



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO

SARAH PINHEIRO DIÓGENES PEREIRA

**ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE A ORDEM ECONÔMICA NACIONAL E OS
PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA**

FORTALEZA

2014

SARAH PINHEIRO DIÓGENES PEREIRA

ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE A ORDEM ECONÔMICA NACIONAL E OS
PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Professor Doutor Carlos César Sousa Cintra

FORTALEZA

2014

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

-
- P436a Pereira, Sarah Pinheiro Diógenes.
Análise da relação entre a ordem econômica nacional e os países com tributação favorecida / Sarah Pinheiro Diógenes Pereira. – 2014.
58 f. : enc. ; 30 cm.
- Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2014.
Área de Concentração: Direito Tributário.
Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.
1. Direito tributário - Brasil. 2. Paraísos fiscais. 3. Economia - Brasil. I. Cintra, Carlos César Sousa (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE A ORDEM ECONÔMICA NACIONAL E OS
PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA.

Monografia submetida à Coordenação do
Curso de Graduação em Direito da
Universidade Federal do Ceará, como
requisito parcial para a obtenção do grau
de Bacharel em Direito.
Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovada em 26/05/2014

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Carlos César Sousa Cintra. (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Professor Msc. William Paiva Marques Júnior.
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Mestranda Camilla Barbosa Siqueira.
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Dedico este trabalho à minha enorme e amada família, em especial: Marúzia, Walmick, Walleska e Clementino Júnior, por serem a causa e a consequência de eu ter conseguido realizar os principais objetivos de minha vida.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, prof. Carlos Cintra, pelo auxílio neste trabalho e pela enorme compreensão para comigo, mostrando-me sempre o caminho das pedras e dando um suporte sem o qual eu não teria conseguido finalizar a pesquisa e a produção com êxito.

À minha enorme família, que sempre me apoiou e sempre confiou no meu potencial, algumas vezes até mais do que eu mesma.

Em especial, ao meu pai, que sempre colaborou de todas as formas possíveis e imagináveis para facilitar a minha vida acadêmica, obrigada por impedir que os obstáculos da vida atrapalhassem o meu caminho. À minha mãe e aos meus irmãos Walleska e Walmick, que são a minha fonte de inspiração e o principal combustível para meu esforço diário em querer sempre dar o melhor de mim para o mundo, tanto no âmbito profissional quanto no pessoal, obrigada por terem entendido e perdoado toda a minha ausência no cotidiano e em momentos de extrema relevância durante esses cinco anos.

Ao Prof. William e à Camilla, meu enorme agradecimento por aceitarem meu convite de participar da Banca Examinadora desta monografia. É uma honra tê-los presentes nesse momento tão especial.

Aos meus amigos, em especial Madelyne e Edgar, que carrego desde o berço até os dias atuais em meu cotidiano, totalizando 23 anos de muito amor, companheirismo e cumplicidade; bem como Patrício, Murillo e Reinaldo Richard, que me fazem companhia desde que cheguei do interior em Fortaleza, há oito longos anos, e que não deixaram nenhum empecilho da vida ficar entre nós e a nossa amizade durante todo esse tempo, recebendo-me sempre e em qualquer circunstância de braços abertos. Sou grata por ter tido a companhia e a ajuda de todos vocês nessa árdua caminhada.

Na Faculdade de Direito, tive alguns momentos bons e muitos momentos difíceis. São muitas as pessoas especiais, mas foram poucas as que permaneceram do começo ao fim ao meu lado: Pedro Pinheiro, Thaís, Louise, Juliana Íris, Mirella, Bruna, Judith. Vocês sempre estarão num lugar privilegiado do meu coração por todo o crescimento pessoal e acadêmico que me proporcionaram.

Agradeço ao Pedro por todo companheirismo, cumplicidade, paciência e compreensão para comigo e para com as minhas dificuldades durante os toda a faculdade; por ter me guiado por caminhos que eu nunca havia explorado antes; por ter me ensinado a ter amor próprio e autoconfiança, por ter me estimulado a amadurecer rapidamente em um curto espaço de tempo; e, principalmente, por não ter me deixado desistir do curso no quinto semestre, colaborando de forma significativa para que eu chegasse até onde eu cheguei hoje. Meus sinceros agradecimentos!

