XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro III [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;
Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-326-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO III

Apresentação

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, sanções políticas em matérias tributárias, prescrição, atuação do CONFAZ, imunidades, impostos diversos, orçamentos e intervenção do Estado no domínio econômico entre outros. A importância dos temas, ora publicados, estão demonstrados na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

Participam da obra docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país que apresentaram seus artigos no Grupo de Trabalho nº 24 - Direito Tributário e Financeiro III, durante o XXV CONGRESSSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Curitiba - PR, entre os dias 07 a 10 de dezembro de 2016, em parceria com o Programa de Pós-graduação em Direito do Centro Universitário de Curitiba – UNICURITIBA.

Os artigos apresentados e aqui publicados propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central - Direito e Desigualdades: diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Neste Livro encontram-se 19 trabalhos rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e afim. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial redimensionada, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de

ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentamos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pela exposição, debates e publicação de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa – UNICAP

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - UNIMAR

PANAMA PAPERS: PONDERAÇÕES SOBRE JUSTIÇA FISCAL NO MUNDO GLOBAL

PANAMA PAPERS: REFLEXITIONS ON FISCAL JUSTICE IN GLOBAL WORLD

Carolina Araujo De Azevedo [1]

Resumo

A tributação tem papel protagonista no funcionamento do Estado, da economia e da sociedade. A perda da receita tributária no caso Panama Papers causa comoção social, e fomenta a discussão pública acerca dos problemas da corrupção transnacional. Lança luz às discussões sobre moral, direito e ética, moralidade tributária e justificação da tributação. A globalização vem mudando a forma como pensamos a tributação e sua dimensão de justiça, uma vez que torna tênue a separação entre o nacional e o internacional. O artigo propõe visitar brevemente o tema da corrupção, evasão e elisão fiscal, com discussões sobre moral, direito e ética.

Palavras-chave: Tributação, Corrupção transnacional, Elisão fiscal, Moral, Ética, Panama papers

Abstract/Resumen/Résumé

Taxation has a leading role in the functioning of the State, economy, and society. The loss of tax revenue in Panama Papers case caused social pressure and fosters public discussion of transnational corruption problems. It also sheds light on discussions on morality, law and ethics, tax morality and justification of taxation. Globalization is changing the way we think taxation and its dimension of justice since it makes a tenuous separation between the domestic and the international area. The article proposes briefly visit the issue of corruption, tax evasion, and avoidance, with discussions of morality, Law, and ethics.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxation, Transnational corruption, Tax avoidance, Moral, Ethics, Panama papers

[1] Doutoranda em Direito Internacional

1 – Introdução

> "*We're not accusing you of being illegal, we're accusing you of being immoral*."
>
> Margaret Hodge
> Chair of the Public Accounts Committee
> Em audiência no Parlamento Britânico, no dia 12 de novembro de 2013. Palavras dirigidas ao vice-presidente da Google na Europa, Matt Brittin.

A tributação tem papel protagonista no funcionamento do Estado, da economia e da sociedade.

Tradicionalmente a tributação é entendida como o pagamento compulsório de tributo ao governo por parte dos cidadãos, a fim de alcançar o bem comum[1]. O fundamento[2] do poder de tributar era, inicialmente, pura e simplesmente, a soberania do Estado sob o seu território, o que fazia com que os súditos colaborassem com a despesa pública através do pagamento de tributos. Essa relação de poder entre o Estado soberano e os súditos, por sua vez, era justificada pela supremacia do interesse da coletividade sobre os interesses dos particulares[3] [4].

As receitas fiscais pagas pelos contribuintes permitem ao Estado fornecer uma série de bens e serviços públicos, assim como fomentar a economia e o bem-estar social[5]. Através de uma ampla gama de atividades, o Estado tenta criar liberdade substantiva e

---

[1] Black's Law Dictionary 1496, 8th ed, 2004. See further Susan Pace Hamill, 'The potential of applying Judeo-Christian ethics to tax policy in foreign countries', Journal of Education Finance, 34, 2008, pp.139-155.

[2] Nesse sentido, mister buscar a fundamentação à tributação, uma vez que ela limita um direito fundamental daqueles que pagam os tributos, ou seja, a tributação limita a liberdade dos indivíduos. KLAUS, Vogel. The justification for taxation: *A forgotten question*. The American Journal Of Jurisprudence (1988), p. 56

[3] FREITAS, Leonardo Buissa. A tributação e a dignidade da pessoa humana. A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 12, n. 47, p. 183-208, jan/mar. 2012. P. 184

[4] Entretanto, a doutrina moderna vem se posicionando no sentido de imputar a necessidade de anuência do sujeito tributado com a imposição da tributação, a qual se dá com a produção legislativa, dentro de uma democracia representativa. FREITAS, Leonardo Buissa. Op. Cit., p. 185

[5] Entendemos que não há que se fundamentar a liberdade conseguida com o pagamento de ditos tributos com a necessidade de uma contraprestação estatal representada pela garantia de proteção dos direitos individuais ou pela entrega de bens e serviços públicos. Filiamo-nos a corrente do professor Ricardo Lobo Torres de que o tributo é o preço da liberdade para o efeito de lhe fixar a finalidade ética e econômica e a dimensão existencial de instrumento de alienação do cidadão diante do Estado. LOBO TORRES, Ricardo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário Valores e princípios constitucionais tributários / Ricardo Lobo Torres. Renovar, 2005. 704.

igualitária aos seus cidadãos[6]. Talvez por isso, a perda da receita tributária elucidada no caso *Panama Papers* ou em tantos outros casos no mundo, como o da Google na Europa citado no início desse artigo, cause tanta comoção social.

Como muito bem noticiado conjuntamente pelo ICIJ[7], o jornal alemão Süddeutsche Zeitung e mais de 100 outras organizações de notícia, o escândalo *Panama Papers* divulgou evidencias de movimentação monetária internacional na forma de elisão (*tax avoidance*), evasão e sonegação fiscal, bem como outros comportamentos corruptos.

Curioso é que, mesmo sendo notória a necessidade de pagamento de tributos por parte dos cidadãos e das empresas, o comportamento elisivo parece estar fundamentado no fato de que estes parecem não estar convencidos da sua justificação moral[8]. Indivíduos e empresas tentam evadir poupança para paraísos fiscais, por vezes justificando tal conduta no elevado nível de tributação de seus países de origem.

Dessa forma, parece-nos que o caso *Panama Papers*, além de fomentar a discussão pública acerca dos problemas da corrupção e lavagem de dinheiro transnacional, o qual pretendemos fazer alguns apontamentos breves[9], também lança luz às discussões sobre moral, direito e ética, moralidade tributária e justificação da tributação dentro desse contexto.

O mundo hoje tem uma economia global e integrada, onde efeitos dos diversos tipos de ações, lícitas ou ilícitas, são sentidas muito além das fronteiras de onde o ato é cometido.

---

[6] GRIBNAU, Hans, Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone (February 12, 2015). Social & Legal Studies 2015, Vol. 24(2) 225–250; Tilburg Law School Research Paper No. 09/2015. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2610090>. P. 226

[7] ICIJ - The International Consortium of Investigative Journalists. Não é uma autoridade legal e não é um agente do governo. Trata-se de uma organização de jornalismo independente, com o propósito de servir os nossos membros, a comunidade global jornalismo de investigação e o público.

[8] KLAUS, Vogel. The justification for taxation: *A forgotten question*. The American Journal Of Jurisprudence (1988), p. 22.

