certezas absolutas, até por uma impossibilidade material e histórica.⁵¹²

Para melhor explicar o assunto, ele será dividido em quatro pontos de discussão: a) Princípio da igualdade tributária: finalidade fiscal e capacidade contributiva; b) Tipicidade tributária: sua doutrina pelo novo cânone compreensivo; c) As tarefas do tipo tributário à luz da adequação social; d) A educação tributária como dever constitucional.

3.1 PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA: FINALIDADE FISCAL E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A igualdade deve ser base de qualquer consideração séria sobre a justiça. Nesse sentido, o filósofo Arthur Kaufmann⁵¹³ afirma que “a justiça (em sentido amplo) tem três vertentes: a *igualdade* (justiça em sentido estrito), a *adequação* (segundo outra terminologia: justiça social ou do bem comum) e a *segurança jurídica* (paz jurídica)”. E arremata dizendo que: “Na igualdade está em causa a *forma* da justiça, na adequação, o *conteúdo* da justiça, e, na segurança jurídica, a *função* da justiça”.

Ao qualificar a igualdade como o elemento formal e estruturante da justiça, de modo algum se está diminuindo sua importância. É que este princípio penetra todos os direitos da CF/88, assegurando uma uniformidade de sua aplicação através das normas. É um componente de legitimação do direito tributário, servindo como um teste para saber se uma determinada ordem é justa.⁵¹⁴

No pensamento ocidental, as raízes dessa concepção de justiça como igualdade estão na filosofia grega e no direito romano.⁵¹⁵ Entre os romanos, o princípio tem um sentido de proporcionalidade entre o que se dá e o que se recebe, ou seja, é a correlação perfeita entre direitos e deveres. É um ideal a ser perseguido na aplicação das normas jurídicas. Dar um

⁵¹¹ BASSO, Ana Paula. Principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario y la promoción del desarrollo. In RUBERT, María Belén Cardona (Coord.); CECATO, Maria Aurea Baroni (Coord.). **Ciudadanía y desarrollo**. Albacete: Bomarzo, 2013, p. 171.

⁵¹² COSTA, José Francisco de Faria. **O perigo em direito penal**. Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, pp. 248 e 249.

⁵¹³ KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do direito**. Tradução de António Ulisses Cortês. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2004, p. 228.

⁵¹⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 144.

⁵¹⁵ VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008, p. 23.

tratamento igualitário a situações iguais, e um tratamento desigual a situações desiguais é o verdadeiro sentido da equidade.⁵¹⁶ Esse é um conceito que atravessa a história e chega até aos dias atuais. A justiça era, naqueles tempos, como ainda hoje, um misto de proporcionalidade e igualdade.⁵¹⁷

À equidade, entre os romanos, coube a tarefa de suavizar o rigor da lei e humanizar o direito, adequando a norma em abstrato ao caso em concreto. É aí que entra a sentença de Celso ao definir o direito como: “*ars boni et aequi*”, ou seja, a arte do bom e do equitativo.⁵¹⁸ A igualdade resultaria da proporcionalidade no tratamento, usando a máxima clássica que diz que se deve tratar os iguais igualmente, e desigualmente os desiguais, sob pena de, como salientou Cícero, citado por Santos Justo⁵¹⁹: “*ipsa aequalitas est iniqua*”, que significa que a própria igualdade seria iníqua, perversa, não mais representando as aspirações da sociedade.⁵²⁰

É interessante notar a raiz romanística do atual conceito de igualdade. Cícero, citado por Vandick da Nóbrega⁵²¹, diz: “*Ius civile est aequitas constituta*”, ou seja, a igualdade jurídica é aquela que objetiva assegurar a todos a mesma disciplina normativa. O princípio da igualdade fática aparece quando, para os romanos, a função da *aequitas* seria restabelecer o equilíbrio entre o direito e a realidade social do império.

Justiça e equidade sempre andaram de mãos dadas. A deusa com a balança era o símbolo da justiça para gregos e romanos. É o que Rudolf von Ihering⁵²² e Sebastião Cruz⁵²³ ensinam ao afirmar que a justiça está num balanceamento entre a força da espada e o equilíbrio da balança, a força sem ponderação é a tirania, a ponderação sem força é a impotência. Ao fim, tudo se resume a racionalidade e proporcionalidade. A balança nada mais é do que o meio pelo qual se pesa o direito, a expressão máxima do princípio da igualdade.

Mas qual seria então o atual conceito de igualdade? O professor Humberto Ávila⁵²⁴ reafirma a concepção histórica, ao afirmar que: “[...] a igualdade é uma relação entre dois ou

⁵¹⁶ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 119; SANTOS, Severino Augusto dos. **Introdução ao direito civil**. Ius Romanum. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 37.

⁵¹⁷ JUSTO, Antonio dos Santos. **Breviário de direito privado romano**. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p.15.

⁵¹⁸ Ibidem.

⁵¹⁹ JUSTO, Antonio dos Santos. **Direito privado romano I**. Parte Geral. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p.27.

⁵²⁰ CHAMOUN, Ebert. **Instituições de direito romano**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1962, p. 32.

⁵²¹ NÓBREGA, Vandick Londres da. **Compêndio de direito romano**. Vol.I. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Basto S/A, 1970, p. 279.

⁵²² IHERING, Rudolf von. **A luta pelo direito**. 12 ed. Tradução de João Vasconcelos. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 1.

⁵²³ CRUZ, Sebastião. **Direito romano (Ius Romanum)**. Introdução. Fontes. Coimbra: Coimbra Editora, 1984, p.28.

⁵²⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 144.

mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade. Quando se comparam sujeitos, esses sujeitos são necessariamente comparados em razão de uma medida”.

No direito tributário, o legislador somente cumpre os desígnios da igualdade quando define as hipóteses de incidência segundo o princípio da capacidade contributiva e dá meios à administração fiscal de bem fiscalizar e fazer cumprir a lei tributária.⁵²⁵ Nesse sentido, o art. 145, §1º, da CF/88, diz que os impostos deverão ter caráter pessoal e serem graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. É importante que esse parágrafo finaliza dizendo que é “facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Nesse dispositivo normativo, a CF/88 estabelece a capacidade econômica como fator de graduação da exação a ser paga, ou seja, a pessoa deve ser distinguida, em termos fiscais, por suas características particulares e até mesmo em referencia ao caso concreto. Entretanto, a parte final da norma não deixa dúvidas ao dizer que essa aplicação individualizada será descartada se ofender os direitos individuais do contribuinte, na forma da finalidade do padrão tributário imposto e da segurança jurídica.⁵²⁶

Sendo assim, na seara tributária, o princípio da igualdade também não se refere apenas ao tratamento igual de situações iguais, mas também o tratamento diferente em situações distintas.⁵²⁷ Isso indica que o padrão estabelecido nas regras tributárias pode e deve ser ajustado à situação de determinados contribuintes, mormente quando o padrão tiver o condão de gerar situações perigosas não somente à eficácia dos direitos fundamentais⁵²⁸, mas também à própria existência do Estado de Direito.

O professor Ingo Sarlet⁵²⁹ faz uma interessante ponte entre o princípio da igualdade e o princípio da dignidade da pessoa humana, quando afirma que a isonomia no tratamento das pessoas é absolutamente essencial no contexto dos direitos humanos, sendo vedado o tratamento discriminatório e arbitrário. Em suma, o que se pretende dizer é que, em uma comunidade constitucional inclusiva, deve-se caminhar para uma humanização do capitalismo e uma tributação justa como direito humano e princípio fundamental do Estado democrático.

⁵²⁵ SANCHES, J. L. Saldanha. **Manual de direito fiscal**. 3 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 211.

⁵²⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 85.

⁵²⁷ ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976**. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2001, p. 272; GARCIA, Maria da Glória F. P. D. **Estudos sobre o princípio da igualdade**. Coimbra: Almedina, 2005, p. 15; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 35.

⁵²⁸ ÁVILA, Humberto. Op. Cit., p. 105.

⁵²⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 8ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 100.

Mas como são criadas essas condições? A igualdade tributária só pode ser construída conduzindo-a a realidade social, buscando-se equilíbrio e harmonia, e, assim sendo, caminhando para se alcançar a justiça. Consequência disso é que a regra deve ser sempre a igualdade particularizada, analisando-se o direito diante do caso concreto. Afinal, o conteúdo jurídico abstrato e logicamente deduzível das proposições normativas é sempre enriquecido pela juridicidade realizada, pois é somente na materialidade dos fatos que se realiza o direito.⁵³⁰ A normatividade só vai ser atingida na norma de decisão, apesar de ter como ponto de partida os enunciados linguísticos (texto da norma) e, como elemento fundamental de direção interpretativa, os objetivos constitucionais.⁵³¹

Quando se advoga a simplificação da legislação tributária e a adoção cada vez maior de padrões legais gerais para facilitar o acesso intelectual do contribuinte à norma, uma das consequências lógicas desse processo é a necessidade de ajustes na parte final de cadeia de incidência. Isso não retira a certeza de que, em um Estado democrático, a prevalência da tomada de decisões quanto à tributação deve ser sempre do Poder Legislativo, mas também não há qualquer polêmica em se admitir que o papel do Poder Judiciário é justamente interpretar a legislação em conformidade com os mandamentos constitucionais.⁵³² Com essa configuração, não se pode negar ao Poder Judiciário a prerrogativa de examinar o mérito das opções de igualdade feitas pelo legislador.

Um dos principais mandamentos constitucionais controláveis é a previsão da capacidade contributiva, que foi concebida como uma expressão do dever fundamental de pagar impostos, pelo qual a cada um seria devido contribuir para o custeamento do Estado e dos direitos (interesse coletivo), independente de lhe aproveitar individualmente.⁵³³

A igualdade na partilha da conta tributária, ou seja, uma justa divisão das quotas-partes tributárias existe para que se alcance outra igualdade, na forma da efetivação dos direitos sociais e oferecimento de oportunidade para que mais e mais pessoas possam ser incluídas na rota do desenvolvimento econômico nacional (*direito humano ao desenvolvimento*). A Constituição não consagra apenas a igualdade tributária (*pela capacidade contributiva*), mas impõe um complexo sistema de direitos sociais que visam uma

⁵³⁰ NEVES, António Castanheira. **Questão de facto – questão de direito ou o problema metodológico da juridicidade** (ensaio de uma reposição crítica). Vol. 1 – A crise. Coimbra: Almedina, 1967, pp. 127 e 128.

⁵³¹ URBANO, Maria Benedita. **Curso de justiça constitucional: evolução histórica e modelos do controlo da constitucionalidade**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 67.

⁵³² ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 182 e 183.

⁵³³ VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008, pp. 368 e 369.

igualdade de chances.⁵³⁴ Isso é decorrente da previsão de um Estado democrático de Direito, pela CF/88, que obriga os governos brasileiros a buscarem efetivar os objetivos concretos dispostos no nosso texto constitucional, trabalhando por uma ordem social mais justa.⁵³⁵

Dito isto, ainda é preciso tecer considerações mais específicas sobre a padronização da igualdade tributária na lei e também sobre por quais motivos essa mesma padrinização precisa ser desconsiderada diante do planejamento tributário agressivo.

3.1.1 Igualdade jurídica tributária: padronização na lei

A igualdade jurídica é fruto de uma concepção formal e jusracionalista, sendo condição preliminar essencial para a construção de uma igualdade material ou real. Antes de qualquer coisa, o que a CF/88 assegura, no seu Art.5º, é o direito de ser igual, é uma garantia para gerar efeitos concretos e, ao mesmo tempo, um instrumento e alicerce no desenvolvimento da igualdade material. É de aplicação muito mais simples que a igualdade fática e deve coexistir com essa última.

Para que a igualdade jurídica se realize é fundamental que o Poder Legislativo não conceda a ninguém mais ou menos direitos e deveres do que a outrem que se encontre na mesma situação.⁵³⁶ Com a desigualdade de tratamento somente sendo permitida como modo de melhorar e potencializar o bem-estar do povo, de um modo a atenuar as desigualdades reais entre os diferentes atores sociais.⁵³⁷

Trata-se de um conceito aberto a muitos conteúdos e que dá opções de elementos referenciais. O critério a ser escolhido deve trazer uma coerência para o caso concreto, deve qualificar a igualdade. Existe uma carga valorativa que não deve ser escolhida de modo arbitrário, ou seja, exige-se conexão entre a realidade fática e a norma, estando proibidas discriminações lesivas à dignidade humana. O professor Robert Alexy⁵³⁸ dispõe que “a igualdade jurídica é um valor em si mesmo”.

O direito *prima facie* à igualdade jurídica, de modo bastante simples, é um direito a ser tratado igualmente em situações iguais. O que deixa claro que é preciso mesclar e

⁵³⁴ MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional: direitos fundamentais**. Tomo IV. 3ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 231.

⁵³⁵ HESSE, Konrad. **Temas fundamentais do direito constitucional**. Textos selecionados e traduzidos por Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p.50.

⁵³⁶ MIRANDA, Jorge. **Escritos vários sobre direitos fundamentais**. Estoril: Principia, 2006, p. 31.

⁵³⁷ Ibidem, p. 148.

⁵³⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 418.

equilibrar igualdade jurídica e promoção do desenvolvimento social (busca pela igualdade material), um sendo o contrapeso do outro.⁵³⁹

É mister perceber que a igualdade jurídica procurou se expressar, ao longo da história, como reconhecimento de igualdade formal entre os cidadãos, uma igualdade perante a lei do país, e, com isso, muitas vezes passou a preservar a ordem social e econômica que existia, mantendo o *status quo* e a desigualdade entre as pessoas.⁵⁴⁰ Nessa linha, interessante o posicionamento de Paulino Jacques⁵⁴¹, ao dizer que não tem receio algum em afirmar que a igualdade jurídica consistiria na garantia da desigualdade social, pois, por meio dela, as pessoas se desigualavam, com cada um desenvolvendo os seus predicados próprios.

No que se refere propriamente ao direito tributário, o princípio da igualdade está previsto no art. 150, II, da CF/88, que dispõe é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. A primeira interpretação possível é de que cabe à lei considerar as especificidades dos diversos sujeitos passivos e eleger um fato tributário distintivo, ou seja, criar um padrão que deve se adequar ao maior número de casos possíveis.⁵⁴²

Este princípio seria, portanto, um elemento estruturante do sistema constitucional tributário. Nas palavras de Casalta Nabais⁵⁴³, pode-se mesmo dizer que existe uma “igualdade da lei que obriga o legislador, por um lado, em termos negativos a não fazer distinções ou igualizações arbitrárias ou carecidas de justificação ou fundamento material ou racional [...]”.

O legislador deve escolher o que é considerado o caso padrão, generalizando uma classe de contribuintes em uma série de condições exatas para ocorrência da hipótese de incidência. Essa padronização reflete uma necessidade prática da administração fiscal, melhorando os aspectos de previsão, controle, coordenação, modicidade e conhecimento da legislação fiscal.⁵⁴⁴

⁵³⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 419; ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria geral do Estado**. 2 ed. Tradução de António Cabral de Moncada. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1971, p. 178.

⁵⁴⁰ JULIOS-CAMPUZANO, Alfonso de. **Constitucionalismo em tempos de globalização**. Trad. José Luis Bolzan de Moraes, Valéria Ribas do Nascimento. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 12.

⁵⁴¹ JACQUES, Paulino. **Da igualdade perante a lei: fundamento, conceito e conteúdo**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1957, p. 162.

⁵⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 283 e 284.

⁵⁴³ NABAIS, José Casalta. **Contratos fiscais**. Reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, pp. 266 e 267.

⁵⁴⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 95.

Feitas essas ponderações, deve-se ter em mente que o princípio da igualdade jurídica tributária tenta garantir igualdade de direitos e dignidade entre os contribuintes, não se resumindo a uma posição formal. A base de sua aplicação se apoia em fundamentos de ordem fática, como a capacidade contributiva.

3.1.2 Igualdade material tributária: a invalidade da padronização diante do planejamento tributário agressivo

O caminhar para a realização da igualdade material e para promoção do bem-estar são alguns dos objetivos do Estado democrático brasileiro. A CF/88 consagrou o princípio da igualdade para vincular todos os poderes da República à sua promoção e desenvolvimento, tornando-o um problema jurídico.⁵⁴⁵ O cerne do conceito de igualdade material tributária passa por meio de uma justa distribuição da carga tributária entre os contribuintes, mormente através da aplicação do princípio da capacidade contributiva.⁵⁴⁶

Chegou-se a um ponto na história em que o povo não se contentava mais somente com a igualdade perante a lei, percebendo a grande falácia deste discurso, muito belo no papel. Passou a ser necessário que o Estado constitucional investisse na promoção do desenvolvimento social, na transformação das estruturas econômico-sociais através da edição de normas regulamentadoras da economia e da igualdade social.⁵⁴⁷ No contexto da CF/88, pode-se afirmar, com Rogério Varela⁵⁴⁸, que: “A igualdade nos direitos fundamentais resulta configurada como idêntico direito de todos à afirmação e à tutela de sua própria identidade”.