Thaís e Louise, nada nesse mundo irá tirar de mim o pedaço que cada uma de vocês duas deixaram na minha vida. Todos os conselhos e puxões de orelhas dados, toda a atenção e o carinho distribuídos gratuitamente. Muito obrigada por terem surgido na minha vida!

Juliana, Mirella, Bruna e Judith, nossa união no decorrer da faculdade foi essencial para que eu tivesse força de seguir em frente e de encarar o cotidiano. Sei que tenho um gênio complexo e difícil de lidar e esse fato faz de cada uma de vocês grandes guerreiras. Vocês não imaginam o quão são especiais para mim e o quanto colaboraram para, antes de tudo, o meu crescimento pessoal! Muito obrigada por todo o apoio, por todo o carinho, por todas as orações, minhas amigas de fé, minhas irmãs!

A todos meus antigos chefes e colegas de trabalho e de estágio pelos quais passei, por terem contribuído para o meu crescimento profissional e intelectual.

A todos os membros da comissão de formatura. Apesar das grandes diferenças entre nós, do peso que carregamos sozinhos nas costas durante todo o curso de Direito e de tudo isso ter gerado alguns conflitos, vocês contribuíram com uma parcela enorme na minha vida, ensinando-me a viver e a trabalhar em grupo, a ser mais tolerante e uma ouvinte melhor. Sem essa experiência, provavelmente eu estaria me sentindo incompleta nesse momento.

E, por fim, mas não menos importante, ao meu Papai do céu, a Deus, que me guiou e me protegeu durante toda a minha caminhada, muito obrigada por me dar tantas oportunidades e tanta força para seguir em frente de cabeça erguida. Sem Você, eu nada sou.

*"Em Deus, cuja palavra eu exalto, neste Deus ponho a minha confiança e nada temerei. Que me pode fazer um mortal?"
(Salmos 56:4)*

"Feliz é o homem que persevera na provação, porque depois de aprovado receberá a coroa da vida, que Deus prometeu aos que o amam." (Tiago 1:12)

RESUMO

O presente estudo visa analisar a relação entre a ordem econômica nacional e os paraísos fiscais, como são chamados popularmente os países com tributação favorecida. A ordem econômica é, basicamente, o tratamento jurídico, limitado, delineado e baseado nas normas estabelecidas pela Constituição Federal para a condução da vida econômica do país, com o escopo de legitimar a intervenção do Estado no domínio privado econômico. Uma das formas utilizadas por empresas internacionais para se destacar dentre as demais concorrentes e sobreviver à alta competitividade está a redução da carga tributária incidente sobre a atividade desenvolvida. Os paraísos fiscais surgem, nesse momento, como uma alternativa de reduzir o impacto causado na renda dos agentes econômicos por conta da altíssima carga tributária e da enorme competitividade na atividade econômica, com as outras condições bastante vantajosas daqueles, tais como: sigilo bancário e fiscal, criação de sociedades com titularidade garantida por meio de ações ao portador, liberdade cambial, etc. Não existe um conceito único e fechado para caracterizar um paraíso fiscal, não existe uniformidade na doutrina, bem como os critérios utilizados para caracterizá-los não são precisos, mas há normas no ordenamento jurídico nacional que tratam da matéria, tais como a Lei Federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e a Instrução Normativa RFB nº 1037, de 4 de junho de 2010. São diferentes e inúmeras as práticas lícitas e ilícitas, bem como questões criminosas e problemáticas, de se desviar dinheiro nacional para os paraísos fiscais e, conseqüentemente, atacar a ordem econômica nacional, impedindo um justo e menos desigual crescimento de um país em desenvolvimento tal qual é o Brasil. Com a intenção de evitar sonegação de imposto nacional, criaram o caput e o parágrafo único do artigo 74 da MP 2.158-35/2001. Tal dispositivo, todavia, juntamente com o §2º do art. 43 do CTN foram impugnados pela ADIn nº2.588 ajuizada pela CNI e julgada em 10/04/2013.