[9] Para mais acerca da corrupção transnacional ver AZEVEDO, Carolina Araujo de. Transnacionais como Veículo de Investimento e o Problema da Corrupção: Dois Temas Relevantes da Atual Agenda Global. Rio de Janeiro: Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, 2012. 166f. Dissertação (mestrado). Orientadora professora Doutora Marilda Rosado de Sá Ribeiro e professores avaliadores Dr. João Eduardo Alves Pereira e Dr. Marcos Vinicius Torres Pereira

Nesse sentido, a globalização vem mudando a forma como pensamos a tributação e sua dimensão de justiça[10], uma vez que torna tênue a separação entre o nacional e o internacional[11].

Propomos uma revisão bibliográfica para visitar e conectar de forma breve esses temas. O pensamento dos filósofos escolhidos no presente artigo é suficientemente complexo, sendo certo que o objetivo aqui não é analisá-los em seus detalhes, mas tão somente oferecer uma visão geral que permita respaldar nossa conclusão.

2 – Contextualização do tema no âmbito do combate à corrupção transnacional

Nos últimos anos, e especialmente a partir do final século XX, um fenômeno amplamente conhecido tem atraído grande atenção, trata-se da corrupção[12]. A corrupção em si não é fenômeno novo, existem vários indícios de que seja um problema milenar[13]. Todavia a percepção de que a questão não pode ser combatida somente no âmbito interno dos países é bem mais recente, e decorre do reconhecimento dos efeitos da globalização dentro de uma economia integrada mundialmente.

Apesar de a corrupção ocorrida dentro da jurisdição dos Estados ser condenável nos seus respectivos ordenamentos jurídicos internos, o mesmo não ocorria quando a corrupção de funcionários públicos acontecia fora dos limites territoriais dos mesmos Estados. O pagamento de propina e outros atos corruptos eram permitidos em vários

---

[10] CHRISTIANAID. "Globalization is changing the way we think about tax and related questions of justice" <http://www.christianaid.org.uk/images/Tax-Morality-Report-J2951.pdf>. p. 15

[11] CHRISTIANAID. "globalizing processes in trade and other financial transactions mean that the dividing line between domestic and international justice is often blurred. Decisions taken in one nation state affect the lives of people elsewhere, but the reference points against which to ask questions of justice are shifting and blurred" <http://www.christianaid.org.uk/images/Tax-Morality-Report-J2951.pdf> p. 15

[12] Não existe um conceito definido e padronizado de corrupção, sendo esse o motivo pelo qual os Estados, no âmbito das convenções internacionais, terem optado por elencar as condutas positivas e negativas que são consideradas como corrupção. PASSOS, Nikos. *Palestra proferida no salão nobre da Faculdade de Direito da UERJ*, no dia 26 abr 2012, sobre A Convenção da ONU sobre Corrupção.

[13] IMF. TANZI, Vito. Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope, and Cures. May 1998.

países ditos desenvolvidos[14], a exemplo da França e da Noruega[15], cujas legislações aceitavam a dedução fiscal dos custos de corrupção dedicados à aquisição de novos mercados[16]. Existia, deste modo, um entendimento de que o pagamento de suborno nesses locais periféricos era inevitável.

É importante notar que o interesse internacional no que se refere ao combate à corrupção surgiu com força pela primeira vez na década de 1990, com um foco específico em suborno transnacional desencadeado pelas empresas transnacionais (TNCs), as quais pagavam suborno como forma de ingressar ou manter negócios no estrangeiro[17] [18].

Schattschneider ressalta que hoje existem no mundo "*two major power systems: government and business*," que são antagônicos, independentes e inseparáveis. E que todos pertencemos a ambos os sistemas[19].

O Grupo de Trabalho da OCDE sobre Suborno, do ano de 1994, teve como principal bandeira acabar com a dedução fiscal de subornos[20] e criminalizar a conduta corrupta das TNCs e seus agentes perante funcionários públicos estrangeiros[21].

Passado esse primeiro esforço internacional, o tema do combate à corrupção ganhou ainda mais força no início dos anos 2000, ante os vários escândalos corporativos

---

[14] O primeiro país que criminalizou a prática de suborno transnacional foram os Estados Unidos da América. O *Foreign Corrupt Practice Act* (FCPA) é datado de 1977. A nova legislação foi promulgada na forma de uma emenda ao *Securities Exchange Act* de 1934, e teve como objetivo responder a uma série de investigações que revelaram o pagamento ilícito e generalizado de suborno por parte de empresas estadunidenses, a funcionários públicos estrangeiros − episódio que ficou conhecido como *the Watergate Scandal*, onde uma série de escândalos de corrupção que culminou com a renúncia do presidente americano da época Richard Nixon. Para mais informações, ver: <http://www.washingtonpost.com/watergate>. Acesso em: 8 abr. 2016.

[15] Demais países desenvolvidos passaram a não permitir a dedução fiscal do pagamento de suborno ocorrido no exterior somente após a ratificação da convenção da OCDE de 1997 sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, onde convencionou-se abolir tal prática.

[16] PIGEAT, M. La Corruption et les Contrats Publics Internationaux. Mémoire pour l'obtention du grade de Master en Droit Public. Université de Paris 1. 2007. p. 23.

[17] CARREAU, Dominique; JUILLARD, Patrick, *Droit International Économique*. France, Paris: Dalloz, 2003, p. 27

[18] As TNCs são reconhecidamente as principais agentes do sistema internacional econômico, realizando a maioria dos investimentos. Trata-se de "*uma economia integrada por obra* das transnacionais". MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de direito internacional público*. Vol. 1, 14 ed. rev. ampl., Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 60

[19] SCHATTSCHNEIDER. The Semisovereign People (1960), (second printing 1975). p. 116-117 Apud KLAUS, Vogel. The justification for taxation: *A forgotten question*. The American Journal of Jurisprudence (1988), p. 48.

[20] OCDE. Em 1996, foi adotada a Recomendação sobre a Dedutibilidade Fiscal de Subornos Pagos a Agentes Públicos Estrangeiros nas Transações Comerciais Internacionais. A implementação desta recomendação enviou uma mensagem clara de que fiscalmente os subornos não seriam mais aceitos como custo da atividade e que o suborno constitui um crime sujeito a sanções graves.

[21] As pesquisas sobre o risco de investimento se iniciaram a partir dos anos 80 quando empresas de avaliação de risco decidiram incluir em suas análises o fator corrupção. Para mais sobre o assunto ver: AZEVEDO, Carolina Araújo de. Op. Cit. p. 45 e ss.

contábeis que abalaram o mundo, como o caso Enron em 2001[22] e da Worldcom em 2002[23]. Sob esse prisma as autoridades passaram a se preocupar não apenas com a conduta do agente público, como também com a conduta das empresas, que lesaram milhares de acionistas investidores, bem como o próprio fisco.

A partir desses escândalos, reforçados pelo colapso do *subprime* dos Estados Unidos em 2007-2008[24], mais e mais países deram início a reformas de governança corporativa para reforçar a proteção dos interesses dos investidores[25] [26]. As empresas vem buscando na efetivação de medidas anticorrupção a proteção da reputação empresarial, bem como para proteger o melhor interesse de seus acionistas[27].