É precisamente por causa disto que o princípio da igualdade fática trabalha com a realidade concreta da vida, para qual o Estado deve agir visando minorar as desigualdades reais, garantindo que a ninguém sejam dados benefícios ou privilégios em virtude de quaisquer condições infraconstitucionais. A igualdade material restringe a igualdade jurídica, representando uma razão para um tratamento jurídico desigual. Segundo Robert Alexy⁵⁴⁹: “[...] nos casos em que o peso da igualdade fática é suficiente para superar as razões a ela

⁵⁴⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 26.

⁵⁴⁶ MOTA FILHO, Humberto Eustáquio. **Introdução ao princípio da capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 68.

⁵⁴⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 338; JACQUES, Paulino. **Da igualdade perante a lei: fundamento, conceito e conteúdo**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1957, p. 140.

⁵⁴⁸ GONÇALVES, Rogério Magnus Varela. Princípio constitucional da igualdade. **RDD**, a.1, n.2, pp. 121-133, julho/dezembro de 2010, p. 129.

⁵⁴⁹ Ibidem, p. 429.

contrapostas, é possível garantir um direito definitivo concreto à criação de uma determinada igualdade fática”.

No que diz respeito à adequação social tributária, interessa saber se a padronização realizada pelo legislador é válida em qualquer situação ou se é possível ao poder judiciário fazer um controle sobre essas opções diante de uma violação à igualdade material na área dos tributos. Entrar por esse caminho argumentativo significa entender a irracionalidade que é tomar a legalidade como fonte máxima de eficiência, enquanto que o mundo atual pede um equilíbrio normativo em prol da justiça.⁵⁵⁰

Então, para que se possa dizer que um padrão tomado pelo legislador não é válido, torna-se necessário estabelecer alguns critérios de avaliação bem objetivos. Nesse sentido, este trabalho seguirá a proposta feita pelo professor Humberto Ávila⁵⁵¹, que coloca as seguintes perguntas, aqui devidamente adaptadas para uma situação de planejamento tributário agressivo:

a) Existe a necessidade da utilização de um modelo de tributação de renda de multinacionais padronizado? Em outras palavras, a utilização de um modelo particular trará mais injustiça do que justiça fiscal?

b) A utilização do modelo padronizado faz com que permaneça uma estrutura de desigualdades entre os contribuintes, atingindo diretamente o direito fundamental de igualdade?

c) Existem provas materiais de que o padrão utilizado não corresponde à média efetiva dos casos e que, através dele, é impossível controlar as discrepâncias?

d) O padrão utilizado não causa uma séria vantagem competitiva àqueles que conseguem fazer planejamento tributário agressivo? Em outros termos, o padrão causa diferenças estruturais entre os contribuintes, beneficiando uns e prejudicando outros?

e) A padronização da tributação da renda de empresas multinacionais tem a possibilidade de atingir um bem jurídico coletivo protegido pela CF/88?

f) A padronização feita possui meios de corrigir as discrepâncias entre o que o contribuinte multinacional efetivamente pagou e sua real capacidade contributiva, ou seja, possui cláusulas de equidade?

Respondendo a esses questionamentos, a instituição de uma padronização tributária

⁵⁵⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 268; SCHMIDT, Andrei Zenkner. **O princípio da legalidade penal no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 361.

⁵⁵¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 113.

da renda de multinacionais é um expediente extremamente válido e que atende à CF/88 no sentido de prestigiar o princípio da legalidade formal, as competências legislativas e a completa definição das condições exatas para ocorrência do fato gerador. Uma tributação que parta de uma proposta de definição particular não seria nem mesmo constitucional, pois violaria o caráter abstrato que a legislação necessariamente deve ser para manter sua imparcialidade e neutralidade, bem como para facilitar o conhecimento do público.

O desafio em sede de planejamento tributário agressivo é que esse padrão cria uma diferença entre o contribuinte que dispõe de uma estrutura internacional para montar triangulações fiscais e aquele outro que opera unicamente a partir de uma base nacional, que acaba sendo tributado em uma proporção superior. Nesse sentido, o modelo padronizado está criando uma diferença prática entre as empresas e violando a neutralidade que se espera do sistema tributário.

Esse tipo de planejamento também está longe de ser uma “exceção” no cenário internacional, conforme mostram os numerosos escândalos das *offshores*, vazadas através do *Panama Papers* e ao *Luxembourg Leaks*. São milhares de empresas que estão potencializando a erosão das bases tributáveis de todos os Estados e comprometendo o bem-estar social da população. Com isso, prejudica-se seriamente o direito humano ao desenvolvimento, fazendo crer que a tradição ocidental de pensamento está pouca preocupada com a dignidade da pessoa humana.

É verdade que hoje existe uma extensa proposta da OECD para corrigir esse fenômeno, mas ela esbarra em numerosas dificuldades de cooperação entre os países, não resolvendo as distorções apresentadas na atualidade.

Após o que foi exposto, é preciso saber como o princípio da igualdade tributária se insere na doutrina da tipicidade, que é o que vai ser feito no próximo item.

3.2 TIPICIDADE TRIBUTÁRIA: SUA DOCTRINA PELO NOVO CÂNONE COMPREENSIVO

O tipo é uma ideia básica do direito tributário que tem suas raízes nos princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica, capacidade contributiva e justiça tributária, cumprindo diversas funções essenciais à operacionalidade do sistema.⁵⁵² Entre essas atribuições, podem-se destacar duas: uma função de garantia e uma função de balanceamento

⁵⁵² BIFANO, Elidie Palma. **O mercado financeiro e o imposto sobre a renda**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 237.

constitucional.⁵⁵³

Antes de haver a tributação, é imprescindível a tipificação de todo o arcabouço jurídico que legitimará a cobrança e que compreendem a essência da ação praticada pelo contribuinte. O dever jurídico deve ser criado com antecipação.⁵⁵⁴ Dessa maneira, o tipo representa mais do que o mero conceito de tributo, é a concretude desse conceito, é a imagem conceitual. O tipo é o conjunto descritivo de elementos inerentes à estrutura particular de cada tributo. O legislador inseriu traços particulares, criou as regras particularizadas que regem cada tipo e deu-lhes a vida jurídica.⁵⁵⁵ Atente-se, portanto, que o tipo tributário traz uma hipótese de incidência a que os fatos têm que se subsumir para que haja a tributação e também o dever jurídico de pagar o tributo, que somente surge com a prática do fato gerador.

De início, pode-se pensar que não há valoração de condutas na tipicidade tributária. Entretanto, isso só seria verdade caso a análise do direito tributário fosse isolada do texto constitucional, o que não é possível. Dentro da teoria constitucional tributária, torna-se imprescindível admitir que o tipo tributário (enquanto aspecto material) identifica valores em algumas condutas.⁵⁵⁶ Isso não significa que quando o contribuinte não praticar um fato, enquadrando-se ou não na hipótese de incidência, isso não tenha um valor positivo ou negativo para o ordenamento jurídico.⁵⁵⁷ *Prima facie*, não há desvalor social ao não praticar o fato gerador, mas há conduta desvaliosa quando o contribuinte busca se aproveitar de

⁵⁵³ Também assim é no Direito Penal, disciplina jurídica na qual o tipo também é um conceito basilar e se divide em três funções: sistemática, dogmática e político-criminal. Nesse sentido, ver: ROXIN, Claus. **Derecho penal.** Parte General. Fundamentos. La estructura de la Teoría del Delito. Traducción por Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo, Javier de Vicente Remesal. Madrid: Civitas, 1999, p. 277.

⁵⁵⁴ Para o direito penal, ver: MAURACH, Reinhart; ZIPF, Heinz. **Derecho penal.** Parte general. Tomo I. Teoría general del derecho penal y estructura del hecho punible. Traducción por Jorge Boffil Genzsch y Enrique Aimone Gibson. Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1994, p. 350.

⁵⁵⁵ Nesse sentido, ver por todos: LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito.** 5 ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009, p. 663.

⁵⁵⁶ No mesmo sentido, também há valoração de condutas nos tipos penais. Nesse sentido, ver: DEODATO, Felipe Augusto Forte de Negreiros. **Adequação social.** Sua doutrina pelo cânone compreensivo do cuidado-de-perigo. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p. 369, onde se lê: “Não há como fugir à lógica de que o legislador capta a estrutura típica da conduta concreta, apreende seu sentido e o submete a um enfoque valorativo, considerando-o positivo ou negativo, conforme as exigências da convivência humana. Portanto, se o tipo legal de crime preenche a conduta socialmente não adequada, pode-se estender a partir daí a valoração a outros interesses”. Em outro trecho de sua tese de doutoramento, Felipe Negreiros ensina que (pp. 372 e 373): “Os elementos normativos ou, conforme a doutrina alemã, os elementos especiais do dever jurídico (*spezielle Rechtspflichtmerkmale*) representam uma expressão do ilícito que ocorre a partir do enfoque objetivo que os tipos carregam. São aqueles para cuja compreensão o intérprete não pode se limitar a desenvolver uma atividade meramente cognitiva, subsumindo em conceitos o dado natural. Para tanto, deve realizar uma atividade valorativa. Tais elementos não se limitam a descrever o natural. Mais do que isso, direcionam-se à ação, ao seu objeto ou mesmo às circunstâncias, expressando uma significação, um valor. As expressões ‘honesto’, ‘indevidamente’, ‘sem justa causa’ e ‘cruel’ são alguns dos seus exemplos.”.

⁵⁵⁷ Para explicações adicionais, ver: FARIA, Maria Paula Bonifácio Ribeiro de. **A adequação social da conduta no direito penal ou o valor dos sentidos sociais na interpretação da lei penal.** Porto: Universidade Católica, 2005, pp. 38 e ss.

disparidades entre duas legislações tributárias para alcançar uma múltipla não tributação.

O planejamento tributário agressivo de multinacionais é uma negação dos valores jurídicos, tributários e constitucionais. Esses valores são exatamente os bens jurídicos coletivos protegidos pela CF/88, dentre os quais estão os direitos e garantias individuais. Portanto, pode-se afirmar que os tipos legais tributários são como quadros que o julgador vai terminar de preencher no momento em que estiver aplicando a norma, a fim de preservar a dignidade dos valores estabelecidos pelo constituinte.⁵⁵⁸

Perceba-se, contudo, que um contribuinte pobre que não paga impostos, por estar fora da zona tributável, é tão cidadão quanto qualquer outro. Da mesma forma, uma sociedade empresária pujante que utiliza de planejamento tributário para economizar impostos, evitando a hipótese de incidência, não está praticando qualquer ilícito e tampouco afrontando o ordenamento jurídico. Porém, quando esse planejamento inclui estratégias agressivas de aproveitamento de disparidades legislativas entre ordens soberanas diversas (*hybrid mismatch arrangements*) e abuso subjetivo das convenções fiscais, daí a conduta não pode ser vista como permitida, porque ameaça a própria existência da comunidade política.

Isso é fruto de uma interpretação condizente com a justiça tributária. Nas palavras de Thomas Piketty, o modo como o sistema capitalista global vem evoluindo favorece sentimentos individualistas: “[...] uma vez que o sistema em seu conjunto é injusto, por que continuar a pagar pelos outros? Por isso é vital para o Estado social moderno que o sistema fiscal que o mantém conserve um mínimo de progressividade ou, pelo menos, não se torne nitidamente regressivo no topo”.⁵⁵⁹

Nada do que foi dito até agora invalida a ideia de que o tipo tributário é taxativo. Não se discute que somente pode ser tributo se o fato corresponder exatamente à hipótese de incidência descrita na lei, em todos os seus elementos e particularidades (*padrão legislativo*). Observe-se que a obrigação tributária somente surge quando posta sob o manto do tipo, quando mediatizada por este. É preciso que o fato gerador da obrigação principal esteja previsto expressamente na norma⁵⁶⁰, de maneira que o contribuinte possa visualizar o aspecto material ou nuclear da tributação.

Note-se que o objetivo da “taxatividade” do tipo tributário é obter o máximo de

⁵⁵⁸ CORREIA, Eduardo. **Direito criminal**. Com a colaboração de Figueiredo Dias. Coimbra: Almedina, 1999, pp. 273-276.

⁵⁵⁹ PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 484.

⁵⁶⁰ Na mesma linha de pensamento, ver: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, pp. 238 e 239.

segurança jurídica e certeza do direito para o contribuinte, que pode exercer suas atividades e planejar suas ações com uma expectativa legítima da atuação da administração tributária.⁵⁶¹ Entretanto, a ideia nunca foi a de criar um meio de erodir as bases tributáveis de todos os países, em uma atitude completamente egoísta. Nesse contexto, o princípio da capacidade contributiva tem aplicação prática, enriquecendo o significado do tipo com sua natureza normativa.⁵⁶² Como princípio, a capacidade contributiva deve ser realizada na maior medida possível, pois é mandamento de otimização do sistema tributário nacional.⁵⁶³ Porém, isso não quer significar uma aplicação irrestrita e que atrole as regras, pois, como visto anteriormente, a lei tributária contém todos os elementos essenciais à identificação do fato gerador.⁵⁶⁴

A tipicidade funciona assim como um limite da atuação da administração tributária, representando garantias que satisfazem o pressuposto do Estado democrático de Direito e trazem uma organização e procedimentos rigorosos. Isso não inviabiliza a luta contra a evasão e a fraude fiscal internacional, pois ao lado das garantias do contribuinte deve ser reconhecida certa margem de livre apreciação da administração fiscal. É que ao legislador cabe estabelecer os fundamentos do direito tributário, mas não se pode exigir dele mais do que isso, especialmente em uma área com mudanças tão rápidas quanto a da tributação e das estratégias empresariais para evitá-la.⁵⁶⁵

Nessa linha de raciocínio, o art. 97 do CTN estabelece, em linhas gerais, que somente a lei pode dispor sobre: I – a instituição de tributos, ou a sua extinção; II – a majoração de tributos, ou a sua redução; III – a definição do fato gerador da obrigação principal; IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo; V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Com base em tal dispositivo legal, é possível constatar que somente a lei pode dispor

⁵⁶¹ Com uma visão de que a legalidade não traz segurança jurídica e advogando uma legalidade *soft*, ver: OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito tributário e direitos fundamentais**. Uma revisão do princípio da tipicidade junto ao Estado Democrático de Direito. Belo Horizonte: Arraes, 2010, p. 237.

⁵⁶² Acerca da natureza normativa dos princípios, ver: ROTHENBURG, Walter Claudius. **Princípios constitucionais**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003, p. 22; ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 91.

⁵⁶³ Nesse sentido, Robert Alexy traz como alerta importante que os princípios devem ser efetivados dentro das possibilidades fáticas e jurídicas. Ver: ALEXY, Robert. Op. Cit., p. 90.

⁵⁶⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 272.

⁵⁶⁵ DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal**. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2014, p. 496 e 497.

sobre todos esses itens. A tipicidade, portanto, exige que toda uma completa regulamentação geral seja baseada na legislação, o que vai desde os critérios da regra-matriz até os itens que fazem parte do consequente tributário.⁵⁶⁶ Entretanto, é no contexto dessa mesma CF/88, que se pode falar em uma proteção dinâmica dos direitos fundamentais através da atividade hermenêutica do intérprete. É aí que entra a adequação social tributária.⁵⁶⁷

O conceito de tipicidade fechada não resistiu ao trânsito em direção ao constitucionalismo. Anteriormente, via-se que o tipo tributário tratava apenas de uma descrição, objetiva e valorativamente neutra. Isso deixa de ser assim para que o tipo se transforme, também ele, em um portador da valoração constitucional-tributária, ou seja, ele é agora, ao mesmo tempo, normativo e teleológico.⁵⁶⁸

Sendo assim, já se pode dizer que o fato gerador somente se dará com o devido enquadramento na hipótese de incidência prevista na lei tributária, que é o veículo correto para a inserção no sistema dos elementos constitutivos da relação jurídico-tributária. A questão é que o sistema tributário na CF/88 é teleológico-funcional (assim como o direito penal), devendo o tipo também ser portador dessa valoração constitucional, atuando em prol de uma justiça fiscal.⁵⁶⁹

Não se trata de uma deslegalização do direito tributário, antes pelo contrário. É uma tentativa de valorização de uma tributação que se pretende constitucionalmente justa. A reconstrução da tipicidade pela adequação social tem por objetivo reforçar a fé na força normativa do direito, corrigindo a complexidade do sistema e elevando-se os compromissos da CF/88 com a comunidade política que lhe sustenta. Põe-se de lado uma objetivação extrema para que a justiça possa aparecer no caso concreto e individual.⁵⁷⁰

3.3 CRITÉRIOS DOGMÁTICOS: AS TAREFAS DO TIPO TRIBUTÁRIO À LUZ DA ADEQUAÇÃO SOCIAL

Como visto, a tipicidade, quando posta à luz da adequação social, transmite sempre a

⁵⁶⁶ CAVALI, Marcelo Costenaro. **Cláusulas gerais antielusivas**: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil. Coimbra: Almedina, 2006, p. 209.