Palavras-chave: Ordem Econômica. Carga Tributária. Paraísos Fiscais. Países com Tributação Favorecida.

ABSTRACT

The present study aims to analyze the relationship between national economic order and tax havens, as they are popularly called countries with favored taxation. The economic order is, basically, a legal treatment, limited and delineated based on standards established by the Constitution for the conduct of economic life of the country, with the scope of legitimate state intervention in private economic domain. One of the ways used by international companies to stand out among the other competitors and survive the high competitiveness is to reduce the tax burden on the activity performed. Tax havens emerge, at that time, as an alternative to reduce the impact on the income of economic agents due to the extremely high tax burden and the enormous competitiveness in economic activity, with other very advantageous conditions of those, such as: banking secrecy and tax, creation of companies with ownership ensured through bearer shares, exchange freedom, etc. Don't exists a single and closed concept to characterize a tax haven, there is no uniformity in doctrine as well as the criteria used to characterize them are not accurate, but there are rules in national law dealing with matters, such as: the Federal Law nº 9430 of December 27, 1996 and RFB Normative Instruction n ° 1037, of June 4, 2010. Be different and numerous legal and illegal practices, as well as criminal and problematic issues , to divert domestic money to tax havens and consequently attack the national economic order, preventing a fair and less unequal growth of a developing country such as is Brazil. With the intention of avoiding domestic tax evasion, someone created the article 74 of the MP 2.158-35/2001 and the only paragraph. Such a device, however, together with § 2 of article 43 CTN were challenged by ADIn No. 2588 filed by CNI and judged on 4/10/2013.

Keywords: Economic Order. Tax Burden. Tax Havens. Favored Taxation Countries.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	12
2.1 Evolução histórica da Ordem Econômica Internacional.....	12
2.1.1 <i>Sistemas Econômicos: Capitalismo e Socialismo.....</i>	<i>15</i>
2.1.2 <i>Formas de intervenção do Estado na Ordem Econômica.....</i>	<i>18</i>
2.2 Evolução histórica da Ordem Econômica Nacional.....	19
2.2.1 <i>Conceito de Ordem Econômica.....</i>	<i>22</i>
2.3 A Ordem Econômica na Constituição de 1988.....	24
2.3.1 <i>Os Princípios que Regem a Ordem Econômica.....</i>	<i>28</i>
3 PARAÍÇOS FISCAIS: CARACTERIZAÇÃO E ANÁLISE DO IMPACTO QUE CAUSAM NA ORDEM ECONÔMICA NACIONAL	33
3.1 A Responsabilidade Econômica e Social do Estado e o Direito Tributário..	33
3.1.1 <i>A Interpretação Econômica do Direito Tributário.....</i>	<i>34</i>
3.2 Paraísos Fiscais.....	36
3.2.1 <i>Os Paraísos Fiscais e o Ordenamento Jurídico Nacional.....</i>	<i>38</i>
3.3 Análise dos Impactos Causados pelos Paraísos Fiscais na Ordem Econômica Nacional.....	42
3.3.1 <i>Os institutos mais utilizados com relação aos países com tributação favorecida: Planejamento Tributário; Elisão Fiscal; Evasão Fiscal; e Elusão Fiscal.....</i>	<i>43</i>
3.3.2 <i>Questões problemáticas envolvendo os paraísos fiscais: sigilo fiscal, atividades criminosas, guerra fiscal.....</i>	<i>45</i>
3.4 ADI 2588 e a Impugnação do art. 74 da MP 2.158-35/2001.....	47
3.5 Análise da Campanha a Favor do Fim dos Paraísos Fiscais.....	51
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	54
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	57

1 INTRODUÇÃO

A análise da relação entre a manutenção da ordem econômica nacional e os países com tributação favorecida é o ponto de chegada do trabalho que se apresenta. Para chegar a tal objetivo, devemos trilhar um caminho específico.

Primeiramente, será vista a cronologia da evolução da ordem econômica internacional e seus institutos, a definição e influência dos sistemas socioeconômicos mundiais, bem como uma evolução cronológica da ordem econômica nacional, com uma análise mais aprofundada deste instituto na Constituição Federal de 1988.