Esse ano, veio à tona o escândalo *Panama Papers*, com a divulgação de evidencias de elisão, evasão e sonegação fiscal, bem como outros comportamentos criminosos. Foram encontrados cerca de 11,5 milhões de arquivos os quais foram apelidados de *Panama Papers* (documentos do Panamá). Trata-se de uma investigação sem precedentes, que revela as ligações *offshore* de algumas das figuras mais proeminentes do globo. A análise dos registros que vazaram revelou informações sobre mais de 214.000 empresas *offshore* ligadas a pessoas em mais de 200 países e territórios no esquema.

Imediatamente, o Fisco de cerca de vinte e oito países se reuniram em Paris[28] para desenvolver uma estratégia de ação colaborativa para enfrentar as várias condutas reveladas no *Panama Papers*.

---

[22] No caso específico da Enron, a transferência de ativos que era feita de modo a não depreciar a própria Enron. A operação consistia em vender um ativo que apresentasse risco de prejudicar as informações divulgadas ao público para uma das suas Sociedades de Propósito Específico (SPE), recomprando-o após o encerramento das demonstrações contábeis daquele período. BORGERTH, Vânia Maria da Costa. *SOX Entendendo a Lei Sarbanes-Oxley*. 1ª ed. Editora Thomson, 2007, p.3.

[23] A WorldCom, presente em 65 países, admitiu ter inflado em cerca de US$ 4 bilhões seus lucros entre janeiro de 2001 e março de 2002. A companhia já estava envolvida em outro escândalo, seu fundador e ex-presidente, Bernie Ebbers, renunciou ao cargo depois de ter pego 'emprestados' da empresa US$ 360 milhões para comprar ações da própria WorldCom. Ebbers fez da companhia um império. Comprou mais de 75 empresas nos anos 90, entre elas a gigante MCI. ÉPOCA. < http://revistaepoca.globo.com/Epoca/0,6993,EPT344659-1663-1,00.html> . Acesso em: 8 abr. 2016.

[24] Considerado o maior desde a grande depressão americana de 1929. HILSENRATH, Jon; NG, Serena; PALETTA, Damian. Worst crisis since ‘30s, with no end yet in sight. *The Wall Street Journal*. 18 set. 08. Disponível em: < http://online.wsj.com/article/SB122169431617549947.html>. Acesso em: 21 jun. 2012.

[25] Após os escândalos corporativos da Enron, WorldCom e Tyco, mais e mais países iniciaram reformas de governança corporativa para reforçar a protecção dos interesses dos investidores.

[26] OCDE em 2009 publicou a Recomendação sobre Medidas Fiscais para Melhorar a Luta Contra a Corrupção de Agentes Públicos Estrangeiros nas Transações Comerciais Internacionais.

[27] ONU. GLOBAL COMPACT. Disponível em: <http://www.globalcompact.org/Issues/transparency_anticorruption/index.html>

[28] na quarta-feira, dia 13 de abril de 2016.

Além das autoridades estatais, a comunidade civil também vem se posicionando para reivindicar justiça fiscal, e que as TNCs paguem a sua devida parcela de impostos[29].

Parece-nos que estamos na iminência de uma nova fase no esforço internacional anticorrupção que visa não apenas o combate da corrupção e lavagem de dinheiro, como também dar efetividade a garantia de que todos os países, ricos ou pobres, sejam capazes de receber a parte equitativa da tributação das TNCs que operam dentro de suas fronteiras[30].

O combate aos paraísos fiscais e a elisão e evasão tributária – pessoal ou por parte das TNC – *não se restringe a uma simples questão de legalidade, mas sim de moralidade e equidade social*[31].

A elisão fiscal nesse sentido parece ser a terceira onda do combate à corrupção transnacional, na qual se exige a colaboração de todos os países, no esforço de adequar as leis de modo a melhor regular a forma em que o dinheiro flui internacionalmente e não favorecer a injustiça fiscal e a corrupção[32].

3 – Distinção entre elisão e evasão fiscal segundo uma dimensão transnacional

Os contribuintes podem evitar a obrigação tributária mediante elisão fiscal ou evasão fiscal.[33] A diferença entre elas está na ocorrência do fato gerador. A elisão seria um conjunto de condutas lícitas que ocorrem antes do fato gerador, evitando, portanto, a obrigação tributária. Já na evasão fiscal, o conjunto de condutas ocorre após o fato gerador, tornando, assim, devido o tributo.

Sustenta-se, por parte da doutrina, que a elisão não é imoral, uma vez que não é contrária a lei.[34]

---

[29] Global Alliance for Tax Justice

[30] OCDE. O Diálogo de Oslo na primeira Conferência Internacional sobre Criminalidade e Impostos, realizada em março de 2011, em Oslo, na Noruega. O Diálogo de Oslo incentiva os países a adotarem uma abordagem mais abrangente no combate a todas as formas de criminalidade financeira, incluindo crimes fiscais, branqueamento de capitais e corrupção. Para apoiar estes desenvolvimentos, esta nova versão do Manual de Sensibilização dos Inspetores Tributários para o Fenómeno da Corrupção considera os vários tipos de corrupção.

[31] INESC. Escândalo 'Panama Papers': legislação tributária internacional precisa ser aprimorada. http://www.inesc.org.br/noticias/noticias-do-inesc/2016/abril/escandalo-panama-papers-legislacao-tributaria-internacional-precisa-ser-aprimorada

[32] Global Alliance for Tax Justice

[33] TIPKE, Klaus. Moral Tributaria del Estado y de Los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral). Tradução Pedro M. Herrera Molina. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid. 2002 Barcelona. p. 110

[34] ibidem

Todavia, a invenção de transações e estruturas societárias transnacionais, como é o caso do *Panama Papers*, que visam reduzir de forma proposital os tributos de maneira a contrariar o espírito da lei e da política tributária, torna um pouco mais complexa essa conceituação. A elisão fiscal nesses termos envolve muito mais que uma simples tentativa de redução de pagamento de tributos[35].

Some-se a isso o fato de que a dimensão transnacional da movimentação financeira promove um rompimento com o conceito tradicional de tributação que, conforme apontado anteriormente, fundamenta-se na soberania do Estado sob o seu território[36]. Quando obrigações legais e morais não estão mais adstritas ao conceito da soberania territorial do Estado e suas pressões democráticas, a questão dos legitimados a reivindicar justiça, mesmo mínima, torna-se uma zona cinzenta[37], a qual permite ser reclamada por vários países ou pela comunidade internacional em conjunto.

3- Questões fáticas a serem enfrentadas: efeitos da elisão e evasão fiscais

> 'We hear every day that there is no money for development projects, for building schools and dispensaries. Yet people hear of billions of shillings lost in tax revenue. How do we explain this to people who we tell there is no money for basic services?' John Cheyno, chairman, Parliamentary Public Accounts Committee, Tanzania[38]
>
> 'Billions of dollars are also lost through legal tax avoidance by multinational companies and wealthy investors, also enabled to a large extent by the world's tax havens. 'This not only deprives developing countries of public revenues needed to fight poverty, but may also be hindering those countries' domestic businesses from flourishing.' Action Aid, How Tax Havens Plunder the Poor[39]

---

[35] PREBBLE, Zoë M., PREBBLE, John. The Morality of Tax Avoidance (2010). Creighton Law Review, Vol. 43, No. 3, pp. 693-745, 2010; Victoria University of Wellington Legal Research Paper No. 9/2012. Disponível em <SSRN: http://ssrn.com/abstract=1650363>, p. 696

[36] FREITAS, Leonardo Buissa. A tributação e a dignidade da pessoa humana. A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 12, n. 47, p. 183-208, jan/mar. 2012. P. 184