⁵⁶⁷ Para uma opinião contrária à utilização da adequação social no contexto do direito penal, ver: HIRSCH, Hans Joachim. **Derecho penal**. Obras completas. Tomo III. Santa Fé: Rubinza-Cuizoni, 2002, pp. 9 e ss.

⁵⁶⁸ CORREIA, Eduardo. **Direito criminal**. Com a colaboração de Figueiredo Dias. Coimbra: Almedina, 1999, p. 281.

⁵⁶⁹ DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, pp. 218-222.

⁵⁷⁰ DERZI, Misabel de Abreu de Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 362.

ideia de legalidade, pois se traduz através de uma regra tributária produzida pelo legislador democraticamente eleito e seguindo todas as normativas constitucionais. É assim porque no direito tributário brasileiro somente podem ser cobrados tributos tendo por base a lei. Dito isto, é possível identificar duas funções dessa tipicidade tributária: uma função de garantia ou sistemática; e uma função de balanceamento constitucional ou dogmática.

A *função de garantia ou sistemática do tipo* é justamente a junção de todos os elementos que permitem identificar de qual tributo se está tratando, ou seja, a hipótese de incidência, com o aspecto material ou nuclear, a base de cálculo e a alíquota, sujeito ativo e sujeito passivo, entre outros aspectos da regra matriz de incidência tributária. É por isso que se pode dizer que há uma reserva de lei qualificada. A legislação precisa trazer em seu bojo todas as especificações do tributo, sem o qual não existe direito da administração de cobrá-lo.⁵⁷¹ Dessa forma, o tributo criado deve ser sempre previsível ao contribuinte, de modo que todos os elementos da relação-jurídica devem ser o mais claro possível, para possibilitar a determinabilidade do montante a pagar.

Entretanto, essa função de garantia não se esgota na legislação nacional, pois há um indicativo prático de que os Estados caminham para um sistema de direito tributário supranacional, que envolve a extensa teia de convenções fiscais hoje assinadas, as tentativas de harmonização das legislações de diferentes países, as iniciativas da OECD em matéria de tributos etc. Portanto, a construção de um tipo tributário com função de garantia envolve o respeito às demais ordens jurídicas, especialmente no combate ao BEPS.⁵⁷²

Disso se conclui que a tipicidade se revela como a expressão material da legalidade, mas sem a esgotar. Na legalidade prevalecem os aspectos formais e de competência, enquanto o tipo está muito mais relacionado à substância da lei. A função de garantia de segurança ao contribuinte é desempenhada através da construção do tipo e de regras rigorosas quanto ao procedimento e à organização.⁵⁷³ Vê-se que o tipo não é um princípio constitucional ou infraconstitucional, mas se aproxima de uma categoria dogmática que tem várias funções, mas está interliga à lei.⁵⁷⁴

Já a *função dogmática do tipo tributário*, que é autônoma em relação à função

⁵⁷¹ Nesse sentido, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 237; XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiviva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17.

⁵⁷² DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal**. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2014, pp. 284 e 285.

⁵⁷³ Em sentido contrário, ao menos em direito penal, ver: ROSAL, M. Cobo del; ANTÓN T. S. Vives. **Derecho penal**. Parte general. 5 Ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999, p. 311.

⁵⁷⁴ DOURADO, Ana Paula. Op. Cit., pp. 289 e 290.

sistemática, é a de ser uma garantia do contribuinte. Ao mesmo tempo deve preservar a liberdade de iniciativa (o que inclui a liberdade contratual e a autonomia privada), a liberdade econômica e de empresa, para além da propriedade privada como um todo. Todavia, essa função dogmática está a serviço de um direito justo, calcado na capacidade contributiva e tendo por função propiciar os meios de concretizar os objetivos da República brasileira.⁵⁷⁵

Além dessa característica, ao se falar de balanceamento constitucional não se pode mencionar apenas direitos, mas também a disciplina do dever fundamental de pagar impostos. Tal dever entra no tipo como um elemento intradogmático e que auxilia na interpretação dos fatos jurídicos. É certo que a finalidade do sistema tributário não pode se converter em mero instrumento arrecadatário e arbitrário, desconsiderando-se a boa gestão dos recursos⁵⁷⁶. Todavia, também é correto dizer que a capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF/88) deve ser aferida na maior medida do possível em seu caráter pessoal (*igualdade material*). Portanto, o tipo aqui não está aberto a uma moralidade de fora do ordenamento jurídico, mas está aberto à iluminação dos próprios princípios constitucionais.⁵⁷⁷

Quando o intérprete olhar para a situação da vida prática, deve sempre ter em mente que o dever fundamental inserto na tipicidade tem duas principais vertentes. Uma para os cidadãos, vistos como pessoas que recebem um conjunto equilibrado de direitos e deveres, possuindo um vínculo de caráter político com o Estado. Para estes a ênfase está na capacidade contributiva e na dignidade da pessoa humana. A segunda vertente é para as sociedades empresárias, cujo dever absorve tudo aquilo da primeira e vai além de meramente pagar os tributos devidos pela subsunção dos atos ou negócios jurídicos à norma de incidência. Elas possuem ainda a função de ser o sustentáculo da maior parte do sistema de arrecadação e liquidação dos impostos de seus empregados e mesmo outras sociedades com quem possuam contratos.

Essa segunda função abre espaço para a adequação social enquanto novo cânone compreensivo do direito tributário. Seria um absurdo admitir que um contribuinte possa aproveitar disparidades técnicas entre os ordenamentos tributários de duas ou mais jurisdições, obtendo uma vantagem fiscal não prevista pelo legislador e que ultrapassa a relação normal de equivalência econômica da atividade. É como se o direito tributário não

⁵⁷⁵ Por todos, ver: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 110 e 111; XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 31.

⁵⁷⁶ DERZI, Misabel de Abreu de Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2 ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 362.

⁵⁷⁷ DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal**. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2014, p. 316.

tivesse acompanhando a evolução doutrinária do direito constitucional e internacional. A justiça tributária exige que a própria administração fiscal feche essas lacunas para garantir a equidade, a livre competição e as receitas necessárias à preservação do direito humano ao desenvolvimento.

3.4 A EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO DEVER CONSTITUCIONAL: SUBSÍDIOS PARA A PREVENÇÃO DO PLANEJAMENTO AGRESSIVO

Nesta dissertação foi extensamente desenvolvida a discussão entre as relações entre justiça e direito e o debate em torno da moralidade do planejamento tributário agressivo de multinacionais. Portanto, é certo que as preocupações éticas começam a afluir para o campo dos tributos em uma velocidade muito maior do que outrora, o que é potencializado pelos meios de comunicação.

No que tange especificamente ao cânone compreensivo da adequação social tributária, é preciso considerar a educação fiscal como um dos pilares essenciais ao seu desenvolvimento. Ela visa, antes de qualquer coisa, diminuir a assimetria informacional entre os próprios contribuintes, em uma estratégia de potencializar a cidadania e possibilitar que todos compreendam minimamente o espírito do direito tributário no século XXI. Pessoas mais bem informadas podem auxiliar a administração fiscal a garantir os direitos e os deveres insculpidos na CF/88.

Em relação às multinacionais, contribuintes esclarecidos serão também consumidores mais lúcidos e que poderão constranger as empresas em suas estratégias agressivas adotadas, como já se tem exemplo nos escândalos fiscais da Amazon, Google e Starbucks, na Europa.⁵⁷⁸ Estas multinacionais passaram a se comprometer publicamente a interromper esse tipo de prática e em alguns casos até a pagar aos cofres públicos parcela substancial do que deveria ter sido pago desde o início.

Nesse sentido, a adequação social tributária deve ter também essa vertente preventiva do planejamento tributário agressivo, no campo de atuação da prudência, que deve ser a marca de um Estado democrático.⁵⁷⁹ A atuação direta sobre as multinacionais pode até não refletir resultados imediatos, mas uma política educacional voltada para os consumidores de

⁵⁷⁸ CALDAS, Marta. **O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?** Coimbra: Almedina, 2015, pp. 141 e ss.

⁵⁷⁹ COSTA, José Faria. **A caução de bem viver**. Um subsídio para o estudo da evolução da prevenção penal. Coimbra: Coimbra Editora, 1980, p. 198.

seus produtos deve levar a uma solução indireta, elevando a pressão social em prol dos valores constitucionais.

Sendo assim, a informação é parte de um sistema que assegura o denominado princípio da proteção da confiança legítima. Se a mensagem é verdadeira, útil, clara e adequada, o julgamento do contribuinte será feito de maneira a potencializar o bem-estar e os interesses da comunidade. O STJ possui jurisprudência pacífica no sentido de que “o direito à informação não se exaure em si mesmo, tendo por finalidade assegurar ao consumidor uma escolha consciente, permitindo que suas expectativas em relação ao produto ou serviço sejam de fato atingidas”.⁵⁸⁰ Em outras palavras, quando o consumidor está informado, ele passa a ser menos vulnerável.⁵⁸¹

A ideia de vulnerabilidade, na lição de Fernando Vasconcelos e Fernanda Holanda⁵⁸², diz respeito à situação “permanente ou provisória, individual ou coletiva, que fragiliza ou enfraquece o sujeito de direitos, desequilibrando a relação de consumo”. Claudia Lima Marques⁵⁸³ complementa esse conceito ensinando que há diferenças fáticas e jurídicas entre as situações do contratante e do contratado, concluindo que “a vulnerabilidade é multiforme, conceito legal indeterminado, um estado de fraqueza sem definição precisa, mas com muitos efeitos na prática, em especial, pois presumida e alçada a princípio de proteção dos consumidores”.

Essa concepção de vulnerabilidade se expande com a lei n. 12.741, de 8 de dezembro de 2012. Essa legislação acrescentou aos direitos básicos do consumidor o acesso a informação adequada e clara sobre os tributos incidentes sobre diferentes produtos e serviços. A princípio, a doutrina consumerista⁵⁸⁴ associou a menção aos tributos como uma nova ferramenta que visa dar aos consumidores maior transparência para o percentual e quantidade de tributos embutidos no preço dos produtos/serviços. Em um país com elevada carga tributária, a razão parecia ser apenas relacionada à composição do preço final.

Entretanto, a adição da informação tributária inaugura uma nova fronteira para o

⁵⁸⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1144840/SP, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 20/03/2012, DJe 11/04/2012; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 586.316/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 19.03.2009.

⁵⁸¹ SILVA NETO, Orlando Celso. **Comentários ao Código de Defesa do Consumidor**. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 90.

⁵⁸² VASCONCELOS, Fernando António de; BRANDÃO, Fernanda Holanda de Vasconcelos. **Direito do consumidor e responsabilidade civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 5.

⁵⁸³ MARQUES, Claudia Lima. **Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais**. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, pp. 320 e 321.

⁵⁸⁴ BRAGA NETTO, Felipe Peixoto. **Manual de direito do consumidor**. 10 ed. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 65; TARTUCE, Flávio; NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito do consumidor: direito material e processual**. 2 ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense/Método, 2013, p. 40

multiforme conceito de vulnerabilidade. Aqui a diferença entre os contratantes deixa de ser a tônica. Importa agora verificar uma debilidade política do contribuinte-consumidor. Até então ele não sabia quais tributos incidiam nos produtos que consumia, nem tampouco sabia as estratégias fiscais das empresas para contribuir cada dia menos para o progresso do país. Dessa forma, o cidadão não conseguia participar concretamente dos rumos da comunidade por uma absoluta assimetria informacional. Com esse marco legislativo, inicia-se, ainda que timidamente, a transformação dessa realidade, permitindo ao contribuinte-consumidor estar apto a exercer seus direitos políticos com maior efetividade, cobrando das multinacionais uma justa participação na divisão da carga tributária.

Este avanço em direção a um Estado de cidadãos conscientes somente se dará com a resolução da questão da eficiência. De nada adianta informar se as pessoas não são capazes de entender o que está sendo dito. Muitas vezes, informações passadas aos consumidores não surtem efeito porque são complicadas demais para serem compreendidas.⁵⁸⁵ Quando a Constituição brasileira, em seu artigo 150, §5º, dispõe sobre medidas de esclarecimento tributário, mais do que informar, ela quer fazer com que as pessoas reflitam a questão.

É preciso que o consumidor que recebe a informação esteja preparado para entender e utilizar a informação tributária que lhe foi oferecida. Isso indica um longo caminho a ser percorrido na adaptação do sistema constitucional tributário. Um caminho de correção de assimetrias. Para tanto, existem muitas dificuldades a serem resolvidas, a fim de tornar consumidores em verdadeiros cidadãos, aptos a auxiliar a administração fiscal.

O constituinte originário tratou então de estabelecer um dever de esclarecimento para o Estado, qual seja, fazer uma lei que trouxesse medidas que levassem o consumidor a conhecer a quantidade de impostos que está sendo paga em cada transação comercial. A simples existência desse dispositivo leva à constatação de que a transparência tributária é uma das contrapartidas estatais ao dever fundamental de contribuir aos cofres públicos.

Segundo Velloso⁵⁸⁶, esta previsão constitucional tem o objetivo de “conscientizar o cidadão, contribuinte de fato dos tributos incidentes sobre mercadorias e serviços, a respeito do ônus econômico que lhe é imputado”. O referido autor entende que, apesar da Constituição falar em esclarecimentos acerca dos impostos, na verdade introduziu no sistema tributário brasileiro um dever geral de informação, que alcança todas as espécies tributárias e tem um

⁵⁸⁵ WILHELMSSON, Thomas. Consumer law and the environment: from consumer to citizen. In MONTEIRO, António Pinto (Coord.). **Estudos de direito do consumidor**. n.1. Coimbra: Centro de Direito do Consumo, 1999, pp. 362 e 363.

⁵⁸⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 339.

sentido mais amplo.

Nessa linha de raciocínio, o objetivo constitucional é levar aos contribuintes-consumidores o conhecimento do tamanho da carga tributária, alimentando o debate político acerca da tributação e aprimorando a democracia no Brasil. Para que isso funcione, é preciso que essas informações abranjam os tributos incidentes desde a fase de produção, pois se não alcançarem todas as etapas do processo, a eficácia restará seriamente comprometida.⁵⁸⁷

Essa missão constitucional decorre do vínculo entre o princípio da solidariedade tributária e o dever fundamental de contribuir aos cofres públicos. Para concretizar a cidadania fiscal como sonho constitucional, torna-se necessário discutir o direito a uma educação tributária. O contribuinte deve estar informado sobre quais tributos está pagando, para que servem os tributos, quais são seus deveres e garantias constitucionais e como está se dando a repartição da carga tributária. Que fique claro que não se está falando de um ensino das técnicas do direito tributário, mas sim da moralidade tributária insculpida na CF/88.

Observe-se que o artigo 205 da Constituição Federal dispõe que: “*A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho*”. O preparo da pessoa para o exercício da cidadania não estará completo sem uma educação fiscal, sem uma informação tributária de qualidade.

Em qualquer tempo, mas especialmente em tempos de crise, o contribuinte deseja saber quanto, porque e para que paga tributos ao Estado, bem como a relação entre tributação, constituição e crise. Na medida em que verifica que o governo anuncia sucessivos aumentos nos tributos e deixa de corrigir a tabela do Imposto de Renda Pessoa Física, cresce a tensão na população. Se antes a função estatal era limitada à segurança, na atualidade o Estado abraça um mundo de tarefas ainda pouco compreendidas pelo grande público.

A finalidade de informar é inerente à educação.⁵⁸⁸ Mas informar para que? Em uma leitura atenta da Constituição, vê-se que não se trata apenas do acesso a uma qualquer educação, mas que esta deve ser orientada por objetivos, que são o pleno desenvolvimento da pessoa, a preparação para o exercício da cidadania e a qualificação para o trabalho. Educar,

⁵⁸⁷ GRECO, Marco Aurélio. Comentário ao artigo 150, §5º. In CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.) **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, pp. 1.664 e 1.665.