Essa fase é essencial para o trabalho em questão, tendo em vista que é preciso entender o que é o instituto da ordem econômica e qual a relação direta dele com o Estado e com os agentes econômicos. Esse entendimento se dará através de estudo e análise histórica e doutrinária, em alguns momentos com fundamento em normas do ordenamento jurídico brasileiro.

Em um segundo momento, buscar-se-á na doutrina e na legislação pertinente a definição, a conceituação e a caracterização dos países com tributação favorecida, conhecidos popularmente como paraísos fiscais, bem como de seus principais atrativos.

Demais disso, serão analisados os principais meios lícitos e ilícitos utilizados pelos agentes econômicos para enviar as receitas deles aos paraísos fiscais, bem como as principais problemáticas envolvendo estes.

Fase de extrema importância para o trabalho, nela será analisada jurisprudência a respeito de recente julgamento da constitucionalidade de legislação existente no ordenamento jurídico brasileiro com o fim de evitar que pessoas físicas e jurídicas utilizem-se dos benefícios dos paraísos fiscais para práticas ilícitas.

Por fim, através do sistema dedutivo, partindo das considerações retiradas durante a confecção deste trabalho e objetivando um enquadramento dos assuntos pertinentes ao tema, buscar-se-á a análise supramencionada.

2 ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Uma das principais características do Direito Econômico é a materialização dos fatos socioeconômicos no plano dos fatos concretos. Para ser feita a análise do instituto da Ordem Econômica, importante entender todas as circunstâncias em que ela passou a ter relevância jurídica e como foi a evolução dela, cronológica e historicamente.

2.1 Evolução histórica da Ordem Econômica Internacional

Com o declínio do Estado Absolutista, no qual todos os poderes estavam concentrados nas mãos do rei, impedindo o desenvolvimento de teorias objetivando reconhecer aos súditos direitos em oposição às ordens daquele, inicia-se o estudo da evolução histórica do pensamento econômico. A necessidade da sociedade em estabelecer direitos e garantias individuais que protegessem os súditos da imposição da vontade soberana tem destaque no declínio do Absolutismo, consolidando-se ideologicamente com a teoria da separação dos poderes de Montesquieu e culminando na Revolução Francesa, em 1789, que, por sua vez, teve como expressão máxima a Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão.

O Estado Liberal, iniciado após o fim do Estado Absolutista, se caracteriza na plena garantia das liberdades individuais, deixando a condução dos negócios jurídicos aos livre-arbítrio das partes interessadas, garantindo uma manutenção da ordem interna e externa, exercendo seus direitos individuais de forma irrestrita.

A economia do Estado Liberal sustentou-se nas relações comerciais e no surgimento de novos fatores de produção decorrentes do mercantilismo e da ascensão cada vez maior da classe burguesa, originando a ciência econômica e a teoria clássica de microeconomia.

O funcionamento do regime liberal clássico, todavia, exigia condições perfeitas de igualdade e de ambiente concorrencial, para que, através do total equilíbrio de uma competição entre os agentes econômicos, os interesses coletivos fossem alcançados. Como tudo isso nunca conseguiu ser efetivado, iniciou-se a

crise do liberalismo, com o aumento das desigualdades sociais, sucessivas depressões econômicas, desequilíbrios internacionais, culminando na existência de conflitos bélicos em escala mundial.

A concentração demasiada de fatores de produção e de riquezas nas mãos de poucos, gerando luta de classes e injustas disputas por mercados econômicos, bem como o exercício indiscriminado dos direitos e das liberdades individuais sem um ordenamento jurídico para limitá-lo, trouxe consequências horrendas para a sociedade mundial, culminando na Primeira Guerra Mundial, que por sua vez, se desdobrou na Segunda Guerra Mundial. Enquanto os **direitos de primeira dimensão**, chamados de direitos individuais, originaram-se com a Revolução Francesa e a Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, os **direitos de segunda dimensão**, quais sejam os direitos de cunho social, surgiram com o agravamento da marginalização das classes desfavorecidas durante a Revolução Industrial. Ademais, a manutenção saudável do mercado econômico foi extremamente prejudicada com a eliminação da livre-concorrência causada pela concentração de riquezas e de fatores de produção nas mãos da minoria.