[37] CHRISTIANAID . Disponível em: <http://www.christianaid.org.uk/images/Tax-Morality-Report-J2951.pdf>. p. 15

[38] CHRISTIANAID. Tradução livre: "Todos os dias ouvimos que não há dinheiro para projetos de desenvolvimento, construção de escolas e hospitais. No entanto, as pessoas ouvem que bilhões de xelins são perdidos em receitas fiscais. Como podemos explicar isso para as pessoas ao mesmo tempo que dizemos a elas que não há dinheiro para os serviços básicos?" John Cheyno, presidente, Comissão Parlamentar de Contas Públicas, Tanzânia. In: <http://www.christianaid.org.uk/images/Tax-Morality-Report-J2951.pdf>

[39] CHRISTIANAID. Tradução livre: "Bilhões de dólares são perdidos através de evasão fiscal legal de empresas multinacionais e investidores ricos, em grande parte devido à existência de paraísos fiscais no mundo. 'Isso não só priva os países em desenvolvimento de receitas públicas necessárias para lutar contra a pobreza, mas também pode estar impedindo que as empresas nacionais se desenvolvam. Action Aid, How Tax Havens Plunder the Poor. In: <http://www.christianaid.org.uk/images/Tax-Morality-Report-J2951.pdf>

Estimativas do *Global Agenda Council on Anti-Corruption* do *World Economic Forum* demonstram que o custo em corrupção, excluída qualquer ilação por perda de receita por elisão fiscal, equivale a mais de 5% do PIB global (US$ 2.6 trilhões) com mais de US$ 1 trilhão pagos em subornos a cada ano[40].

A corrupção *"[s]olapa a democracia, a confiança no Estado, a legitimidade dos governos, a moral pública. A experiência demonstra: a corrupção pode debilitar toda uma sociedade*"[41].

Além do custo da corrupção, a tolerância por parte dos Estados e da comunidade internacional repercute negativamente no comportamento dos cidadãos e das empresas. Acredita-se que quando o Estado tolera a violação da lei por um grande número de pessoas ou empresas, está legitimando os demais a também descumpri-la, e, assim, restabelecer a igualdade[42].

Tanto a elisão como a evasão fiscal contribuem para a destruição gradual da base de comércio de um determinado país. A exploração de brechas fiscais com o objetivo de desaparecimento de receitas para fins fiscais distorce a concorrência, pode levar a alocação ineficiente de recursos por desvirtuar as decisões de investimento, perpassando por uma questão de justiça, uma vez que quando contribuintes, incluindo pessoas comuns, veem corporações multinacionais legalmente evitando imposto de renda, isso afeta, conforme comentado acima, o cumprimento voluntário por todos os contribuintes[43].

Ademais, o legislador que não mostra a sua própria moral fiscal e cujas leis estão longe de constituir um código moral imposto, dificilmente pode originar escrúpulos morais na a conduta dos cidadãos. Pelo contrário, ele lhes faz perder a sua consciência social[44]. Vê-se, ante a ocorrência do *Panama Papers* e outros casos, que os cidadãos e empresas hoje não respeitam o Estado ou a sua autoridade. Conforme aponta Klaus Tipke "[*s]ólo los tontos obedecen estrictamente las leyes que consideran injustas*."[45]

---

[40] WORLD ECONOMIC FORUM. *Next steps*. p. 7. Disponível em <https://members.weforum.org/pdf/gac/next_steps.pdf>. Acessado 26 fev. 2012.
[41] FUNDAÇÃO KONRAD-ADENAUER, Os custos da corrupção. Cadernos Adenauer. São Paulo, n.10, 2000.
[42] Apesar de na opinião do autor essa afirmação não ter sido testada factualmente existe essa coincidência, ele afirma haver bons argumentos a favor de tal coincidência. 120-121
[43] OECD, 'BEPS – Frequently Asked Questions', www.oecd.org/ctp/ beps-frequentlyaskedquestions.htm
[44] Ibidem.
[45] Apesar de na opinião do autor essa afirmação não ter sido testada factualmente existe essa coincidência, ele afirma haver bons argumentos a favor de tal coincidência. TIPKE, Klaus. Moral Tributaria del Estado y de Los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral). Tradução Pedro M. Herrera Molina. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid. 2002 Barcelona. p.120-121

Se as leis não refletem um modelo ético e estão sujeitas a mudanças contínuas, a exemplo da legislação tributária que muda a todo instante na Alemanha e no Brasil, e se o conteúdo da lei dá a impressão de somente responder aos caprichos legislativos, nada mais, e se não se consegue extrair de ditas leis valores consistentes, não pode surgir uma consciência jurídica comum, desenvolvida e enraizada[46].

> Puede leerse con frecuencia que el ciudadano sólo queda obligado frente al Estado a condición de reciprocidad, que el Estado sólo puede esperar que el contribuyente obre con rectitud si ha recibido el buen ejemplo moral del Estado en cuanto a la tributación y al gasto se refiere.[47]
> "(…) las personas con elevados ingresos pueden permitirse un caro asesoramiento fiscal y reducir así legalmente el importe de sus impuestos. Las personas con ingresos reducidos no tienen esa posibilidad. Estos últimos pagan un 'impuesto sobre los tontos', en expresión acuñada por un renombrado profesor de Fiscalidad de la Empresa. Quiero señalar con claridad que la responsabilidad de esta situación recae sobre los políticos de todos los partidos democráticos."[48]

Uma elevada carga de tributos, por sua vez, é apontada como uma das principais razões, para um comportamento comum no mundo moderno, o desejo de se pagar menos tributos. Aliados a isso, muitos apontam que o alto custo para a manutenção da subsistência e dos gastos da máquina pública desencadearam uma procura indiscriminada para pagar menos tributos.

> The general, more critical attitude is expressed in part by active political tax boycott movements, as have occurred in France under Poujade and in Denmark under Glistrup, or in movements such as the American "tax revolt" of the late 1970's which sought to introduce maximum limits for taxation through constitutional amendments.
> Even more disconcerting-and internationally much more widespread-however, is what might be called a "secret tax revolt," the attempt of taxpayers to escape on an individual basis from a tax burden they perceive as oppressive. This "secret tax revolt" includes attempts to reduce the individual tax burden legally through sophisticated tax planning, "or to withdraw into the grey areas of the shadow economy." It also includes concealment of items of income or of circumstances that would generate or increase tax liability in clear and direct violation of the law.[49]

4 - A busca por respostas ao *Panama Papers* na "virada Kantiana": a reaproximação entre ética e direito, com fundamento moral dos direitos humanos

[46] Ibidem. P. 121
[47] Ibidem. p. 121
[48] Ibidem. p. 85
[49] KLAUS, Vogel. The justification for taxation: *A forgotten question*. The American Journal Of Jurisprudence (1988), p. 21

A distinção convencional entre elisão fiscal, vulgo na atualidade planejamento tributário[50], e evasão fiscal aparenta estar bastante clara, a primeira é legal e a segunda não. Todavia, tal distinção parece não considerar que *o direito tributário, sendo parte do direito financeiro, é meramente instrumental ou processual*. O direito tributário não tem objetivo em si próprio, o simples fato de poder dispor sobre tributos não constitui finalidade autônoma. O direito tributário vai buscar fora de si o seu objetivo, ele é, conforme apontado inicialmente, instrumento que visa permitir a implementação de políticas públicas e a atualização dos programas e do planejamento governamental[51]. O direito tributário, embora instrumental, não é insensível aos valores, nem cego para com os princípios jurídicos.