⁵⁸⁸ PEREIRA JÚNIOR, Antonio Jorge. Comentário aos artigos 205 e 206. In BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura (Coords.). **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 2.226.

nesse sentido, é um objetivo ambicioso do constituinte originário.⁵⁸⁹ O resultado a que se chegará ditará consequências para a efetivação de outros direitos fundamentais, nomeadamente a liberdade de expressão, de manifestação, o direito ao voto e a própria democracia.⁵⁹⁰

É decorrente de sua essencialidade que o constituinte fez constar a educação no rol dos direitos fundamentais sociais do artigo 6º da Constituição brasileira. Hoje não há qualquer dúvida quanto ao caráter fundamental deste direito. O status constitucional faz justiça a um direito que é basilar na construção da autodeterminação do cidadão. Enquanto educação ofertada pelo Estado, a informação tributária deve auxiliar na conscientização democrática dos contribuintes.

Com as complexidades inerentes ao século XXI, torna-se extremamente difícil a participação democrática de pessoas pouco instruídas e pouco informadas. Contribuintes pouco informados são facilmente manobrados politicamente, isso por causa da assimetria de informação que existe. Ao ter conhecimento apenas de poucas coisas, não é possível tomar uma decisão verdadeiramente consciente. O papel da informação fiscal é de promover um sentimento de responsabilidade política para com a comunidade em que se vive.

4 A ADEQUAÇÃO SOCIAL ENTRE A SEGURANÇA JURÍDICA E A CERTEZA DO DIREITO: O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

No tópico anterior, buscou-se definir a maneira pela qual a adequação social tributária caminhará para alcançar uma consistência constitucional. Entretanto, ainda é necessário enfatizar algumas questões em torno da segurança jurídica e da certeza do direito, nomeadamente o impacto que o novo cânone compreensivo pode ter sobre elas e sobre a possibilidade do contribuinte realizar o planejamento tributário com confiança legítima nos atos da administração.

Inicialmente, é necessário dizer que os valores da segurança e da certeza do direito não são absolutos nem mesmo na seara do direito tributário, em que pese serem extremamente desejáveis. Se o contribuinte estiver procurando se utilizar dessas ideias para frustrar a realização dos objetivos constitucionais, a situação se tornará intoleravelmente injusta para os demais participantes da comunidade. Sendo assim, a segurança somente é obrigatória

⁵⁸⁹ BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição federal anotada**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1.451.

⁵⁹⁰ TAVARES, André Ramos. Direito fundamental à educação. In SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel (Coords.). **Direitos sociais**. Fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 771.

enquanto contribuir para a realização dos fins do direito. Não há certeza independente do direito, mas sim uma que é construída em função dele.⁵⁹¹

Consequência disso é a afirmação de que a segurança jurídica postula efetividade. Afirma-se que a densidade deste princípio se deve ao fato de representar uma garantia do contribuinte no Estado democrático de Direito.⁵⁹² Entretanto, isso está longe de significar uma impossibilidade de ponderação em relação ao restante da CF/88 e um caráter peremptório. Nos casos de planejamento tributário agressivo de multinacionais essa garantia está sendo utilizada para erodir a base de sustentação de todos os direitos fundamentais da comunidade política, o que pede uma análise ponderativa e pontual para corrigir a injustiça no caso concreto.

Portanto, em linhas gerais, já se pode afirmar que a segurança jurídica demanda sua análise diante de fatos, onde o princípio será confrontado com a norma legal incidente, objetivando saber se ela atende a critérios de previsibilidade: não retroatividade, existência de regimes de transição, conformidade com a lei, expectativas legítimas etc. Com isso, tem-se a ideia de certeza como instrumento de configuração da realidade normativa, ou seja, como uma garantia sobre os direitos que o ordenamento prevê.⁵⁹³

É certo que o modelo consagrado na CF/88 pede um sentido lógico para as previsões técnicas da legislação, mas isso não está reduzido tudo a um puro formalismo. A segurança jurídica deve ser repensada dentro de uma concepção de sistema, de modo que esteja ancorada nos fundamentos da República e a serviço dos objetivos previstos pelo constituinte no art. 3º da Constituição brasileira. Nesse contexto, o Sistema Constitucional Tributário está envolto na axiologia constitucional.⁵⁹⁴

Essa concepção do direito enquanto sistema normativo se justifica diante dos valores do direito, especialmente o supramencionado princípio da igualdade tributária material. Porém, não está ancorado somente nisso, mas também na própria segurança jurídica, na medida em que a compreensão do contribuinte estará facilitada em razão de todas as normas estarem conexas através da CF/88.⁵⁹⁵ Nesses termos, o papel de um sistema jurídico é possibilitar a adequação valorativa em torno da unidade das normas, facilitando o

⁵⁹¹ NEVES, A. Castanheira. **Questão de facto – questão de direito ou o problema metodológico da juridicidade** (Ensaio de uma reposição crítica). Tomo I – A crise. Coimbra: Almedina, 1967, pp. 578 e 579.

⁵⁹² TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. Metodica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 197 e 198.

⁵⁹³ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 120.

⁵⁹⁴ TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit., pp. 80 e 81.

⁵⁹⁵ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 3 ed. Tradução de António Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, pp. 22 e 23.

entendimento acerca de seu funcionamento.

O pensamento jurídico passa a se preocupar com a axiologia constitucional, não se sustentando mais posições que preguem uma neutralidade e objetividade científicas de cunho absoluto. A ciência do direito tributário assume um papel crítico na constitutiva-realização do direito, de maneira que trabalha com o espírito do direito tributário – *Blitzrecht* – anteriormente tratado nesta dissertação. Assim, já não se mostra aceitável um planejamento agressivo de multinacionais que se proteja em uma lógica positivista pura, pois a validade do jurídico demanda uma fundamentação crítica.⁵⁹⁶

Nesse sentido, essa fundamentação de validade pode ser controlada por uma interpretação judicial inteligente, que entenda os pontos de conexão entre a moralidade positiva (*standards*) e as regras. Pode-se concluir, ao lado de Alf Ross⁵⁹⁷, que deixar de lado o formalismo de outrora não é o mesmo que regressar à doutrina do direito natural, mas sim esquecer a cegueira metodológica do direito tributário na seara internacional.

Quando o jurista deixa de perceber a existência de um Sistema Constitucional Tributário amparado em valores, o que está acontecendo é a negativa do pensamento teleológico. Uma vez que a CF/88 já inseriu no sistema uma série moral primária, a administração fiscal deve admiti-la em todas as suas consequências, desde que garantido ao contribuinte a ampla defesa e o contraditório.⁵⁹⁸

No caso do planejamento tributário ocorrido dentro dos limites do território nacional, nessas situações existe uma maior margem de liberdade na conformação dos negócios, pois o legislador tem amplas possibilidades de decidir e resolver a questão através de uma reconstrução legislativa apropriada. Dessa forma, o aplicador do direito acaba tendo que se limitar à identificação da possível lacuna, mas se manter passivo esperando uma resposta proveniente da lei democraticamente criada. Com isso, evita-se a frustração e a surpresa ao contribuinte que não praticou nenhum ato constante das regras de tributação. Perceba-se que aqui o controle do Estado é total, pois ele pode alterar a norma tributária de maneira democrática e a qualquer momento.

Situação muito distinta é a do planejamento fiscal agressivo, onde o Estado democrático não possui nenhum controle diante de um fenômeno complexo que envolve uma

⁵⁹⁶ NEVES, A. Castanheira. **Questão de facto – questão de direito ou o problema metodológico da juridicidade** (Ensaio de uma reposição crítica). Tomo I – A crise. Coimbra: Almedina, 1967, p. 595.

⁵⁹⁷ ROSS, Alf. **El concepto de validez e otros ensayos**. Buenos Aires: Centro Editor de America Latina, 1969, pp. 13 e 14.

⁵⁹⁸ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 3 ed. Tradução de António Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, pp. 75 e 76.

pluralidade de jurisdições distintas e que, muitas vezes, não cooperam entre si. No capítulo 3 desta dissertação, demonstrou-se que a simples existência de Tratados de Dupla Tributação, como o existente entre o Brasil e o Luxemburgo, pode não ser suficiente para impedir a concorrência fiscal e a erosão das bases tributáveis.

Com esse cenário internacional, a construção do princípio da confiança precisa atender aos dois lados, não cabendo isentar a companhia multinacional de suas responsabilidades sociais. Da maneira que o positivismo jurídico formalista coloca a questão, somente se concede o direito à empresa que pratica o planejamento e confia no Estado, mas se esquece de que existe outro lado a considerar.⁵⁹⁹ É o que foi tratado nesta dissertação sob a alcunha de “participação” e “responsabilidade”.

A assimilação do jurídico dessa maneira não implica uma maior insegurança para o planejamento tributário no campo internacional, que continua sendo válido e possível. O que se procura impedir é o abuso, o excesso, a agressividade que destrói o Estado democrático. Quando se permite que o julgador avalie o planejamento dentro dessa perspectiva sistêmica, em hipótese alguma se pode acreditar que isso vá piorar a cognoscibilidade, confiabilidade ou calculabilidade por parte do contribuinte.

A interpretação do direito tributário internacional está limitada pelos postulados normativos da proporcionalidade e razoabilidade, ou seja, do conflito entre as normas constitucionais. Ademais, é possível afirmar que a prática administrativa e judicial vai criando uma linha de pensamento sobre as opções de planejamento tributário que são suportadas pela Constituição Federal.⁶⁰⁰ Portanto, é possível ao contribuinte verificar no direito vivo quais são os compromissos públicos da comunidade política, de maneira a construir os seus acordos futuros de boa-fé e com uma atitude fraterna em relação à sociedade.⁶⁰¹

Uma palavra final sobre esse assunto pode ser a admissão, por Hans Kelsen⁶⁰², de que a interpretação do direito é feito através de molduras normativas. Nesse modelo, a ponderação dos interesses em jogo fica a cargo do julgador diante do caso concreto, que irá avaliar as suas opções argumentativas levando em conta as que forem “possíveis no confronto de todas as outras normas da lei ou da ordem jurídica”. Como se nota, mesmo o olhar do

⁵⁹⁹ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 3 ed. Tradução de António Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, pp. 203 e 204.

⁶⁰⁰ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 170 e 171.

⁶⁰¹ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. 3 ed. Tradução de Jeferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 492.

⁶⁰² KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 8 ed. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009, pp. 391 e 392.

intérprete positivista deve ser para a totalidade da ordem jurídica.

5 A PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: SUA DOUTRINA PELA ADEQUAÇÃO SOCIAL

5.1 DE QUEM É O ÔNUS DA PROVA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO

O planejamento tributário agressivo possui uma série de particularidades que precisam ser levadas em conta no momento da atribuição do ônus da prova do fato gerador. O primeiro grande problema para a administração fiscal é conduzir investigações fora do espaço territorial brasileiro, que está além da jurisdição que lhe é cabível. Somente isso já teria o condão de inviabilizar completamente a efetivação da justiça no caso concreto, o que precisa ser resolvido através da iluminação por meio da adequação social tributária.

Inicialmente, pode-se dizer que o processo tributário possui como um de seus princípios estruturantes a realização da justiça. Sendo este um elemento de aproximação das regras fiscais com a CF/88, essa é uma exigência para tornar o processo própria e adequadamente jurídico, atendendo a uma ideia de Direito fundada na dignidade humana.⁶⁰³

Além disso, discutir o direito probatório passa também por reflexões sobre a aplicação do direito tributário em casos de planejamento agressivo de multinacionais. Nesse sentido, a prova é de uma importância singular, pois auxilia o intérprete na construção do sentido e da intenção concreta do contribuinte e, portanto, na verificação da ocorrência do fato gerador. Trata-se de um enriquecimento fático da previsão normativa, no qual o julgador vai ampliar, corrigir ou melhor compreender os institutos tributários diante do caso concreto.⁶⁰⁴

De acordo com o NCPC, em seu art. 373, a regra geral de distribuição do ônus da prova é a mesma que já era adotada no antigo diploma processual, qual seja: “Art. 373. O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Do dispositivo legislativo, em uma análise inicial, poder-se-ia afirmar que a distribuição do ônus da prova está diretamente relacionada à natureza da alegação de fato a ser provada: constitutivo do direito (*autor*) ou impeditivo, modificativo ou extintivo do direito

⁶⁰³ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro** (administrativo e judicial). 7 ed. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 78 e 79.

⁶⁰⁴ NEVES, A. Castanheira. **Questão de facto – questão de direito ou o problema metodológico da juridicidade** (Ensaio de uma reposição crítica). Tomo I – A crise. Coimbra: Almedina, 1967, p. 178.

(réu).⁶⁰⁵ Essa garantia processual indicaria um ônus para a administração fiscal, na medida em que caberia a ela provar que a existência do fato gerador do imposto de renda de pessoa jurídica de multinacionais.

Essa distribuição do ônus da prova é uma regra de conduta para o juiz e está calcada no interesse sobre a afirmação do fato. No caso em jogo, o interesse da arrecadação tributária é da administração, pelo que *a priori* caberia a ela provar o fato constitutivo (*fato gerador do IRPJ/CSLL*) do seu direito.⁶⁰⁶ Portanto, se a Fazenda alega ter havido renda da multinacional em determinada situação, caberia a ela apresentar a prova da ocorrência.⁶⁰⁷

Essa interpretação também leva em consideração o art. 9º, do Decreto n. 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), que expressamente requer, da parte da Fazenda Pública que exige crédito tributário, a instrumentalização do processo com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos que se mostrem indispensáveis à comprovação do direito.

No Brasil, diz-se, portanto, que há uma presunção de veracidade dos atos/fatos jurídicos praticados pelos particulares, o que transfere o ônus da prova para o fisco, que deve verdadeiramente constituí-la em sentido contrário ao alegado pela empresa, caso pretenda levar adiante o lançamento tributário. Em outras palavras, o fisco deve levantar antecipadamente um conjunto de documentos que demonstre o suporte fático da norma tributária. Já em caso de se pretender fazer uma revisão dos atos declarados por uma empresa, a administração tributária, além de provar o suporte fático da norma, precisa desqualificar os elementos levantados pelo contribuinte.⁶⁰⁸

Entretanto, a problemática tratada nesta dissertação é um caso de exceção. Nas situações de planejamento tributário agressivo ocorre uma situação muito peculiar, que é a total impossibilidade da administração proceder com investigações e carrear elementos probatórios que estão em poder de governos estrangeiros ou instituições/subsidiárias baseadas em outros países, muitas vezes paraísos fiscais.

Para corrigir esse tipo de situação prática, o NCPC prevê, em seu art. 373, §1º, que nas situações em que houver impossibilidade ou excessiva dificuldade de cumprimento do

⁶⁰⁵ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Código de Processo Civil comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 394.

⁶⁰⁶ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* **Primeiros comentários ao Novo Código de Processo Civil**: artigo por artigo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 649.

⁶⁰⁷ NEDER, Marcos Vinícius. Aspectos formais e materiais no direito probatório. In NEDER, Marcos Vinícius (Coord.); DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.); FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 19 e 20.

⁶⁰⁸ DIAS, Karem Jureidini. **Fato tributário**. Revisão e efeitos jurídicos. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 97 e 98.

ônus da prova do fato constitutivo do direito (renda de multinacionais) ou que a parte contrária tiver “*maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído*”. E complementa isso com o §2º, normatizando que: “*A decisão prevista no § 1o deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil*”.

O novo diploma processual expressamente prevê uma distribuição dinâmica do ônus da prova, que ficará a cargo do juiz fixar. A partir da concretude dos fatos e verificando-se a extrema dificuldade da administração de provar a violação do princípio da capacidade contributiva pela construção de um planejamento agressivo de multinacionais, pode o magistrado flexibilizar o ônus da prova para conferir paridade de armas aos litigantes.⁶⁰⁹

Se assim não fosse, existiria uma situação de prova diabólica, ou seja, restaria excessivamente difícil ao Estado demonstrar fatos que ocorrem fora de sua jurisdição.⁶¹⁰ Já a companhia multinacional pode facilmente requerer os documentos de suas filiais e provar que as alegações contra ela proferidas não têm substância alguma.

Nesses termos, a lei confere ao juiz a prerrogativa de inverter o ônus da prova, sempre baseado na razoabilidade, bom senso e na sua própria experiência como julgador. Ademais, esses novos preceitos estão fortemente lastreados na observação do que acontece na prática das relações comerciais internacionais. Com o planejamento tributário internacional, essa prerrogativa do juiz se transforma mesmo em um dever constitucional de garantir o efetivo acesso à justiça.⁶¹¹

O processo civil, sob a égide da CF/88, possui um caráter instrumental que não pode ser desconsiderado. A atual tendência metodológica está no sentido de uma busca por efetividade da prestação jurisdicional e cumprimento da função sócio-político-jurídica do processo. Trata-se de um novo método de pensar o direito colhendo a essência dos valores sociais insculpidos na Constituição da República.⁶¹²

O direito brasileiro somente irá alcançar a justiça em relação ao planejamento

⁶⁰⁹ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Código de Processo Civil comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 394.