Com o fim das grandes guerras mundiais e após uma série de conflitos sociais, surgiu o Estado Intervencionista e as primeiras normas jurídico-econômicas, atenuando a autonomia de vontade das partes na atividade econômica, sobrepondo-se os interesses coletivos aos interesses individuais. A Economia, então como ciência moderna, passa a se interessar pelo estudo dos agentes econômicos e dos fatores de produção com a macroeconomia.

Portanto, percebe-se claramente que, com o fim do Estado Liberal, houve o surgimento de uma nova forma de abordagem do poder público em face da ordem econômica, que consiste no abandono do liberalismo e na adoção de diferentes aspectos intervencionistas, com base e influência no ideal político vigente no poder em cada momento específico.

O intervencionismo estatal surgiu, portanto, sob duas perspectivas diferentes, quais sejam o Estado Socialista e o Estado do Bem-Estar Social, sendo caracterizado, principalmente, pela interferência do poder público na ordem econômica, como mencionado acima. Surgem, nesse cenário, os primeiros blocos

econômicos internacionais e o nascimento dos **direitos da terceira dimensão**, também conhecidos como direitos da solidariedade ou da fraternidade, caracterizando-se pela sua titularidade coletiva ou difusa, tratando de assuntos como o meio ambiente, a defesa ao consumidor, bem como tendo coincidido o período de seu reconhecimento ou posituação com o processo de internacionalização dos direitos humanos.

A caracterização do Estado Socialista deu-se pela completa absorção da atividade econômica por parte do Estado, diferentemente do Estado do Bem-Estar Social, visto que neste a intervenção na atividade econômica deu-se de forma mais amena e moderada, com o escopo de garantir a efetivação das políticas de caráter assistencialista na sociedade e com o enfoque em colaborar com as necessidades básicas dos notadamente hipossuficientes.

Diante das enormes despesas realizadas pelo Poder Público, que ultrapassaram o volume de receitas arrecadadas, gerando um superdimensionamento da máquina estatal e um déficit no orçamento público, o Estado Intervencionista cedeu lugar ao Estado Neoliberal, inspirado, por sua vez, no ideal político de junção do social com a democracia. O Estado Intervencionista mostrou-se, com o passar do tempo, um modelo de Estado um tanto quanto superestimado, incapaz de focar no que realmente era urgente para a sociedade, tal como habitação, saúde, educação e segurança pública, revelando-se, também, danoso com relação ao tratamento dado aos indivíduos, visto que estes se encontraram sem resposta quando clamavam por qualquer anseio ou necessidade, mostrando que o Estado Intervencionista apresentava-se mais como demagogo, do que como social de fato.

Com o intuito de diminuir o tamanho da máquina burocrática, no Estado Neoliberal, transferiu-se para a iniciativa particular as atividades que estavam sendo prestadas de maneiras insuficiente ou insatisfatoriamente pelo Estado, numa tentativa de atingir, de forma eficaz, o progresso e a transformação social, tendo em vista o descrédito da função do Estado quando na forma Intervencionista. Dessa forma, o foco volta para a iniciativa privada, sendo o principal papel dela na sociedade, pois ao Estado foi garantido o papel de agente regulador de sua Ordem Econômica.

O Estado passa a ser, portanto, denominado de Estado Regulador:

O novo posicionamento estatal regulador passou a concentrar esforços em áreas que considera como típicas de Estado, abandonando-se o direcionismo estatal nas atividades econômicas, ficando este apenas como agente regulador da atividade econômica. Assim, o Estado Regulador apresenta-se como a forma de posicionamento econômico estatal adotado em decorrência da crise gerada pelo fracasso da experiência liberal, pelo superdimensionamento da área de atuação estatal pregada pelo Estado Social, bem como da inoperância do Estado Socialista cuja experiência histórica mostrou-se igualmente mal sucedida. Destarte, busca-se com este modelo um retomo comedido aos ideais do liberalismo, sem, contudo, abandonar a necessidade de sociabilidade dos bens essenciais, a fim de se garantir a dignidade da pessoa humana, bem como os ditames de justiça social, permeados e aliados, agora, à livre iniciativa e defesa do mercado. Caracteriza-se numa nova concepção para a presença do Estado na economia, como ente garantidor e regulador da atividade econômica, que volta a se basear na livre iniciativa e na liberdade de mercado, bem como na desestatização das atividades econômicas e redução sistemática dos encargos sociais. Tem por fim garantir equilíbrio nas contas públicas, sem, todavia, desviar o Poder Público da contextualização social, garantindo-se, ainda, que este possa focar esforços nas atividades coletivas e essenciais. (FIGUEIREDO, 2010, pag. 36).