Apesar de não serem fundantes de valores, o orçamento e a tributação se movem no ambiente axiológico, eis que profundamente marcados pelos valores éticos e jurídicos que impregnam as próprias políticas públicas[52].

Segundo Stein é somente através da tributação que a comunidade pode fornecer aos indivíduos as condições econômicas necessárias ao seu desenvolvimento. Em outras palavras, através do pagamento dos tributos individuais as pessoas devolvem à comunidade o benefício do desenvolvimento econômico do qual usufruíram[53].

Nesse sentido, sabemos que se o Estado impõe a um indivíduo uma determinada obrigação, e este indivíduo a considera uma obrigação imoral, ele invocará um advogado para confirmar se esse entendimento é mesmo correto, e, se é, se tal obrigação está em consonância com os princípios constitucionais[54].

Dessa forma, quando as pessoas começam a questionar a moralidade de casos como o *Panama Papers*, pergunta-se se tal conduta está em observância dos princípios constitucionais.

---

[50] A elisão é uma forma legal de planejamento tributário, utilizado por aqueles que querer minimizar o pagamento de seus tributos na forma da lei, ultilizando-se do fato de que a obrigação tributária só se materializa quando da ocorrência do fato gerador necessário e suficiente para o surgimento do vínculo obrigacional de pagamento. PRATES, Renato Martins. Interpretação Tributária: e a questão da evasão fiscal. p. 59.

[51] LOBO TORRES, Ricardo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário Valores e princípios constitucionais tributários / Ricardo Lobo Torres. Renovar, 2005. p. 704.

[52] LOBO TORRES, Ricardo. Op. Cit. . p. 704.

[53] Stein justifies taxation vis-h-vis "individual independence" by arguing that it is only through taxation that the community is placed in the position to provide individuals with "the economic conditions required for their development". "In other words, through taxes individuals return to the community 'a portion of the economic progress they derive therefrom.'"' Stein does not hesitate to label this a "mutual" relationship. By this, however, he certainly does not intend to imply a strict *quid pro quo* relationship. KLAUS, Vogel. The justification for taxation: *A forgotten question*. The American Journal Of Jurisprudence (1988), p. 43

[54] Ibidem. p. 23-24

É pacífico que casos de corrupção e evasão fiscal são puníveis, inclusive criminalmente. Entretanto, e em relação à elisão fiscal fulcrada em conduta que, inobstante não seja usual, é lícita e baseada em informações verdadeiras, mas a real vontade era apenas minimizar a incidência da carga tributária?

Nesse esteio, avaliação ética do planeamento tributário, que visa à elisão fiscal em última análise, exige uma avaliação cuidadosa.

A conduta lícita calcada no cumprimento da "letra da lei" não é o instrumento para guiar o comportamento contribuinte, uma vez que estar em cumprimento com a "letra da lei" pode implicar simultaneamente estar tal prática totalmente contrária a *mens legis*. É necessário retorno aos princípios, a vontade por detrás do positivismo legal, considerando outros aspectos, como ética, a fundamentação moral dos direitos humanos e a justiça.

Nesse esteio, avaliação ética do planeamento tributário, que visa à elisão fiscal em última análise, repita-se, exige uma avaliação cuidadosa.

Considerando os desafios fáticos apontados anteriormente, pretendemos buscar a respostas a tais demandas na chamada "*virada Kantiana*".

Nos últimos trinta anos podemos perceber um retorno aos valores como caminho para a superação do positivismo. A partir do que se convencionou chamar de "virada kantiana" (*kantische Wende*), há a volta à influência da filosofia de Kant[55], reaproximado ética e direito, com a fundamentação moral dos direitos humanos e com a busca da justiça fundada no imperativo categórico[56].

Viu-se, portanto, a inclusão da regra de justiça, ao lado da regra de liberdade, no imperativo categórico e o equilíbrio entre justiça e direitos humanos.

O livro A Theory of Justíce de John Rawls, publicado em 1971, constitui a certidão do renascimento dessas idéias[57]. Nele Rawls sustenta que a liberdade deve ser entendida a partir de considerações acerca da justiça (*justice as fairness*)[58].

---

[55] Segundo Kant, as leis são regras obrigatórias de caráter geral, e o seu cumprimento também é um dever moral. Immanuel Kant p. 109, Apud KLAUS, Vogel. Gesetzesgehorsam als rechtsethisches Problem, em Festschrift fur W. Fikentscher, 1998, p. 215.

[56] LOBO TORRES, Ricardo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário Valores e princípios constitucionais tributários / Ricardo Lobo Torres. Renovar, 2005.

[57] Ibidem

[58] Rawls considera que os homens, envolvidos pelo véu da ignorância (*veil of ignorance*), no estado de natureza original, não podiam visualizar a situação em que ficariam na sociedade futura, após o contrato social. Logo, nesse pacto hipotético e nessas condições, os homens escolhem os princípios de justiça que passariam a vigorar. Isso justificaria o fato de as pessoas, em razão do véu de ignorância, aceitarem desigualdades que maximizem as expectativas dos grupos menos afortunados da sociedade.

Dworkin considera central na sua argumentação a igualdade, e não a liberdade[59]. A última é assegurada em virtude da primeira[60]. Dworkin, como crítico do positivismo, defende que um sistema jurídico constituído exclusivamente por regras não é capaz de solucionar casos complexos (*hard cases*) que exijam operacionalizar standards distintos das regras positivadas. Daí a necessidade do uso de princípios, que serão aplicados quando o juiz se depara com um caso concreto em que não exista regra aplicável ou que a regra aplicável esteja indeterminada (hard cases). O Juiz não deve tomar uma decisão completamente discricionária, pois tem o dever de tomar tal decisão a partir da aplicação rigorosa dos princípios jurídicos. Dworkin identifica dois critérios para distinguir os princípios[61] das regras.

Primeiro sob o ponto de vista lógico, as regras e os princípios são distintos em razão do tipo de solução que oferecem. Ou seja, as regras são *all-or-nothing-fashion* (tudo ou nada), se a regra é válida, então as consequências jurídicas são obrigatórias e se as regras não são válidas, elas não devem ser aplicadas, e as consequências jurídicas não são levadas em consideração para a decisão do juiz. Já os princípios, não determinam por completo o *decisum*, pois apenas servem de motivos que contribuem a favor de uma decisão ou outra.

O segundo critério leva em consideração que os princípios, diferentemente das regras, possuem uma *dimension of weight* (dimensão da relevância). De fato, os princípios podem coexistir mesmo que em conflito, e devem ser aplicados pelo juiz conforme a sua maior relevância diante do caso concreto. Ao contrário, quando existem regras conflitantes aplicáveis ao caso concreto, tal conflito só pode ser resolvido mediante declaração de invalidade de uma das regras no ordenamento jurídico.

Dworkin desenvolve a teoria do tributo como prêmio (*tax as premium*)[62] *garante-se a liberdade do cidadão pelo seguro público que encontra o seu fundamento na injustiça (infairness) inevitável no mercado de seguros hipotético, que não considera as diferenças individuais como ponto de partida para a fixação do prêmio*[63].

---

[59] "The central concept of my argument will be the concept not of liberty, but ofEquality". DWORKIN. Taking Rights Seriously. Cambridge: Harvard University Press, 1980, p. 272:

[60] "The priority of liberty is secured, not at the expense of equalíty, but in its name". Ibidem, p. 133.