⁶¹⁰ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* **Primeiros comentários ao Novo Código de Processo Civil**: artigo por artigo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 650.

⁶¹¹ LOPES, João Batista. **A prova no direito processual civil**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, pp. 49-52.

⁶¹² DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 313-351.

tributário agressivo quando também o instituto da prova estiver vinculado à realização do valor justa. Dessa maneira, não é suficiente um processo tributário puramente formalista. Nas palavras de Cândido Rangel Dinamarco⁶¹³: “a eliminação de litígios sem o critério de justiça equivaleria a uma sucessão de brutalidades arbitrárias que, em vez de apagar os estados anímicos de insatisfação, acabaria por acumular decepções definitivas no seio da sociedade”.

Disso se conclui que ao contribuinte, ao menos em operações de planejamento internacional, cabe justificar o porquê e o para quê estruturou seus negócios de determinada maneira, incluindo múltiplas jurisdições (*inversão do ônus da prova*). É certo que a mera ausência de justificação não pode ser suficiente para que o fisco tome por certa a ocorrência do fato gerador, mas a adequação social tributária dará o direito ao fisco de requalificar os atos jurídicos praticados, explicando exaustivamente os motivos pelos quais considera que a operação firmada pelo contribuinte atenta contra os princípios fundamentais da CF/88.⁶¹⁴

5.2 AS FICÇÕES E PRESUNÇÕES COMO MEIO DE PROVA DO FATO GERADOR

A teoria da adequação social tributária admite as ficções e presunções como meio de prova do fato gerador. Sendo assim, a elas se aplicam a natureza processual probatória, o que indica que geram direito ao contribuinte de exercer a mais ampla defesa e o contraditório. Trata-se de uma prova indireta do fato, ou seja, o fato é conhecido na medida em que há uma referência objetiva de tempo e espaço, o que torna juridicamente certo e extremamente provável na prática.⁶¹⁵

Entretanto, parte da doutrina nacional rechaça a possibilidade de utilização de ficções/presunções como prova do fato jurídico tributário, argumentando que esta não teria qualquer tipo de comprometimento com a realidade, que as ficções trabalhariam com a própria impossibilidade do real.⁶¹⁶

Nesse sentido, o professor Cristiano Carvalho⁶¹⁷ ensina que a ficção seria um

⁶¹³ DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 347.

⁶¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. A prova no planejamento tributário. In NEDER, Marcos Vinícius (Coord.); DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.); FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 201.

⁶¹⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções: meio de prova do fato gerador? In NEDER, Marcos Vinícius (Coord.); DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.); FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 111 e 112.

⁶¹⁶ DIAS, Karem Jureidini. **Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 125.

⁶¹⁷ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 69.

elemento do discurso, de característica fabular e desconectada com a realidade. O referido autor⁶¹⁸ afirma textualmente que a ficção jurídica é um ato de fala que: “[...] que não vincula algum aspecto da regra à realidade jurídica, à realidade institucional ou à realidade objetiva, de modo a assim poder gerar efeitos que não seriam possíveis de outra forma”.

Decorrencia desse conceito é que, para essa parte da doutrina, a tipicidade cerrada impediria a utilização de ficções e presunções para tributar o contribuinte ou até mesmo para criar deveres instrumentais. Os críticos aduzem que se assim o fosse estaria violada a segurança jurídica que é inerente à organização do sistema fiscal. Cristiano Carvalho⁶¹⁹ complementa dizendo: “Note-se que isso não impede que a regra abstrata em si contenha elementos ficcionais, mas veda que o aplicador utilize a ficção para substituir algum aspecto do fato que não se subsuma a regra tributária”.

Pode-se dizer que a grande censura à utilização das ficções jurídicas no direito tributário seria justamente de que a busca pela verdade real estaria prejudicada em detrimento de uma verdade formal. Essa forma de ver as ficções é extremamente incorreta.

As ficções jurídicas admitidas pelo cânone compreensivo da adequação social bebem nas fontes do Direito Romano, não se afastando muito das características apresentadas neste ordenamento histórico. Visam, sobretudo, tornar o direito tributário mais eficaz, ao se colocar como um instrumento de integração normativa.⁶²⁰ Nesse sentido, é possível afirmar com Santos Justo⁶²¹, que: “[...] a *fictio iuris* não é uma mentira: o pretor não a utilizava para enganar, mas proteger uma nova realidade jurídica que o *ius civile* não consagrou”.

Na tributação internacional da renda de multinacionais as ficções são especialmente relevantes, pois a rigidez do sistema tributário pátrio torna o texto da norma rapidamente ultrapassado frente ao desenvolvimento de novas estratégias comerciais que intentam erodir as bases tributárias de todos os países, movimentando lucros. Esses novos fatos exigem uma nova forma de pensar o direito, que é o cânone compreensivo da adequação social.

Isso se aproxima das lições do Direito Romano na medida em que a *fictio iuris* já era entendida como um expediente de possibilitava modernizar constantemente o direito, não através de um simples alargamento de um preceito normativo, mas pela própria criação de um

⁶¹⁸ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 222.

⁶¹⁹ Ibidem, p. 274.

⁶²⁰ DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal**. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2014, pp. 603-605.

⁶²¹ JUSTO, António dos Santos. A *actio ficticia* e a *actio utilis*. In **STVDIA IVRIDICA 61**. Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares. Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 1140.

preceito novo diante do caso concreto, consagrando a unidade sistemática do direito.⁶²² Dessa maneira, pode-se concluir que as ficções jurídicas tributárias atribuem efeitos jurídicos a fatos diferentes, mas que são semelhantes àqueles originalmente pensados pelo legislador e que, portanto, justificam um tratamento jurídico voltado para a igualdade fiscal.⁶²³

Considerando-se que no planejamento tributário agressivo existe uma enorme dificuldade da administração de conhecer a realidade dos fatos jurídico-tributários relevantes, a utilização de ficções e presunções não pode ser desconsiderada. Na prática, as companhias multinacionais contam com equipes técnicas especializadas que montam suas estruturas internacionais de maneira a não violar diretamente a legalidade de nenhum ordenamento tributário, conferindo-lhes uma aparência de licitude. Dessa forma, ao entregar os documentos para a administração fiscal, há uma grande dificuldade em contradizê-los, até mesmo em virtude das restrições à uma ampla investigação internacional.⁶²⁴

Na mesma linha de raciocínio, a professora Maria Rita Ferragut⁶²⁵ ensina que: “[...] a arrecadação pública não pode ser prejudicada com a alegação de que a legalidade, a tipicidade e a segurança jurídica, dentre outros princípios, estariam sendo desrespeitados”. A solução está sempre na ponderação das normas constitucionais em jogo, de acordo com a proposta levantada através do cânone compreensivo da adequação social. Ademais, segundo Santos Justo⁶²⁶, “sendo o seu objetivo transparente e a sua necessidade evidente, pode dizer-se que a *fictio* ninguém engana nem surpreende”.

Levando em consideração que o contribuinte conhece a CF/88 e seus objetivos, assim como sabe que a interpretação do direito constitucional tributário deve ser feita sob o norte do princípio da unidade, não há como dizer que a adequação social tributária vá surpreendê-lo em seus negócios. O que se deve ser feito é o controle da utilização de ficções e presunções, mormente através da garantia do exercício da ampla defesa e do contraditório.

Observe-se que a busca por evitar a pluritributação internacional, como multiplicidade de pretensões impositivas concretas de diferentes países e em concurso⁶²⁷, não fica prejudicada. Tampouco a dupla tributação econômica sobre a produção de riqueza sofrerá

⁶²² JUSTO, António dos Santos. A “*Fictio iuris*” no Direito Romano: “*Actio ficticia*”. Boletim da Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Suplemento Vol. XXXII, Coimbra: Coimbra Editora, 1988, p. 72.

⁶²³ Ibidem, pp. 76 e 77.

⁶²⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções: meio de prova do fato gerador? In NEDER, Marcos Vinícius (Coord.); DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.); FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 119 e 120.

⁶²⁵ Ibidem, p. 119.

⁶²⁶ JUSTO, António dos Santos. Op. Cit., p. 77.

⁶²⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 400.

qualquer acréscimo. Isso porque a adequação social tributária permite ao contribuinte fazer prova contrária e demonstrar que está sendo alvo de uma múltipla tributação, o que atenta contra sua livre iniciativa constitucionalmente assegurada. O direito tributário internacional inclusive reconhece a possibilidade da utilização de ficções para combater esse fenômeno, a exemplo das normas antiabuso sobre “sociedades estrangeiras controladas” (*Controlled Foreign Companies – CFC*).

Entretanto, quando o poder público se utiliza de presunções e ficções para avaliar a disponibilidade de riqueza para a multinacional, nada mais está fazendo do que arbitrando um lucro que se imagina existente. Trata-se, portanto, de um método de apuração que independe da vontade do contribuinte e é fruto de sólidos indicativos da existência de acréscimo patrimonial não declarado às autoridades fiscais de nenhum país.⁶²⁸

Com isso se quer dizer que a *fiction iuris* surge de necessidades práticas em situações de injustiça tributária, por desrespeito à capacidade contributiva e erro material na divisão da carga tributária. Pode-se dizer que é uma autonomização do direito tributário em relação aos outros ramos do direito em que atua sobreposto (p. ex.: direito dos contratos comerciais), para restaurar sua função constitucional.⁶²⁹

5.3 O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL NA APLICAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA

A perseguição da verdade material deve ser a tônica no direito tributário. É preciso que o intérprete faça uma aproximação entre os eventos ocorridos no mundo econômico e nas estratégias desenvolvidas pelas multinacionais, confrontando-as com o registro formal apresentado pelas companhias. Nesse sentido, a fiscalização a ser realizada pela administração fiscal deve intentar descobrir a verdadeira configuração material da estrutura internacional das empresas.⁶³⁰

Para que isso seja efetivo, a discussão da verdade material deve envolver a averiguação da real capacidade contributiva da companhia multinacional, o que somente será viável por uma interpretação sistemática em torno do cânone compreensivo da adequação

⁶²⁸ MURPHY, Celia Maria de Souza. O arbitramento “condicional” – provas e direito de defesa. In NEDER, Marcos Vinícius (Coord.); DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.); FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 119 e 120.

⁶²⁹ DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal**. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2014, pp. 617 e 618.

⁶³⁰ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro** (administrativo e judicial). 7 ed. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 174 e 175.

social. Seguindo esse caminho, percebe-se que o contribuinte também é detentor desse direito à prova de sua real condição contributiva, pois se o fisco pretender lhe impor tributação que vai além de sua capacidade, ele poderá se insurgir contra isso e terá a possibilidade de demonstrar seu ponto de vista no processo, ou seja, nada impede a prova de que a verdade formal seja a mesma que a verdade material.⁶³¹

O que isso não invalida é o dever que a administração possui de investigar as atividades desenvolvidas pelas empresas, a fim de descobrir se elas se encaixam nas normas tributárias, mas sempre respeitando as garantias individuais previstas na CF/88, tais como garantia da inviolabilidade da residência, sigilo de correspondência, sigilo de comunicações etc.⁶³² As únicas outras limitações para a apuração final da verdade é a decadência, prescrição e coisa julgada, que a tornam desnecessária pelo fato de já ter havido a consolidação da relação jurídica.⁶³³

No tocante às possibilidades probatórias, o art. 369 do NCPC dispõe que: *“as partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz”*. Trata-se da regulamentação infraconstitucional do direito fundamental ao um processo justo, na medida em que garante às partes utilizar de todos os meios imprescindíveis à sua causa e que tenham a potencialidade de influenciar na convicção do julgador.⁶³⁴

A prova no processo tributário está dirigida para alcançar a verdade dos fatos. Nesse sentido, o contribuinte poderá utilizar todo e qualquer meio de prova para explicar suas alegações de fato, sendo que a única condição é que sejam provas lícitas ou moralmente aceitáveis.

A finalidade da prova de um planejamento tributário permitido é convencer o juiz e as autoridades fiscais de que o contribuinte não atuou para erodir as bases tributáveis, nem fazendo uso das divergências entre ordenamentos jurídicos. Portanto, a prova é meio para gerar o convencimento das próprias partes e do julgador quanto à licitude da estrutura fiscal internacional montada pela companhia multinacional. Isso está inserido dentro da concepção

⁶³¹ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva**. Análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 204 e 205.

⁶³² MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro** (administrativo e judicial). 7 ed. São Paulo: Dialética, 2014, p. 175.

⁶³³ MACEI, Demetrius Nichele. Planejamento tributário e a verdade material em juízo. In GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: democracia e liberdade**. Em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1091.

⁶³⁴ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**. Vol. 1. Teoria do Processo Civil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, pp. 504-506.

constitucional de ampla defesa e do contraditório.⁶³⁵

A CF/88 consignou que em qualquer processo judicial ou administrativo deve ser garantido à pessoa o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa. Essa é uma imposição constitucional que decorre do preceito insculpido no art.5º, inc. LV, da Lei Fundamental. No tocante ao Processo Administrativo Federal, José dos Santos Carvalho Filho⁶³⁶ ensina que o direito de defesa deve ser interpretado sempre no seu mais amplo sentido, de modo a permitir que a parte tenha condições de bem contestar as acusações contra si apresentadas. Nessa linha de raciocínio, na medida em que a administração fiscal negar esse direito às companhias multinacionais, a empresa possuirá plena legitimidade de pleitear a invalidação da decisão no caso concreto.

Com isso em vista, a acusação por parte do fisco deve ser conhecida em toda a sua extensão pela empresa multinacional, sendo-lhe oferecido o direito de resposta em respeito à bilateralidade do processo.

O papel da adequação social tributária é fortalecer uma relação constitucional de direitos e deveres, em consonância com o espírito da juridicidade. Portanto, a vocação do direito fiscal é para uma concretização com máxima consistência constitucional. Para conseguir harmonizar legalidade, igualdade, tipicidade e educação fiscal, também é indispensável o convite ao diálogo e ao debate diante dos fatos reais, pelo que ao contribuinte deve ser garantida uma posição em que possa exercitar a defesa de suas estratégias competitivas.

⁶³⁵ DIDIER JR., Fredie/ BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. **Curso de direito processual civil**. Vol. 2. Teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação de tutela. 8 ed. Salvador: JusPodivm, 2013, p. 79.

⁶³⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Processo administrativo federal**. Comentários à Lei nº 9.784, de 29.1.1999. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 353 e 354.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

É imperioso que se faça uma síntese dos principais resultados deste trabalho, tudo para auxiliar a melhor compreensão quanto às reflexões aqui traçadas:

PRIMEIRA PARTE - CRISE DAS CERTEZAS TRIBUTÁRIAS E O SENTIMENTO DE INJUSTIÇA

a) A evasão tributária é a prática de atos ilícitos com o objetivo de enganar a administração fiscal ou burlar a lei, podendo ser realizada sob a forma de fraude à lei tributária, simulação, dissimulação, sonegação etc. Dessa forma, será ilícita sempre que a sociedade empresária praticar atos ou celebrar negócios que reduzam o pagamento de tributo efetivamente devido, ou seja, em que já ocorreu o fato gerador.

b) A elisão tributária é a economia lícita de tributos. Dar-se quando o contribuinte afastar, reduzir ou retardar a própria ocorrência do fato gerador. Apesar de seus fins serem exatamente iguais ao da evasão fiscal, a grande diferença está no fato de que os atos ou negócios jurídicos pactuados são efetivamente queridos, não havendo nenhum interesse escuso.

c) São três os vícios clássicos apontados como limites à elisão fiscal: fraude à lei tributária, abuso de direito e simulação. A fraude se dá quando o contribuinte cria uma estrutura negocial destinada a contornar a aplicação da norma de incidência, mas somente pode ocorrer após a realização do fato gerador, vez que é a partir daí que surge a imperatividade da norma tributária. O abuso de direito não existe para o direito tributário, isso porque não há direito do Estado a tributar antes de constituído o fato gerador, de maneira que não se pode falar em abuso de direito se não houve prejuízo a outrem. Na simulação existe uma divergência entre a vontade declarada pela sociedade empresária e aquela realmente existente no negócio, que fica oculta. A simulação pode atingir qualquer elemento da relação jurídico-tributária.

d) Cidadania é o conjunto equilibrado de direitos e deveres atribuídos à pessoa humana dentro de uma determinada comunidade política, e que originalmente são postos no texto de uma Constituição. Isso não significa que normas internacionais não versam sobre direitos de cidadania, mas estes somente são efetivados dentro do Estado e em referência a

uma determinada comunidade. Portanto, percebe-se que a cidadania surge com a qualidade de ser membro do Estado, mas com isso não se confunde.

e) O direito constitucional brasileiro transcende à formalidade da letra da lei. Agrega um conjunto de direitos e deveres que são a marca do século XXI. É a tentativa de alcançar o equilíbrio democrático. Criou-se um espaço de equilíbrio entre participação ativa do cidadão, que pressupõe exercício livre de direitos, e responsabilidade, na forma de solidariedade com os demais membros da sociedade e, entre outras coisas, contribuindo aos cofres públicos.

f) Todos os direitos custam e este é o maior sentido em pagar impostos. A manutenção da civilização ocidental e de seu leque de direitos fundamentais, somente pode se dar em decorrência do dinheiro arrecadado com os impostos. Não há direitos sem impostos. Esse é o preço que se paga por viver em uma comunidade organizada. Não é possível que as empresas multinacionais possam aproveitar disparidades entre duas ou mais ordens jurídicas para erodir as bases tributárias.

g) O dever fundamental de pagar impostos é um dever constitucional presente na CF/88. Tem profundo relacionamento com a solidariedade, sendo esta vista como uma forma de estar junto do outro como pessoa humana. É através da arrecadação de impostos em um Estado fiscal que o governo possuirá os recursos para efetuar gastos públicos no exercício de suas competências, além de proteger e concretizar de direitos de cidadania. Note-se, todavia, que o relacionamento entre os direitos fundamentais do cidadão e o dever fundamental de pagar impostos não é direto, mas se dá pela eficácia expansiva da dignidade da pessoa humana, que legitima a obtenção dos recursos para a concretização dos objetivos da República.