Como fruto de todas essas mudanças socioeconômicas narradas surge o Direito Econômico, com o intuito de disciplinar as diferentes formas de interferência estatal no processo de geração de rendas e de riquezas da Nação, com normas, princípios e regras variando de acordo com o momento no qual a sociedade se encontrará e dando base jurídica para a efetivação dos negócios públicos, nos termos e limites da constituição e da legislação pertinente.

2.1.1 Sistemas Econômicos: Capitalismo e Socialismo

Sistema econômico pode ser definido como sendo a forma pela qual o Estado se organiza de modo político, social e economicamente, englobando o tipo de propriedade, a gestão da economia, a circulação de mercadoria, o consumo, os níveis de desenvolvimento tecnológico e a divisão do trabalho, bem como se refere à forma que o Estado adotou para organizar a propriedade, os fatores de produção e a distribuição do fruto da mão-de-obra.

Entende-se como elementos básicos dos sistemas econômicos os estoques de recursos produtivos ou fatores de produção, quais sejam os recursos humanos (trabalho e capacidade empresarial), o capital, a terra, as reservas naturais

e a tecnologia; o complexo de unidades de produção, que são constituídas pelas empresas; e o conjunto de instituições políticas, jurídicas, econômicas e sociais, que constituem a base de organização da sociedade.

Com efeito, há dois sistemas econômicos adotados e bem-definidos desde os primórdios de tal definição, quais sejam o capitalismo (I) e o socialismo (II).

No **capitalismo (I)**, os meios de produção e distribuição são de propriedade privada e com fins lucrativos e quaisquer decisões sobre oferta, demanda, preço, distribuição e investimentos não são feitas pelo Estado, bem como os lucros são distribuídos para os investidores e empresários e os salários são pagos aos trabalhadores por estes.

Dominante no mundo ocidental desde o final do feudalismo, o capitalismo é o sistema socioeconômico baseado no reconhecimento, principalmente, dos direitos individuais e da propriedade privada.

Internamente, o capitalismo subdivide-se em diversas ramificações, a saber:

a) o capitalismo financeiro, que corresponde a uma situação em que comércio e a indústria são controlados pelo poder econômico dos bancos comerciais e outras instituições financeiras;

b) o capitalismo industrial, que é quando as empresas evoluíram de manufatureiras para mecanizadas;

c) o capitalismo informacional, que tem a tecnologia de informação como o paradigma das mudanças sociais que reestruturaram o modo de produção capitalista.

Portanto, o capitalismo é o sistema econômico no qual as relações de produção estão fixadas na propriedade privada, nos fatores de produção, na liberdade plena da iniciativa, da contratação de trabalhadores e da concorrência pelo mercado financeiro. Resume-se, basicamente, no individualismo próprio do liberalismo econômico, sendo o capital desejado um dos seus principais fatores de produção.

A globalização é um dos fenômenos do capitalismo e se caracteriza pelo processo de aprofundamento da integração econômica, social, cultural e política dos Estados entre si, processo este impulsionado pelo barateamento dos meios de

transporte e comunicação dos países do mundo. Pode-se afirmar que a globalização é fruto da necessidade da dinâmica do capitalismo em criar uma rede global que permita uma maior integração entre maiores mercados, beneficiando, obviamente, os países mais desenvolvidos e com os maiores centros comerciais.

Já o **socialismo (II)** refere-se à organização econômica que defende a propriedade pública, a administração dos meios de produção e distribuição dos bens e uma sociedade caracterizada pela igualdade para todos os indivíduos, numa espécie de compensação igualitária.