[61] Princípio nesse caso em sentido amplo para designar tanto os princípios em sentido estrito, como as políticas (policies). DWORKIN, Ronald. Taking Rights Seriously. 9. ed. Cambridge: Harvard University Press, 2002, p. 22 e ss.

[62] LOBO TORRES, Ricardo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário Valores e princípios constitucionais tributários / Ricardo Lobo Torres. Renovar, 2005

[63] Ibidem

No modelo construído por Dworkin as regras escritas são apenas a parte visível do ordenamento jurídico. Não há diferença entre Direito e Moral. A *Moral é prévia ao Direito e deve ser resguardada por seus instrumentos*.[64]

Alexy elabora com mais rigidez a distinção proposta por Dworkin, para ele princípios e regras são duas espécies do gênero "norma"[65] e sua distinção tem um caráter qualitativo, e não de grau. As normas que demandam que algo seja realizado em maior medida possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas são denominadas de princípios[66], e o grau de satisfação depende não só do que é possível faticamente, mas também do que é possível juridicamente[67].

As regras, por sua vez, são normas que ou são satisfeitas ou não são satisfeitas. Se uma regra é válida, então o mandamento é fazer exatamente o que ela prescreve, nem mais, nem menos. As regras têm um grau de satisfação fixo na dimensão do que é fática e juridicamente possível[68].

Ademais, também para Alexy um conflito entre duas regras somente pode ser resolvido por declaração de invalidade de pelo menos uma das regras ou inserção de uma cláusula de exceção em uma delas. Se a regra é válida, ela deve ser aplicada. Se a regra não é válida, não deve ser aplicada.

O conflito de princípios, por sua vez, é solucionado de modo inteiramente distinto do conflito de regras, porque em caso de conflito entre dois princípios no caso concreto, não se pode declarar a invalidade de um dos princípios, eliminando-o do ordenamento jurídico, ou inserindo uma cláusula de exceção em um deles. O método da ponderação, portanto, deverá ser utilizada para solucionar esse embate.

Importante destacar que não há conflito entre regras e princípios, porque o princípio é norteador da aplicação da regra, orientando qual o caminho que se deve seguir.

---

[64] Márcio Monteiro Reis. Moral e Direito. A fundamentação dos direitos humanos nas visões de Hart, Peces-Barba e Dworkin. In Teoria dos direitos fundamentais / Celso de Albuquerque Mello ... let al.J; Org.: Ricardo Lobo Torres. -2.ed. -Rio de Janeiro: Renovar, 2001. P147

[65] Alexy é taxativo ao afirmar que uma norma ou é uma regra ou é um princípio ALEXY, Robert. A Theory of Constitutional Rights. Julian Rivers (trad.). Oxford: Oxford University Press, 2002. p. 48)

[66] "... principles are norms which require that something be realized to the greatest extent possible given the legal and factual possibilities" ALEXY, Robert. A Theory of Constitutional Rights. Julian Rivers (trad.). Oxford: Oxford University Press, 2002., p. 47.

[67] "Principles are optimization requirements, characterized by the fact that they can be satisfied to varying degrees, and that the appropriate degree of satisfaction depends not only on what is factually possible but also on what is legally possible. The scope of the legally possible is determined by opposing principles and rules". Ibidem, p. 47-48).

[68] "By contrast, rules are norms which are always either fulfilled or not. If a rule validly applies, then the requirement is to do exactly what it says, neither more nor less". Ibidem, p. 48.

O método da ponderação é formado por três subprincípios: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Diante da colisão entre princípios, o intérprete necessita utilizar o referido método de forma sistemática, sucessiva e eliminatória.

Nesse sentido, a ponderação como sendo um modelo de fundamentação daria segurança as decisões, garantindo a preservação da racionalidade e, principalmente, a justiça, uma vez que os princípios aplicados sem nenhuma técnica e indistintamente a cada decisão não serviriam ao alcance da justiça, gerando ainda insegurança jurídica.

Ainda segundo essa ponderação, quanto maior é o grau da não satisfação de um princípio, maior deve ser a importância da satisfação do outro, ou seja, a técnica da ponderação permite atingir a maximização da realização dos princípios, sem por via de consequência invalidar um deles.

Robert Alexy destaca que "*podemos definir o direito como estrutura de um sistema social que se baseia na generalização congruente de expectativas normativas de comportamento, sendo essas expectativas normativas de comportamento referentes a uma determinada sociedade de um determinado tempo*"[69]. Essas expectativas normativas de comportamento seria a moral, portanto, para Alexy a moral e o direito estão intimamente ligados à justiça.

Apesar de Alexy afirmar não haver superioridade permanente da moral em caso de injustiça, a moral deverá sempre prevalecer apenas nos casos de injustiça extrema. O chamado mínimo existencial dos princípios ligados aos direitos fundamentais e às condições mínimas de dignidade serve de limite à lei injusta e tem efetividade independentemente de disposição legal positiva.

A moral tributária exige que o legislador atue de modo a exigir o cumprimento dos princípios de justiça aplicáveis em razão da matéria[70].

Dito isso, no caso *Panama Papers* destacamos um conflito entre os princípios da liberdade (indivíduo agir de forma a não criar o fato gerador), propriedade (obter o máximo de lucro possível afastando tributos), e legalidade tributária (cumprimento lícito da "letra da lei" sem maiores ponderações) com os princípios como o de igualdade e

---

[69] ALEXY, Robert. El concepto y la validez del derecho. 2. ed. Tradução Jorge M. Seña. Barcelona: Gedisa Editorial, 2004. p. 24

[70] TIPKE, Klaus. Moral Tributaria del Estado y de Los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral). Tradução Pedro M. Herrera Molina. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid. 2002 Barcelona. p. 94

isonomia[71], justiça fiscal, função social da propriedade, desenvolvimento sustentável, bem-estar coletivo, os quais possuem um conteúdo moral[72].

O princípio da igualdade de tributação aqui não quer dizer obter mais tributos possível, mas sim tributar a todos de forma igualitária para que se possa diminuir a carga de impostos sobre o todo[73].

> La moral tributaria no exige que las leyes tributarias responsan a una tradición, sino que estén de acuerdo con la Constituición vigente y con los principios éticos presentes en los derechos fundamentales constitucionalizados. **El legislador actúa de modo inmoral** cuando de modo doloso o **culposo** dicta leyes inconstitucionales o cuando no deroga o modifica aquellas leyes que de modo fundado todos consideran inconstitucionales."[74] (grifos nossos)

As lições de Dworkin guiam a conclusão de que, no exemplo acima do caso *Panama Papers*, estamos indubitavelmente diante de princípios e não regras, uma vez que todos eles coexistem, não há a invalidação de um diante do outro por serem antagônicos. Da mesma forma, segundo Alexy, o exemplo concreto aqui discutido gera um conflito de princípios, pois da mesma forma se estivéssemos diante de regras, o conflito acima somente poderia ser solucionado por declaração de invalidade de pelo menos uma das regras ou inserção de uma cláusula de exceção em uma delas, o que não é o caso.

Diante desse caso, deve o juiz considerar os princípios conforme a sua maior relevância (*dimension of weight),* ou, usando a ponderação, conforme adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito diante dessa situação fática.