SEGUNDA PARTE - A REABILITAÇÃO CRÍTICA PELA ADEQUAÇÃO SOCIAL TRIBUTÁRIA

a) O direito humano ao desenvolvimento é um campo interdisciplinar do conhecimento jurídico que insere o desenvolvimento na seara dos direitos humanos, buscando leva-lo além de uma dimensão meramente econômica. A partir desse marco acontecem dois fatos: i) as constituições passam a se preocupar com o aumento do bem-estar social; e ii) o debate jurídico sobre os perigos da desigualdade aumentam vertiginosamente. O novo cânone compreensivo do direito tributário (adequação social) se baseia justamente nessa mistura entre o direito econômico e os direitos humanos, a qual busca efetivar e proteger.

b) Efetivar o princípio da legalidade não significa descuidar da justiça tributária. Ao tratar sobre legalidade não se está apenas discutindo formalidades, mas sim a legislação completa, que se traduz no enfoque objetivo pelo qual o tipo trata os elementos do dever jurídico. É necessário considerar a existência de princípios constitucionais que vinculam o legislador e de outros que atuam após a previsão legal do tributo. A legalidade é um poderoso meio de se conseguir segurança nas relações fiscais, com função de suprimir a incerteza e comprometida constitucionalmente com uma justiça/felicidade no sentido objetivo-coletivo.

c) Quanto à delimitação e essência da tipicidade, verificou-se que o tipo é o elemento material da legalidade. A inspiração ou fundamento está na legalidade, na capacidade contributiva, na segurança jurídica e na justiça tributária. O tipo deve trazer uma descrição completa que represente a concretude do conceito do tributo. Assim, foi construído todo um panorama da tipicidade tributária, fazendo-se uso tanto de doutrina de direito penal quanto de direito tributário, áreas em que o método de pensar por tipos é preponderante (em direitos reais e contratos também há utilização dessa técnica).

d) São funções do tipo: *i)* garantia ou sistemática; *ii)* balanceamento constitucional ou dogmática. Pela função de garantia se entenda a junção de todos os elementos que permitem identificar de qual tributo se está tratando (a hipótese de incidência, com o aspecto material ou nuclear, a base de cálculo e a alíquota, sujeito ativo e sujeito passivo, entre outros aspectos). Já a função de balanceamento constitucional ou dogmática é representada pela inserção da pauta dos direitos-garantia dos contribuintes, bem como pelas duas maneiras de ver o dever fundamental de pagar impostos.

e) Por todo o exposto, a ideia de tipicidade tributária mostra que ainda há um leque de possibilidades inexploradas (principalmente na definição do dever fundamental de pagar impostos como elemento intradogmático do tipo). É viável imaginar que a tipicidade faz parte de um projeto civilizatório voltado para o diálogo (comunicativo) e encabeçado pela Constituição Federal de 1988. Não se trata de um projeto de poder antidemocrático, mas sim um que busca incansavelmente uma justiça relativa baseada na tolerância com a ideologia de outrem (democracia), e está ancorado em princípios constitucionais (as regras do jogo). A tipicidade tem leveza e flexibilidade suficientes para reconstruir o direito tributário e torná-lo comunicativamente mais consistente.

f) Dentro da teoria constitucional tributária, torna-se imprescindível admitir que o tipo tributário (enquanto aspecto material) identifica valores nas condutas. Isso não significa que quando o contribuinte não praticar um fato, enquadrando-se ou não na hipótese de

incidência, isso não tenha um valor positivo ou negativo para o ordenamento jurídico. Prima facie, não há desvalor social ao não praticar o fato gerador, mas há conduta desvaliosa quando o contribuinte busca se aproveitar de disparidades entre duas legislações tributárias para alcançar uma múltipla não tributação.

g) Ao lado das garantias do contribuinte deve ser reconhecida certa margem de livre apreciação da administração fiscal. É que ao legislador cabe estabelecer os fundamentos do direito tributário, mas não se pode exigir dele mais do que isso, especialmente em uma área com mudanças tão rápidas quanto a da tributação e das estratégias empresariais para evitá-la.

h) A adequação social tributária é, enquanto novo cânone compreensivo, um método hermenêutico. Ela visa permitir ao intérprete uma percepção mais correta da aplicação da legislação ao caso concreto e enxerga a justiça tributária como um direito humano.

REFERÊNCIAS

1 ARTIGOS E LIVROS

ABRÃO, Bernadette Siqueira (Org.); COSCODAI, Mirtes Ugeda (Org). **Dicionário de mitologia**. São Paulo: Nova Cultural/Best Seller, 2000.

ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. **Do abuso de direito**. Ensaio de um critério em direito civil e nas deliberações sociais. Coimbra: Almedina, 2006.

ADAMS, Charles. **For good and evil**: the impact of taxes on the course of civilization. 2 ed. Lanham, Maryland: Madison Books, 2001.

ALARCÃO, Rui de. Contrato, Democracia e Direito. **RBDC**, nº 20, 2002.

ALEXY, Robert. On the Structure of Legal Principles. **RJ**, vol. 13, n. 3, pp. 294–304, september 2000.

_____. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁLVAREZ, Mónica Siota. Analogía y fraude a la ley tributaria. **REDF**, n. 139, pp. 517-560, Julio-Septiembre 2008.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

_____. Os limites ao planejamento tributário em face da Lei Complementar nº 104/2001. **RDDT**, n. 72, pp. 23-40, setembro de 2001.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 2001.

ANTUNES, José A. Engrácia. **Direito dos contratos comerciais**. Coimbra: Almedina, 2012.

ARAÚJO, Fernando. **Teoria económica do contrato**. Coimbra: Almedina, 2007.

ARAYA, Jorge Montecinos. De la elusion y la evasión tributaria. **RD**, n. 207, año LXVIII, pp. 151-162, Enero – Junio 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. **Lei Complementar na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

_____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. **Ilícitos atípicos**. Sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder. Tradução de Janaina Roland Matida. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

AULT, Hugh J. Corporate integration, tax treaties and the division of international tax base: principles and practices. **TLR**. Vol. 47, pp. 565-608, 1992, p. 565. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=916352>. Acesso em 16/03/2016.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Sistema constitucional tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Teoria da igualdade tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Teoria dos princípios**. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

AVI-YONAH, Reuven S. Just say no: corporate taxation and corporate social responsibility. **University of Michigan Public Law Research Paper n. 402**, pp. 1-35, April 2014, pp. 33 e 34. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2423045>>. Acesso em: 12/03/2016.

AZEVEDO, Maria Eduarda. A fiscalidade e a competitividade empresarial no quadro do Mercado Único Europeu. **Fisco**, nº 74/75, ano VIII, p. 3-8, Janeiro/Fevereiro 1996.

BARBER, Benjamin R. **Strong democracy**: participatory politics for a new age. Berkeley: University of California Press, 1984.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais**: o princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: perspectivas teóricas e práticas. **RDT**, Malheiros, nº 105, p. 52 - 61, abril de 2009.

BARRETO, Tobias. **Estudos de direito**. Campinas: Bookseller, 2000.

BASSO, Ana Paula. El enfoque aperturista del intercambio de información en la órbita americana: planificación fiscal y sociedades offshore. La experiencia en Brasil y Panamá. In YURRITA, Miguel Ángel Collado (Director). **Intercambio Internacional de Información Tributaria**: Avances y Proyección Futura. Navarra: Aranzadi, 2011.

_____. Principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario y la promoción del desarrollo. In RUBERT, María Belén Cardona (Coord.); CECATO, Maria Aurea Baroni (Coord.). **Ciudadanía y desarrollo**. Albacete: Bomarzo, 2013.

BASSO, Ana Paula; REIS, Sérgio Cabral dos. Estado fiscal e cidadania: paralelo entre o dever fundamental de pagar impostos e o princípio constitucional da capacidade contributiva. In: COUTINHO, Ana Luisa Celino (Org.); BASSO, Ana Paula (Org.); CECATO, Maria Aurea Baroni (Org.); FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer (Org.). **Direito, cidadania e desenvolvimento**. Florianópolis: Conceito, 2012.

BASSO, Ana Paula; SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. Cidadania e sistema constitucional tributário na promoção dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio. In: SILVEIRA, Vladimir Oliveira da; ROVER, Aires José. (Org.). **Direito Tributário**. Florianópolis: FUNJAB, 2012.

_____. Concorrência e desenvolvimento: contributos da extrafiscalidade da tributação. **RDD**. João Pessoa, Ano 3, n. 5, 2012.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A fraude à lei tributária e os negócios jurídicos indiretos. **RDDT**, n. 61, pp. 98–108, outubro de 2000.

_____. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012

BECKER, Alfredo Augusto. **Teria geral do direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BELLAN, Daniel Vitor. **Direito tributário internacional**. Rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação. São Paulo: Saraiva, 2010.

BENÍTEZ, Gloria Marín. **¿Es lícita la planificación fiscal?** Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario. Valladolid: Thomson Reuters Lex Nova, 2013.

BEREJO, Álvaro Rodríguez. El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico. **REDF**, vol.125, pp. 5-40, Enero-Marzo 2005.

BIFANO, Elidie Palma. **O mercado financeiro e o imposto sobre a renda**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.

_____. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Ariani Bueno Sudatti e Fernando Pavan Baptista. 5 ed. São Paulo: EDIPRO, 2014.

BRAGA NETTO, Felipe Peixoto. **Manual de direito do consumidor**. 10 ed. Salvador: JusPodivm, 2015.

BRITO, Miguel Nogueira de. **A justificação da propriedade privada numa democracia constitucional**. Coimbra: Almedina, 2007.

BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo**. Ensaio sobre competência e definição do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária. São Paulo: Noeses, 2014.

BRITTO NETO, Claudio Orestes. **Responsabilidade civil dos administradores de sociedades**: questões relativas ao planeamento tributário. Coimbra: dissertação de mestrado, 2015, p. 31. Disponível em: <<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/29983/1/Responsabilidade%20civil%20dos%20administradores%20de%20sociedades.pdf>>. Acesso em: 10/03/2016.

BRONZE, Fernando José. **Lições de Introdução ao Direito**. 2 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição federal anotada**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CALAMANDREI, Piero. **Non c'è libertà senza legalità**. Roma-Bari: Editori Laterza, 2013.

CALDAS, Marta. **O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?** Coimbra: Almedina, 2015.

CALIENDO, Paulo. Planejamento tributário e tributação da liberdade econômica. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário e ordem econômica**. Homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

CALVINO, Italo. **Six Memos for the Next Millenium**. Cambridge: Harvard University Press, 1988.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 3 ed. Tradução de António Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ed, 8 reimp. Coimbra: Almedina, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estudos sobre direitos fundamentais**. Coimbra, 2004.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da República Portuguesa anotada**. Vol. 1. São Paulo/Coimbra: Revista dos Tribunais/Coimbra Editora, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. **RDT**, Malheiros, nº 114, pp. 7–24, Novembro de 2011.

_____. Planejamento tributário e a doutrina da prevalência da substância sobre a forma na definição dos efeitos tributários de um negócio jurídico. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros/ICET, 2016.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Processo administrativo federal**. Comentários à Lei nº 9.784, de 29.1.1999. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CATARINO, João Ricardo. **Redistribuição tributária**. Estado Social e escolha individual. Coimbra: Almedina, 2008.

CAVALI, Marcelo Costenaro. **Cláusulas gerais antielusivas**: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil. Coimbra: Almedina, 2006.

CEREZO, Margarita Lomeli. Modalidades y tratamiento de la evasión legal impositiva. **CTF**. Boletim da DGCI, n. 145-146, Janeiro-Fevereiro de 1971.

CHAMOUN, Ebert. **Instituições de direito romano**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1962.

CHODOROW, Adam S. Biblical tax systems and the case for progressive taxation. **JLR**, Vol. 23, No. 1, pp. 101-145, 2007, pp. 144 e 145. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1013655>. Acesso em 20/01/2016.

CHRISTIANS, Allison. Avoidance, evasion and taxpayer morality. **WUJLP**, Vol. 44, Forthcoming, pp. 1-17, 2014, p. 17. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2417655>. Acesso em: 14/01/2016.

_____. Fair taxation as a basic human right. **IRC**, vol. 9, n.1, pp. 212-230, 2009, Univ. of Wisconsin Legal Studies Research Paper n. 1066, p. 227. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1272446>>. Acesso em 10/03/2016.

CLARKE, Paul Barry. **Deep citizenship**. Chicago: Pluto Press, 1996.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal**: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CORDEIRO, António Manuel da Rocha e Menezes. **Da boa fé no direito civil**. 2 Reimp. Coimbra: Almedina, 2001.

CORREIA, Eduardo. **Direito criminal**. Com a colaboração de Figueiredo Dias. Coimbra: Almedina, 1999.

COSTA, Joaquim Pedro Formigal Costa da. A evasão e a fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal. **Fisco**, n. 74/75, ano VIII, pp. 41–55, janeiro/fevereiro de 1996.

COSTA, José Francisco de Faria. **A caução de bem viver**. Um subsídio para o estudo da evolução da prevenção penal. Coimbra: Coimbra Editora, 1980.

_____. **As linhas rectas do direito**. Porto: Conselho Distrital do Porto da Ordem dos Advogados, 2007.

_____. **Direito penal e globalização**: reflexões não locais e pouco globais. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

_____. **O perigo em direito penal**. Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

COURINHA, Gustavo Lopes. **A cláusula geral anti-abuso no direito tributário**. Contributos para a sua compreensão. Coimbra: Almedina, 2009.

_____. **A Residência no Direito Internacional Fiscal.** Do abuso subjetivo de convenções. Coimbra: Almedina, 2015.

CREPADI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário.** Teoria e prática. São Paulo: Saraiva, 2012.

CROWE, Martin T. **The Moral Obligation of Paying Just Taxes.** Washington: Catholic University of America Press, 1944.

CRUZ, Sebastião. **Direito romano (Ius Romanum).** Introdução. Fontes. Coimbra: Coimbra Editora, 1984.

DANTAS, Ivo. **Princípios constitucionais e interpretação constitucional.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1995.

DE GIORGI, Raffaele de. **Scienza del diritto e legittimazione.** Critica dell'epistemologia giuridica tedesca da Kelsen a Luhmann. Con un poscritto 1998. Lecce: Pensa MultiMedia, 1998.

DEODATO, Felipe Augusto Forte de Negreiros. **Adequação social.** Sua doutrina pelo cânone compreensivo do cuidado-de-perigo. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

_____. **Lições de direito penal.** Vol. 1. Curitiba: Juruá, 2015.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo.** 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Direito penal.** Parte Geral. Questões fundamentais. A doutrina geral do crime. Tomo I. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

_____. Questões fundamentais do direito penal revisitadas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

DIAS, Karem Jureidini. **Fato tributário.** Revisão e efeitos jurídicos. São Paulo: Noeses, 2013.