Ultrapassada qualquer possibilidade de aprovação de condutas corruptas e de evasão fiscal, resta a questão da elisão fiscal (*tax avoidance*). A questão, no entanto, é por demais complexa, mas arriscamo-nos a tecer algumas considerações não exaustivas.

Entendemos que no caso concreto, estamos diante da hipótese de inexistência de norma proibitiva. Segundo Alexy se as condições em dois casos concretos diferentes são iguais, deve prevalecer em ambos os casos o mesmo princípio, contudo se as condições concretas são diferentes pode prevalecer no conflito dos mesmos princípios o outro princípio. Portanto, nos casos de elisão fiscal em que o cumprimento da "letra da lei"

---

[71] Os mais ricos podem fazer um planejamento tributário dito mais agressivo para deixar de pagar tributos
[72] Os princípios que, por seu conteúdo, são morais, como se incorporaram ao direito, o juiz que fundamenta sua decisão com base neles decide sob base jurídica e não apenas morais.
[73] TIPKE, Klaus. Moral Tributaria del Estado y de Los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral). Tradução Pedro M. Herrera Molina. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid. 2002 Barcelona. p. 93
[74] ibidem. p. 89-90

(legalidade) respeita a *mens legis*, entendemos que deve prevalecer o princípio da legalidade, liberdade e propriedade, pois é o meio mais adequado diante do caso concreto, atuando de modo menos intenso nas relações fáticas contemporâneas, gerando um maior grau de satisfação na população que uma "caça às bruxas" de todo e qualquer tipo de elisão fiscal. Imagine-se condenar o planejamento tributário como um todo, ousamos generalizar para afirmar que isso não seria possível faticamente.

Todavia, não temos a mesma opinião quando a situação do caso concreto, apesar de legal, busca a não realização da *mens legis.* Por exemplo, uma determinada TNCs que deliberadamente evita legalmente o pagamento de tributos em uma determinada nação em desenvolvimento com o intuito de enfraquecer as instituições daquela nação, que por consequência da falta da arrecadação dos tributos, não conseguirá ter o aparato burocrático necessário para promover o bem-estar geral de sua população. Nesses termos, entendemos que preterir os princípios da legalidade, liberdade e propriedade em favor de princípios igualdade, isonomia, justiça fiscal, função social da propriedade, desenvolvimento sustentável, bem-estar coletivo, seria o meio mais adequado para realização da Justiça, imprescindível a tributação, e proporcional, gerando maior grau de satisfação na população, quiçá do mundo[75].

A comunidade internacional, por sua vez, representada por uma série de atores como a *Global Alliance for Tax Justice*, cobra uma atitude mais ética e moral dos vários sujeitos de direito internacional, Estados, indivíduos e TNCS.

6 - Conclusão

As evidencias trazidas pelo caso *Panama Papers* ganharam repercussão mundial. A comunidade internacional e as autoridades Estatais ainda estão digerindo a avalanche de provas que os obrigaram uma vez mais[76], nos últimos 15 anos, a questionar todo o sistema econômico globalizado e moralidade dessas condutas.

Entendemos que o mundo está na iminência de uma nova fase no esforço internacional anticorrupção. Ciente do caráter transnacional de uma economia

[75] Outro foco de estudo é tirar a atenção das discussões acerca da temática tributária e discutir um escopo mais amplo que seria a responsabilidade social das TNCs (Corporate Social Responsability). Nesse espectro a questão é se as empresas devem incluir considerações éticas na tomada de decisão do seu planejamento tributário, embora nossos estudos possam sinalizar que sim, entendemos que não seria o foco desse trabalho. Ver AZEVEDO, Carolina Araújo de. Op. Cit.

[76] As crises económicas de 2001 e 2007 são consideradas pela autora, turning points para uma série de reformulações jurídico econômicas no mundo globalizado, a exemplo do combate a corrupção transnacional, regras de compliance, corporate social responsibility, transparência, accountability, fairness, entre outras.

globalizada e integrada, onde os efeitos de uma conduta são sentidos muito além de onde o ato foi perpetrado, esforço internacional anticorrupção nessa nova fase busca não apenas o combate da corrupção e lavagem de dinheiro, como também dar efetividade a garantia de que todos os países, ricos e pobres, sejam capazes de receber a parte equitativa da tributação das empresas transnacionais que operam dentro de suas fronteiras[77]. Almeja-se uma justiça fiscal não apenas restrita as fronteiras nacionais, mas de âmbito global.

Nesse sentido, *Panama Papers* lança luz às discussões sobre moral, direito e ética, moralidade tributária, justificação da tributação dentro desse contexto. Procuramos responder a esses questionamentos por meio da utilização de fundamentos categóricos provenientes da chamada "virada Kantiana", uma vez que retoma os valores como caminho para a superação do positivismo, reaproximado ética e direito, com a fundamentação moral dos direitos humanos e com a busca da justiça fundada no imperativo categórico.

Viu-se, portanto, a inclusão da regra de justiça, ao lado da regra de liberdade, no imperativo categórico e o equilíbrio entre justiça e direitos humanos.

Considerando a visão de Stein de que é somente através da tributação que a comunidade pode fornecer aos indivíduos as condições econômicas necessárias ao seu desenvolvimento. Em outras palavras, através do pagamento dos tributos individuais as pessoas devolvem à comunidade o benefício do desenvolvimento econômico do qual usufruíram[78], percebemos no *tax avoidance* do caso *Panama Papers* o conflito entre princípios da legalidade, liberdade e propriedade face aos princípios igualdade, isonomia, justiça fiscal, função social da propriedade, desenvolvimento sustentável, bem-estar coletivo.

Embora a questão seja por demais complexa, arriscamo-nos tecer algumas considerações não exaustivas, para concluir que no caso concreto de elisão fiscal em que

---

[77] OCDE. O Diálogo de Oslo na primeira Conferência Internacional sobre Criminalidade e Impostos, realizada em março de 2011, em Oslo, na Noruega. O Diálogo de Oslo incentiva os países a adotarem uma abordagem mais abrangente no combate a todas as formas de criminalidade financeira, incluindo crimes fiscais, branqueamento de capitais e corrupção. Para apoiar estes desenvolvimentos, esta nova versão do Manual de Sensibilização dos Inspetores Tributários para o Fenómeno da Corrupção considera os vários tipos de corrupção.

[78] Stein justifies taxation vis-h-vis "individual independence" by arguing that it is only through taxation that the community is placed in the position to provide individuals with "the economic conditions required for their development". "In other words, through taxes individuals return to the community 'a portion of the economic progress they derive therefrom.'" Stein does not hesitate to label this a "mutual" relationship. By this, however, he certainly does not intend to imply a strict *quid pro quo* relationship. KLAUS, Vogel. The justification for taxation: *A forgotten question*. The American Journal Of Jurisprudence (1988), p. 43

o cumprimento da "letra da lei" (legalidade) respeita a *mens legis*, deve prevalecer o princípio da legalidade, liberdade e propriedade, pois é o meio mais adequado, necessário, e proporcional, gerando um maior grau de satisfação na população que uma "caça às bruxas" de todo e qualquer tipo de elisão fiscal.

Entretanto, não tivemos a mesma posição quando a situação do caso concreto vislumbrou que a elisão fiscal, apesar de legal, buscava a não realização da *mens legis*. Nessa hipótese pelo uso da técnica da ponderação de Alexy, e a maior relevância dos princípios de Dworkin, o juiz deve preterir os princípios da legalidade, liberdade e propriedade em favor de princípios igualdade, isonomia, justiça fiscal, função social da propriedade, desenvolvimento sustentável, bem-estar coletivo, pois seria o meio mais adequado para fazer Justiça, necessário pois é imprescindível a tributação, e proporcional, gerando maior grau de satisfação na população, quiçá do mundo[79].

Por fim, este artigo não teve o objetivo de esgotar o tema, mas tão somente levantar alguns questionamentos e discussões acerca da moralidade à luz dos documentos recentemente trazidos pelo *Panama Papers*. Temos a certeza de que os temas ventilados, ante a miríade de complexas interligações internacionais, merecerão mais atenção do que nunca nos próximos anos, podendo desencadear uma reforma tributária de âmbito global.

A complexidade da sociedade atual exige *um sistema jurídico cada vez mais aberto, que possa absorver as inovações de seu tempo, fixando os valores, mas deixando um campo aberto para o exame de cada caso, permitindo a chamada ponderação de bens, ao invés de impor soluções fechadas*[80].

Não queremos negar a importância do positivismo no âmbito do estudo do Direito, mas sim reconhece-la e seguir em frente na evolução necessária a responder as demandas de justiça atuais como as do caso do *Panama Papers*. Mister empreender esforços na busca de sistematização da *parte não positivada do Direito, ou ainda, com aquela que, apesar de positivada, não fornece parâmetros exatos e imodificáveis para a sua compreensão, como os conceitos jurídicos indeterminados*[81].

---

[79] Outro foco de estudo é tirar a atenção das discussões acerca da temática tributária e discutir um escopo mais amplo que seria a responsabilidade social das TNCs (Corporate Social Responsability). Nesse espectro a questão é se as empresas devem incluir considerações éticas na tomada de decisão do seu planejamento tributário, embora nossos estudos possam sinalizar que sim, entendemos que não seria o foco desse trabalho. Ver AZEVEDO, Carolina Araújo de. Op. Cit.

[80] REIS. Márcio Monteiro. Moral e Direito. A fundamentação dos direitos humanos nas visões de Hart, Peces-Barba e Dworkin. In Teoria dos direitos fundamentais / Celso de Albuquerque Mello ... let al.J; Org.: Ricardo Lobo Torres. -2.ed. -Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p.154

[81] Ibidem. p.155

Referências:

ALEXY, Robert. A Theory of Constitutional Rights. Julian Rivers (trad.). Oxford: Oxford University Press, 2002.

ALEXY, Robert. El concepto y la validez del derecho. 2. ed. Tradução Jorge M. Seña. Barcelona: Gedisa Editorial, 2004.

AZEVEDO, Carolina Araujo de. Transnacionais como Veículo de Investimento e o Problema da Corrupção: Dois Temas Relevantes da Atual Agenda Global. Rio de Janeiro: Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, 2012. 166f. Dissertação (mestrado). Orientadora professora Doutora Marilda Rosado de Sá Ribeiro e professores avaliadores Dr. João Eduardo Alves Pereira e Dr. Marcos Vinicius Torres Pereira

BLACK'S LAW DICTIONARY. 8th ed, 2004.

BORGERTH, Vânia Maria da Costa. SOX Entendendo a Lei Sarbanes-Oxley. 1ª ed. Editora Thomson, 2007, p.3.

CARREAU, Dominique; JUILLARD, Patrick, Droit International Économique. France, Paris: Dalloz, 2003.

CHRISTIANAID. "Globalisation is changing the way we think about tax and related questions of justice". Disponível em: <http://www.christianaid.org.uk/images/Tax-Morality-Report-J2951.pdf>

DWORKIN, Ronald. Taking Rights Seriously. 9. ed. Cambridge: Harvard University Press, 2002.

FIAS, Corporação Financeira Internacional; BANCO MUNDIAL. Barreiras Jurídicas, Administrativas e Políticas aos Investimentos no Brasil. Volume II Barreiras Administrativas aos Investimentos no Brasil: O caso de São Paulo e Rio de Janeiro. Maio de 2001.

FREITAS, Leonardo Buissa. A tributação e a dignidade da pessoa humana. A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, Belo Horizonte, ano 12, n. 47, p. 183-208, jan/mar. 2012.

FUNDAÇÃO KONRAD-ADENAUER, Os custos da corrupção. Cadernos Adenauer. São Paulo, n.10, 2000.

GLOBAL ALLIANCE FOR TAX JUSTICE

GRIBNAU, Hans. Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone (February 12, 2015). Social & Legal Studies 2015, Vol. 24(2) 225–250; Tilburg Law School Research Paper No. 09/2015. Vere m: SSRN: http://ssrn.com/abstract=2610090.

HAMILL, Susan Pace. 'The potential of applying Judeo-Christian ethics to tax policy in foreign countries', Journal of Education Finance, 34, 2008.

HILSENRATH, Jon; NG, Serena; PALETTA, Damian. Worst crisis since '30s, with no end yet in sight. The Wall Street Journal. 18 set. 08. Disponível em: < http://online.wsj.com/article/SB122169431617549947.html>. Acesso em: 21 jun. 2012.

INESC. Escândalo 'Panama Papers': legislação tributária internacional precisa ser aprimorada. http://www.inesc.org.br/noticias/noticias-do-inesc/2016/abril/escandalo-panama-papers-legislacao-tributaria-internacional-precisa-ser-aprimorada

KLAUS, Vogel. The justification for taxation: A forgotten question. The American Journal Of Jurisprudence (1988), p. 56

LOBO TORRES, Ricardo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário Valores e princípios constitucionais tributários / Ricardo Lobo Torres. Renovar, 2005.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. Curso de direito internacional público. Vol. 1, 14 ed. rev. ampl., Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

OECD. 'BEPS – Frequently Asked Questions'. Disponível em: <www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm>

ONU. GLOBAL COMPACT. Disponível em: <http://www.globalcompact.org/Issues/transparency_anticorruption/index.html>

PASSOS, Nikos. Palestra proferida no salão nobre da Faculdade de Direito da UERJ, no dia 26 abr 2012, sobre A Convenção da ONU sobre Corrupção.

PIGEAT, M. La Corruption et les Contrats Publics Internationaux. Mémoire pour l'obtention du grade de Master en Droit Public. Université de Paris 1. 2007.

PRATES, Renato Martins. Interpretação Tributária: e a questão da evasão fiscal.

PREBBLE, Zoë M., PREBBLE, John, The Morality of Tax Avoidance (2010). Creighton Law Review, Vol. 43, No. 3, pp. 693-745, 2010; Victoria University of Wellington Legal Research Paper No. 9/2012. Disponível em <SSRN:http://ssrn.com/abstract=1650363>

REIS, Márcio Monteiro. Moral e Direito. A fundamentação dos direitos humanos nas visões de Hart, Peces-Barba e Dworkin. In Teoria dos direitos fundamentais / Celso de Albuquerque Mello ... let al.J; Org.: Ricardo Lobo Torres. -2.ed. -Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SCHATTSCHNEIDER. The Semisovereign People (1960), (second printing 1975

TANZI, Vito. Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope, and Cures. May 1998. IMF

TIPKE, Klaus. Moral Tributaria del Estado y de Los Contribuyentes (Besteuerungsmoral und Steuermoral). Tradução Pedro M. Herrera Molina. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid. 2002 Barcelona.

WORLD ECONOMIC FORUM. Next steps. p. 7. Disponível em <https://members.weforum.org/pdf/gac/next_steps.pdf>. Acessado 26 fev. 2012.