DIDIER JR., Fredie/ BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. **Curso de direito processual civil.** Vol. 2. Teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação de tutela. 8 ed. Salvador: JusPodivm, 2013.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo.** 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil Anotado.** 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Compêndio de introdução à Ciência do Direito.** 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal.** 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

_____. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula Due Process of Law.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

DOS SANTOS, António Carlos. **Auxílios de Estado e fiscalidade.** Coimbra: Almedina, 2003.

DOUMA, Sjoerd. **Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement.** Thesis to afford the degree of Doctor of the University of Leiden. Netherlands, 2011.

DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal.** Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2014.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério.** Tradução de Nelson Boeira. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

_____. **O império do direito.** 3 ed. Tradução de Jeferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

_____. **Uma questão de princípio.** 2 ed. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário aplicado.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

DURST, Michael C. Beyond BEPS: A Tax Policy Agenda for Developing Countries. **International Centre for Tax and Development Working Paper 18.** 2014, p. 6. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2587802>>. Acesso em: 18/03/2016.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva.** Análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária.** Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada.** São Paulo: Malheiros, 1999.

FARIA, Maria Paula Bonifácio Ribeiro de. **A adequação social da conduta no direito penal ou o valor dos sentidos sociais na interpretação da lei penal.** Porto: Universidade Católica, 2005.

FAVEIRO, Vítor. **O Estatuto do Contribuinte.** A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito. Coimbra, 2002.

FEITOSA, Enoque. **O discurso jurídico como justificação:** uma análise marxista do direito a partir da relação entre verdade e interpretação. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2009.

FEITOSA, Maria Luiza Alencar Mayer. Direito econômico do desenvolvimento e direito humano ao desenvolvimento: limites e confrontações. In: FEITOSA, Maria Luiza Alencar Mayer *et al* (Coords.). **Direitos humanos de solidariedade:** avanços e impasses. Curitiba: Appris, 2013.

_____. **Paradigmas inconclusos**: os contratos entre a autonomia privada, a regulação estatal e a globalização dos mercados. Coimbra, 2007.

FERRAGUT, Maria Rita. Elisão fiscal: limites na desconsideração de negócios jurídicos. **RDT**, Malheiros, nº 109 – 110, pp. 59–70, Janeiro de 2010.

_____. Evasão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação. **RDDT**, v. 67, pp. 117-124, abril de 2001.

_____. Presunções: meio de prova do fato gerador? In NEDER, Marcos Vinícius (Coord.); DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.); FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

FERRAJOLI, Luigi. **Por uma teoria dos direitos e dos bens fundamentais**. Tradução de Alexandre Salim, Alfredo Copetti Neto, Daniela Cademartori, Hermes Zanetu Júnior, Sérgio Cademartori. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.); GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FRANCA FILHO, Marcílio Toscano. Multisensory law and Italo Calvino's "Lezioni Americane". **CLRe**. Università degli Studi di Perugia. Vol.5, n.1, Spring 2014.

FREITAS, Lorena de Melo; FEITOSA, Enoque. Ideologia e direito a partir do quadro teórico de Karl Mannheim. In: CASTRO, Matheus Felipe de (Coord.); AMAVA, Lídia Patricia Castillo (Coord.). **Teoria crítica do direito**. Florianópolis: CONPEDI, 2014.

FREITAS, Lorena de Melo. **O realismo jurídico como pragmatismo**: a retórica da tese realista de que direito é o que os juízes dizem que é direito. Tese de doutoramento policopiada. Recife: UFPE, 2009.

FURLAN, Anderson. **Elisão fiscal**. Reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual. Coimbra: Almedina, 2007.

GALBRAITH, John Kenneth. **A era da incerteza**. 9 ed. Tradução de F. R. Nickelsen Pellegrini. São Paulo: Pioneira, 1998.

_____. **Moeda**: de onde veio, para onde foi. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Pioneira, 1997.

GALINDO, Bruno. **Direitos fundamentais**. Análise de sua concretização constitucional. Curitiba: Juruá, 2006.

GAMA, João Taborda da. Acto elisivo, acto lesivo. Notas sobre a admissibilidade do combate à elisão fiscal no ordenamento jurídico português. **RFDUL**, vol. XL, n.ºs 1 e 2, pp. 289-316, 1999.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GARCIA, Emerson. **Conflito entre normas constitucionais**. Esboço de uma teoria geral. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

GARCÍA, Gemma Patón. La dimensión del intercambio de información en los convenios fiscales internacionales. In YURRITA, Miguel Ángel Collado (Director). **Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y Proyección Futura**. Navarra: Aranzadi, 2011.

GARCIA, Maria da Glória F. P. D. **Estudos sobre o princípio da igualdade**. Coimbra: Almedina, 2005.

GERMANO, Livia De Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art.116, parágrafo único do CTN. **RDDT**, n. 68, pp. 101-123, maio de 2001.

GOMES, Orlando. **Contratos**. 20 ed. Atualização de Humberto Theodoro Júnior. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

GONÇALVES, Rogério Magnus Varela. **Direito constitucional da religião: análise dogmático-constitucional da liberdade religiosa em Portugal e no Brasil**. Coimbra: tese de doutorado policopiada, 2010.

_____. Entre a regra e a principiologia constitucionais: expressões da normatividade. **RDD**, ano 1, n.º 1, pp. 69–91, janeiro-junho 2010.

_____. O cidadão responsável e o dever fundamental de proteção ambiental. In: COUTINHO, Ana Luisa Celino (Org.); BASSO, Ana Paula (Org.); CECATO, Maria Áurea Baroni (Org.); FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer (Org.). **Direito, cidadania e desenvolvimento**. Florianópolis: Conceito, 2012.

_____. O princípio da liberdade religiosa ao longo da história brasileira e o seu papel para o desenvolvimento do Estado laico. In SIQUEIRA, Gustavo Silveira (Org.); WOLKMER, Antonio Carlos (Org.); PIERDONÁ, Zélia Luiza (Org.). **História do direito**. Florianópolis: CONPEDI, 2015, p. 461 e 462.

_____. Princípio constitucional da igualdade. **RDD**, a.1, n.2, pp. 121-133, julho/dezembro de 2010.

GOUVEIA, Jorge Barcelar. A evasão fiscal na interpretação e integração da lei fiscal. **CTF**. Boletim da DGCI, n. 373, p. 7 – 43, janeiro – março de 1994, pp. 13 e 15.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. Interpretação e crítica. São Paulo: Malheiros, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. A prova no planejamento tributário. In NEDER, Marcos Vinícius (Coord.); DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.); FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. Comentário ao artigo 150, §5º. In CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.) **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

_____. **Planejamento tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. Procedimentos de desconsideração de atos ou negócios jurídicos – o parágrafo único do artigo 116 do CTN. **RDDT**, v.75, pp. 127-143, dezembro 2001.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Elisão e simulação fiscal. **RDDT**, v. 66, pp. 88–94, abril de 2001.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**. A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

HARADA, Kiyoshi; MASUMECCI FILHO, Leonardo. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2012.

HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. Com um pós-escrito editado por Penelope A. Bulloch e Joseph Raz. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 2 ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1994.

HEIDEGGER, Martin. **Caminhos de floresta**. Tradução de Irene Borges-Duarte, Filipa Pedroso, Alexandre Franco de Sá, Hélder Lourenço, Bernhard Sylla, Vítor Moura, João Constâncio. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.

HELZEL, Paola B. **Il diritto ad avere diritti**: per una teoria normativa della cittadinanza. Padova: Cedam, 2005.

HENSEL, Albert. **Steuerrecht**. Reprintausg. d. Ausg. Belin, Springer, 1933. Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1986.

HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

_____. **Temas fundamentais do Direito Constitucional**. Textos selecionados e traduzidos por Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009.

HIRSCH, Hans Joachim. **Derecho penal**. Obras completas. Tomo III. Santa Fé: Rubinzal-Cuizoni, 2002.

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

IGREJA CATÓLICA. **Catecismo da Igreja Católica**. Edição típica vaticana. São Paulo: Edições Loyola, 2000.

IHERING, Rudolf von. **A luta pelo direito**. 12 ed. Tradução de João Vasconcelos. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

JACQUES, Paulino. **Da igualdade perante a lei**: fundamento, conceito e conteúdo. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1957.

JAIN, Tarun, Tax and Corporate Governance: Exploring the Connect. **JG**, Vol. 1, n. 5, pp. 451-463, 2012, pp. 455 e 462. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2136787>. Acesso em 10/02/2016.

JULIOS-CAMPUZANO, Alfonso de. **Constitucionalismo em tempos de globalização**. Trad. José Luis Bolzan de Moraes, Valéria Ribas do Nascimento. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

JUSTO, António dos Santos. *A actio ficticia e a actio utilis*. In **STVDIA IVRIDICA 61**. Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

_____. **A “Fictio iuris” no Direito Romano: “Actio ficticia”**. Boletim da Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Suplemento Vol. XXXII, Coimbra: Coimbra Editora, 1988.

_____. **Breviário de direito privado romano**. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

_____. **Direito privado romano I**. Parte Geral. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

_____. **Direito Romano Privado III**. Direito Reais. Coimbra, 1997.

_____. **Introdução ao estudo do direito**. 5 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

KANT, Immanuel. **A metafísica dos costumes**. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Folha de São Paulo, 2010.

_____. **Sobre la paz perpetua**. 7 ed. Trad. Joaquín Abellán. Madrid: Tecnos, 2005.

KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do direito**. Tradução de António Ulisses Cortês. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2004.

KELSEN, Hans. **A ilusão da justiça**. 3ed. Tradução de Sérgio Tellaroli. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. **O que é Justiça?** A Justiça, o Direito e a Política no espelho da ciência. 3 ed. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

_____. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 4 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____. **Teoria Pura do Direito**. 8 ed. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009,

KNOLL, Michael S. The corporate income tax and the competitiveness of U.S. Industries. **ILE Research Paper No. 09-01**. University of Pennsylvania Law School, 2009, p. 13. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1330434>. Acesso em 15/03/2016.

KUHN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. Tradução Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 2009.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 5 ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009.

LIKHOVSKI, Assaf. **Taxation without a State**: Jewish voluntary taxes in Mandatory Palestine, 1938-1948. Tel Aviv University School of Law. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1983331&download=yes>. Acesso em: 20 de dezembro de 2015.

LIMA, Francisco Gérson Marques de. Os deveres constitucionais: o cidadão responsável. BONAVIDES, Paulo (Org.); LIMA, Francisco Gérson Marques de (Org.); BEDÊ, Fayga Silveira (Org.). **Constituição e democracia**. Estudos em homenagem ao Prof. J. J. Gomes Canotilho. São Paulo: Malheiros, 2006.

LIMA, Rogério. O interesse jurídico protegido na interpretação da norma tributária. **RDDT**, n. 74, pp. 111–118, novembro de 2001.

LLORENTE, Francisco Rubio. Los deberes constitucionales. **REDC**, v.62, año 21, pp. 11-56, Mayo/Agosto 2001.

LÔBO, Paulo. **Direito civil**: contratos. São Paulo: Saraiva, 2011.

LOPES, João Batista. **A prova no direito processual civil**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

LÓPEZ, M^a. Esther Sánchez. La tutela del contribuyente em relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional. In YURRITA, Miguel Ángel Collado (Director). **Intercambio Internacional de Información Tributaria**: Avances y Proyección Futura. Navarra: Aranzadi, 2011.

MACEI, Demetrius Nichele. Planejamento tributário e a verdade material em juízo. In GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação**: democracia e liberdade. Em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, João Baptista. **Introdução ao direito e ao discurso legitimador**. 14 reimp. Coimbra: Almedina, 2004.

MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes. **Liberdade religiosa numa comunidade constitucional inclusiva**: dos direitos da verdade aos direitos dos cidadãos. Coimbra: Coimbra Editora, 1996.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARSHALL, T. H.; BOTTOMORE, Tom. **Ciudadanía y clase social**. 1 reimp. Trad. Pepa Linares. Madrid: Alianza, 2007.

MARCOS, Rui Manuel de Figueiredo. **As companhias pombalinas**. Contributo para a história das sociedades por acções em Portugal. Coimbra: Almedina, 1997.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Código de Processo Civil comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

_____; _____. **Novo curso de processo civil**. Vol. 1. Teoria do Processo Civil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro** (administrativo e judicial). 7 ed. São Paulo: Dialética, 2014.

MARQUES, Claudia Lima. **Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais**. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MARQUES, Mario Reis. **Introdução ao direito**. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2007.

MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. Los deberes fundamentales. **Doxa** – Cuadernos de Filosofía del Derecho, v.4, p. 329-341, 1987.

MAURACH, Reinhart; ZIPF, Heinz. **Derecho penal**. Parte general. Tomo I. Teoría general del derecho penal y estructura del hecho punible. Traducción por Jorge Boffil Genzsch y Enrique Aimone Gibson. Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1994.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Por um Tribunal de Justiça para a UNASUL: a necessidade de uma Corte de Justiça para a América do Sul sob os paradigmas do Tribunal de Justiça da União Europeia e da Corte Centro-Americana de Justiça. **RIDB**. Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. n. 1, ano 3, 2014.

MC GEE, Robert W. Is Tax Evasion Unethical? **UKLR**, vol. 42, n. 2, winter, 1994, p. 2. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=74420>>. Acesso em: 19 de janeiro de 2016.

MCNAUGHTON, Charles William. **Elisão e norma antielisiva**: completabilidade e Sistema tributário. São Paulo: Noeses, 2014.

MEHROTRA, Ajay K. Reviving Fiscal Citizenship. **MLR**, Forthcoming. Vol. XX, n.2, pp. 101-132, Indiana Legal Studies Research Paper n. 308, 2014, p. 102. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2547599>>. Acesso em 08/03/2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, Daniela Victor de Souza. Elisão e evasão fiscal – o novo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, com a redação da Lei Complementar nº 104/2001. **RDDT**, v. 69, pp. 47–68, junho de 2001.

MILLER, Geoffrey Parsons. Taxation in the Bible. **Oxford Encyclopedia of the Bible and Law**, Forthcoming. NYU School of Law, Public Law Research Paper No. 12-65, pp. 1-11, 2012, p. 1. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2178541&rec=1&srcabs=1013655&alg=7&pos=1>. Acesso em: 19/01/2016.

MINARDI, Josiane. **Manual de direito tributário**. 2 ed. Salvador: JusPodivm, 2015.

MIRAGEM, Bruno. **Abuso do direito**: ilicitude objetiva e limite ao exercício de prerrogativas jurídicas no direito privado. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MIRANDA, Jorge. **Escritos vários sobre direitos fundamentais**. Estoril: Principia, 2006.

_____. **Manual de direito constitucional**. Direitos fundamentais. Tomo IV. 3 ed. Coimbra, 2000.

_____. **Manual de direito constitucional**. Estrutura Constitucional do Estado. Tomo III. 6 ed. Coimbra, 2010.

MIRANDA, Pontes de. **Sistema de ciência positiva do direito**. Introdução à ciência do direito. Tomo I. 2 ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972.

MITA, Enrico de. **Interesse fiscale e tutela del contribuente**. Le Garanzie Costituzionali. 5 ed. Milano: Giuffrè, 2006.

MORAIS, Rui Duarte. Os impostos no século XXI. In DIAS, Jorge de Figueiredo (Coord.); CANOTILHO, José Joaquim Gomes (Coord.); COSTA, José de Faria (Coord.). **Ars Iudicandi**. Estudos em homenagem ao prof. Doutor António Castanheira Neves. Vol. III: Direito Público, Direito Penal e História do Direito. Coimbra: Coimbra Editora, 2008,

MOTA FILHO, Humberto Eustáquio. **Introdução ao princípio da capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MÜLLER, Friedrich. **Métodos de trabalho no direito constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

MURPHY, Celia Maria de Souza. O arbitramento “condicional” – provas e direito de defesa. In NEDER, Marcos Vinícius (Coord.); DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.);

FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. Alguns aspectos da tributação das empresas. In DIAS, Jorge de Figueiredo (Coord.); CANOTILHO, José Joaquim Gomes (Coord.); COSTA, José de Faria (Coord.). **Ars Iudicandi**. Estudos em homenagem ao prof. Doutor António Castanheira Neves. Vol. III: Direito Público, Direito Penal e História do Direito. Coimbra: Coimbra Editora, 2008.

_____. A liberdade de gestão fiscal das empresas. In **Miscelâneas do Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho**. n. 7. Coimbra: Almedina, 2011.

_____. **Contratos fiscais**: reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

_____. **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**. Coimbra: Almedina, 2013.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina: 2009.

_____. **Por um Estado Fiscal suportável**. Estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

NEDER, Marcos Vinícius. Aspectos formais e materiais no direito probatório. In NEDER, Marcos Vinícius (Coord.); DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.); FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **A prova no processo tributário**. São Paulo: Dialética, 2010.

NEGREIROS, Maria Fernanda Trigo de. A “evasão” legítima e o abuso de direito no sistema jurídico português. **CTF**. Boletim da DGCI, n. 151, pp. 7–25, julho de 1971.

NEVES, A. Castanheira. **A crise actual da filosofia do direito no contexto da crise global da filosofia**. Tópicos para a possibilidade de uma reflexiva reabilitação. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

_____. **Digesta**. Escritos acerca do Direito, do Pensamento Jurídico, da sua Metodologia e Outros. Vol. 1. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora, 2010.

_____. **Digesta**. Escritos acerca do Direito, do Pensamento Jurídico, da sua Metodologia e outros. Vol.2. Coimbra, 2010.

_____. **Metodologia jurídica**: problemas fundamentais. Coimbra, 1993.

_____. **Questão de facto – questão de direito ou o problema metodológico da juridicidade** (Ensaio de uma reposição crítica). Tomo I – A crise. Coimbra: Almedina, 1967.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito do consumidor**: direito material e processual. 2 ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense/Método, 2013.

NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

_____. **Transconstitucionalismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

NÓBREGA, J. Flóscolo da. **Introdução ao direito**. 5 ed. Rio de Janeiro: José Konfino, 1975.

NÓBREGA, Vandick Londres da. **Compêndio de direito romano**. Vol.I. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Basto S/A, 1970.

NOVOA, César García. **La cláusula antielusiva en la nueva LGT**. Madrid: Marcial Pons, 2004.

NUNES, Gonçalo Nuno Cabral de Almeida Avelãs. A Cláusula Geral Anti-Abuso em sede fiscal – art. 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária – à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal. **Fiscalidade. RDGF**, n.3, pp. 39-62, julho 2000.

NUNES, Pedro Caetano. **Corporate governance**. Coimbra: Almedina, 2006.

NUNES, Luiz Antônio Rizzato. **O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana: doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2002.

OECD. **OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement**, p. 4. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>>. Acesso em 12 de março de 2016.

_____. **OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: 2015 Final Reports. Information Brief**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-information-brief.pdf>>. Acesso em 12/02/2016.

_____. **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page1>. Acesso em 20/03/2016.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito tributário e direitos fundamentais**. Uma revisão do princípio da tipicidade junto ao Estado Democrático de Direito. Belo Horizonte: Arraes, 2010.

OLIVEIRA, Maria Odete Batista de Oliveira. **O intercâmbio de informação tributária**. Nova disciplina comunitária. Estado actual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento. Coimbra: Almedina, 2012.

PEREIRA, Henrique Viana. **A função social da empresa**. Dissertação de Mestrado. PUC-MG. 2010. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_PereiraHV_1.pdf>. Acesso em: 20/10/2015.

PEREIRA JÚNIOR, Antonio Jorge. Comentário aos artigos 205 e 206. In BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura (Coords.). **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

PEREIRA, Sofia Gouveia. A fronteira entre a poupança fiscal lícita e ilícita: antes e depois da introdução da cláusula geral “antiabuso”. Delimitação tentativa. **Direito e Justiça**. RFDUCP, Vol. XIV, pp. 215–269, ano 2000.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PLATÃO. **Crítón**. Coleção Os pensadores. São Paulo: Nova Cultural, 2000.

PLUTARCO. **Pelópidas e a supremacia de Tebas**. Tradução e notas de Lobo Vilela. 2 ed. Lisboa: Inquérito, 1939.

PRATA, Ana. **A tutela constitucional da autonomia privada**. Coimbra: Almedina, 1982.

PRATS, Francisco Alfredo García. Asistencia mutua internacional en materia de recaudación tributaria. In EZQUERRO, Teodoro Cordón (Dirección). **Manual de Fiscalidad Internacional**. 2 ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

PREBBLE, Zoë; PREBBLE, John. The morality of tax avoidance. **CLR**, Vol. 43, pp. 693-745, 2010, p. 715. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1650363>. Acesso em: 15/02/2016.

QUINTELLA, Caio Cesar Nader. Reflexos e efeitos do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional no sistema jurídico tributário brasileiro. **RDT**, Malheiros, N. 118, pp. 166–179, junho de 2013.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIBEIRO, C. J. de Assis. **Reflexões sobre a crise do direito**. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1951,

ROIG, Rafael de Asis. **Deberes y obligaciones en la Constitucion**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

ROSAL, M. Cobo del; ANTÓN T. S. Vives. **Derecho penal**. Parte general. 5 Ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 1999.

ROSEMBUJ, Tulio. **La simulación y el fraude de ley en la Nueva Ley General Tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 1996.

ROSSETTI, José Paschoal; ANDRADE, Adriana. **Governança corporativa**. Fundamentos, desenvolvimento e tendências. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ROSS, Alf. **El concepto de validez e otros ensayos**. Buenos Aires: Centro Editor de America Latina, 1969.

ROTHENBURG, Walter Claudius. **Princípios constitucionais**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003.

ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. 2 ed. Tradução de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

_____. **Derecho penal**. Parte General. Fundamentos. La estructura de la Teoria del Delito. Traducción por Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Días y García Conlledo, Javier de Vicente Remesal. Madrid: Civitas, 1999.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.); GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

SACONNE, Mario. La evasión legal legítima. **CTF**. Boletim da DGCI, n. 142, pp. 7-23, outubro de 1970.

SÁ, Fernando Augusto Cunha de. **Abuso do direito**. Coimbra: Almedina, 2005.

SALGADO, Lucia Helena. **A economia política da ação antitruste**. São Paulo: Singular, 1997.

SANANDAJI, Tino. The international mobility of the super-rich. 2012. **IFN Working Paper No. 904**. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2051023>>. Acesso em 15/03/2016.

SANCHES, J. L. Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In GRECO, Marco Aurélio (Coord.); GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

_____. **Manual de direito fiscal**. 3 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

_____. **Os limites do planeamento fiscal**. Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. Cidadania e solidariedade tributária: entre participação e responsabilidade. In SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro (Coord.); ABRANTES, Laís Marcelle Nicolau (Coord.). **Os pilares do Direito**: estudos de Teoria Crítica da Cidadania. João Pessoa: Ideia, 2015.

_____. Contratos indiretos no planejamento tributário das sociedades empresárias. In MURTA, Antônio Carlos Diniz (Coord.); BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Coord.); FEITOSA, Raymundo Juliano Rego (Coord.). **Direito tributário**. Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 276. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=151f5aa4ed743838>>. Acesso em 19/03/2016.

SANTOS, Severino Augusto dos. **Direito Romano: uma introdução ao Direito Civil**. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

_____. **Introdução ao direito civil**. Ius Romanum. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Um discurso sobre as ciências**. 15 ed. Porto: Edições Afrontamento, 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 8ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **O princípio da legalidade penal no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Atualização de Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, Mário Manuel Coelho da. **Pressuposto e objeto da concorrência desleal**. Coimbra: dissertação do Curso Complementar de Ciências-Jurídicas policopiada, 1965.

SILVA, Miguel Moura e. **O abuso de posição dominante na nova economia**. Coimbra: Almedina, 2010.

SILVA NETO, Orlando Celso. **Comentários ao Código de Defesa do Consumidor**. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

SMITH, Adam. **Riqueza das nações**. Vol. I. 7 ed. Tradução de Teodora Cardoso e Luís Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2014.

_____. **Riqueza das nações**. Vol. II. 5 ed. Tradução de Luís Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2010.

SORTO, Fredys Orlando. A Declaração Universal dos Direitos Humanos no seu sexagésimo aniversário. **VJ**, João Pessoa, ano 7, n. 7, pp. 9–34, jan./ dez. 2008.

_____. Cidadania e nacionalidade: institutos jurídicos de Direito interno e de Direito internacional. **VJ**, João Pessoa, ano 8, n. 8, p. 41 – 64, jan./ dez. 2009.

_____. La compleja noción de solidaridad como valor y como derecho. La conducta de Brasil en relación a ciertos Estados menos favorecidos. In: LOSANO, Mario G. (Ed.). *Solidaridad y derechos humanos en tiempos de crisis*. Madrid: Dykinson, 2011, p. 97 – 122 (Cuadernos “Bartolomé de las Casas”, 50).

_____. O projeto jurídico de cidadania universal: reflexões à luz do direito de liberdade. **AHLADI**, Madrid, vol. 20, p. 103 – 126, ene./ dic. 2011.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional da empresa**. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense/Método, 2013.

_____. Direito fundamental à educação. In SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel (Coords.). **Direitos sociais**. Fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

TING, Antony. iTax – Apple’s International Tax Structure and the Double Non-Taxation. **BTR**, n.1, p. 40-71, 2014.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

TORRES, Heleno Taveira. Comentários ao Art. 153, III. In CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

_____. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. Metodica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

URBANO, Maria Benedita. **Curso de justiça constitucional**: evolução histórica e modelos do controlo da constitucionalidade. Coimbra: Almedina, 2012.

VASCONCELOS, Fernando António de; BRANDÃO, Fernanda Holanda de Vasconcelos. **Direito do consumidor e responsabilidade civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

VASCONCELOS, Pedro Pais de. **Contratos atípicos**. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2009.

VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008.

VATICANO. **Catecismo da Igreja Católica**. Disponível em: <http://www.vatican.va/archive/ccc/index_po.htm>. Acesso em 18/01/2016.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VILLEGAS, Hector B. La evasión tributaria. **RDP**, ano VI, n. 25, pp. 31-38, julho-setembro de 1973.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim et al. **Primeiros comentários ao Novo Código de Processo Civil**: artigo por artigo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

WILHELMSSON, Thomas. Consumer law and the environment: from consumer to citizen. In MONTEIRO, António Pinto (Coord.). **Estudos de direito do consumidor**. n.1. Coimbra: Centro de Direito do Consumo, 1999.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2011.

_____. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6 ed. Forense: Rio de Janeiro, 2005.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário**: fusão, cisão e incorporação. 7 ed. Curitiba: Juruá, 2011.

YURRITA, Miguel Ángel Collado; FLOR, Luis María Romero. El intercambio de información entre Administraciones Tributarias. In YURRITA, Miguel Ángel Collado (Director). **Intercambio Internacional de Información Tributaria**: Avances y Proyección Futura. Navarra: Aranzadi, 2011.

ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria geral do Estado**. 2 ed. Tradução de António Cabral de Moncada. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1971.

2 LEGISLAÇÃO

BRASIL. Câmara Federal. **Mensagem 1.459**, de 1999. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=46>>. Acesso em 29/10/2015.

BRASIL. Presidência da República. **Código Civil de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em 15/12/2015.

BRASIL. Presidência da República. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 28/11/2015.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20/10/2015.

BRASIL. Presidência da República. **Lei n. 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>. Acesso em: 21/02/2016.

BRASIL. Presidência da República. **Lei n. 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em 20/02/2016.

BRASIL. Presidência da República. **Lei n. 8.666**, de 21 de junho de 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm>. Acesso em 25/11/2015.

BRASIL. Presidência da República. **Novo Código de Processo Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em 20/03/2016.

BRASIL. Receita Federal. **Medida Provisória nº 66**, de 29 de agosto de 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2002/mp66.htm>>. Acesso em: 27/10/2015.

BRASIL. Receita Federal. **IRPJ (Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas)**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/IRPJ>>. Acesso em 18/03/2016.

3 JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Ministério da Fazenda. CARF. Processo n. 10980.722855/2011-13, Acórdão 1101-000.902, Relatora Edeli Pereira Bessa (vencida). Decisão publicada em 08/02/2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda. CARF. Processo n. 13502.720167/2011-42, Acórdão n. 1401-001.037, Relator Alexandre Antonio Alkmim Teixeira. Decisão publicada em 07/01/2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. CARF. Processo n. 19515.721533/2012-07, Acórdão n. 1302-001.620. Relator Alberto Pinto Souza Júnior. Decisão publicada em 13/02/2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1144840/SP, Rel. Ministra Nancy Andrichi, Terceira Turma, julgado em 20/03/2012, DJe 11/04/2012;

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 586.316/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 19.03.2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1296 MC, Relator: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 14/06/1995, DJ 10-08-1995 pp-23554

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 117887, Relator: Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 11/02/1993, Publicado no DJ 23-04-1993, pp-06923.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 201465, Relator: Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em 02/05/2002, DJ 17-10-2003, pp-00014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 582525, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 09/05/2013, Repercussão Geral - Mérito DJe-026 Divulg. 06-02-2014, Public. 07-02-2014.

ESTADOS UNIDOS. Supreme Court. Compania General de Tabacos v. Collector 275 U.S. 87 (1927), disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/275/87/case.html>>. Acesso em 18/01/2016.

4 SITES DE NOTÍCIAS

ALJAZEERA. **Tax avoidance: Legality vs Morality.** As another major multinational is accused of dodging millions in taxes, we look at the impact on the developing world. Disponível em: <<http://www.aljazeera.com/programmes/insidestory/2013/02/201321181029585206.html>>. Acesso em: 25/02/2016.

BRADESCO. **Bradesco Europa Annual Report 2014.** Disponível em: <http://www.bradescoeuropa.com.br/BradescoEuropa/static_files/pdf/annual_report_2014.pdf>. Acesso em: 16/03/2016.

COMMON DREAMS. Andrea Germanos. **\$1,400,000,000,000: Oxfam Exposes the Great Offshore Tax Scam of US Companies.** Disponível em: <<http://www.commondreams.org/news/2016/04/14/1400000000000-oxfam-exposes-great-offshore-tax-scam-us-companies>>. Acesso em 15/04/2016.

EL PAÍS. **‘Panama Papers’ atingem políticos de ao menos sete partidos brasileiros.** PDT, PMDB, PP, PSB, PSD, PSDB e PTB são as legendas cujos integrantes aparecem na lista. Disponível em: <http://brasil.elpais.com/brasil/2016/04/04/politica/1459782008_417638.html>. Acesso em: 08 de abril de 2016.

ESTADÃO. Consórcio Internacional de Jornalistas Investigativos. **11,5 milhões de documentos expõem corrupção global.** Disponível em: <<http://politica.estadao.com.br/panama-papers/>>. Acesso em 08/04/2016.

FOLHA DE SÃO PAULO. Fernando Rodrigues. **Itaú e Bradesco economizam R\$ 200 mi em impostos com operações em Luxemburgo.** Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2014/11/1543572-itau-e-bradesco-economizam-r-200-mi-em-impostos-com-operacoes-em-luxemburgo.shtml>>. Acesso em 12/01/2016.

FORTUNE. Brian O’Keefe; Marty Jones. **How Uber plays the tax shell game.** Disponível em: <<http://fortune.com/2015/10/22/uber-tax-shell/>>. Acesso em: 18/03/2016.

ICIJ. **Explore the documents: Luxembourg Leaks Database.** Disponível em: <<https://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database>>. Acesso em: 12/01/2016.

INDEPENDENT. Alexandra Sims. **'Frankly and morally wrong':** David Cameron's past attacks on tax evasion. Disponível em: <<http://www.independent.co.uk/news/uk/politics/david-camerons-past-attacks-on-tax-evasion-after-admitting-to-profiting-offshore-trust-following-a6974001.html>>. Acesso em: 08/04/2016.

OXFAM Brasil. **Oxfam no mundo.** Disponível em: <http://www.oxfam.org.br/oxfam_no_mundo>. Acesso em: 25/01/2016.

REDE GLOBO. Jornal Nacional. **Brasil ainda é o maior país católico do mundo, mesmo com redução de fiéis.** Disponível em: <<http://g1.globo.com/jornal-nacional/noticia/2013/07/brasil-ainda-e-o-maior-pais-catolico-do-mundo-mesmo-com-reducao-de-fieis.html>>. Acesso em 18 de janeiro de 2016.

THE GUARDIAN. Kevin Rawlinson. **Google agrees to pay British authorities £130m in back taxes.** Disponível em: <<http://www.theguardian.com/technology/2016/jan/22/google-agrees-to-pay-hmrc-130m-in-back-taxes>>. Acesso em 25/02/2016.

THE TELEGRAPH. **David Cameron launches broadside at tax avoidance.** David Cameron launched another broadside at "aggressive" tax avoidance on Monday, on the first day of a trade visit to India. Disponível em: <<http://www.telegraph.co.uk/finance/economics/9876773/David-Cameron-launches-broadside-at-tax-avoidance.html>>. Acesso em 18 de janeiro de 2016.

UBER. **Nossa história.** Disponível em: <<https://www.uber.com/pt/our-story/>>. Acesso em 18/03/2016.

UOL. **Panama Papers:** Como o dinheiro se esconde. Disponível em: <<http://tvuol.uol.com.br/video/panama-papers-como-o-dinheiro-se-esconde-0402CC983464C8C15326>>. Acesso em 08/04/2016.