O socialismo moderno surgiu no final do século XVIII, sendo sua origem os movimentos intelectuais e políticos, estes últimos da classe trabalhadora, que criticavam os efeitos da industrialização e da sociedade sobre a propriedade privada. O socialismo de fato, de acordo com Karl Marx no seu livro O Manifesto Comunista, publicado em 1848, somente seria alcançado através da luta de classes e de uma revolução do proletariado, sendo isso a transição do capitalismo para o comunismo.

No socialismo há uma autoridade estatal centralizada, que unifica a economia. É um sistema econômico que nasceu das críticas feitas ao capitalismo e transformando-se num sistema de cunho social, político e econômico. Possui como algumas das suas características principais a estatização e o controle dos fatores de produção e recursos econômicos por parte da classe trabalhadora, a repartição do produto econômico dentre os trabalhadores, sendo essa a remuneração deles pela mão-de-obra, numa tentativa de redução das desigualdades sociais.

O comunismo, do ponto de vista político e econômico, seria a etapa final de um sistema que visa a igualdade social e a passagem do poder, seja ele político ou/e econômico, para as mãos do proletariado, portanto, dever-se-ia passar pelo socialismo, que seria a fase de transição onde o poder estaria nas mãos de uma burocracia organizando a sociedade rumo à igualdade total, onde os trabalhadores seriam os dirigentes e o Estado não existiria. O comunismo puro no sentido marxista, ainda de acordo com O Manifesto Comunista, de Karl Marx, refere-se a uma sociedade sem classes, sem Estado e livre de qualquer opressão dos maiores contra os melhores ou desigualdade.

É senso comum dentre os socialistas a visão de que o capitalismo concentra de maneira injusta a riqueza e o poder nas mãos de uma pequena parte

da sociedade, que por sua vez controla o capital e deriva a sua riqueza através da exploração dos mais fracos, criando uma sociedade desigual, que não oferece oportunidades iguais para todos com o objetivo de aumentar suas potencialidades.

2.1.2 Formas de intervenção do Estado na Ordem Econômica

Com relação à classificação dada à faculdade de o Estado interferir nos processos de geração de riquezas do País, não há um critério unânime na doutrina brasileira, mas há algumas classificações usualmente utilizadas por um grande número de doutrinadores pátrios e que merecem uma certa atenção para o estudo do caso em análise.

Hely Lopes Meirelles aduz que no âmbito do Direito Administrativo nacional e tradicional, a intervenção do Poder Público pode ser classificada de forma ampla, quando considera que o Estado:

(...) reconhece e assegura a propriedade privada e a liberdade de empresa de forma condicionada ao bem-estar coletivo, em duas as formas de atuação, quais sejam: a) no domínio econômico: a qual incide na atividade lucrativa da empresa e recai sobre produto do trabalho humano, conferindo-lhe um aspecto dinâmico, sendo objeto específico de estudo no Direito Econômico; e
b) na propriedade privada: apresentada sob forma estática, pois recai sobre os bens localizados no território do Estado, sendo matéria afeta ao Direito Administrativo. Neste caso, a intercessão ocorrerá por meio de ocupação, requisição, limitação administrativa, parcelamento e edificação compulsórios, tombamento, servidão administrativa e desapropriação. (MEIRELLES *apud* FIGUEIREDO, 2010, pág. 51)

Com relação à atuação na seara econômica, Diogo Moreira Neto destaca que há quatro modalidades de classificação em que os critérios destas estão pautados na forma pela qual o Estado concretiza sua intervenção:

a) Intervenção Regulatória: é a forma de intervenção na qual o Estado, por intermédio de leis e normas de cunho setorial, atua disciplinando a ordem econômica, de forma genérica e abstrata;
b) Intervenção Concorrencial: ocorre quando o Estado, nos casos expressos e devidamente autorizados no ordenamento jurídico, atua em regime de igualdade com o particular na exploração de atividade econômica;
c) Intervenção Monopolista: ocorre quando o Estado reserva para si a exploração exclusiva de determinada atividade econômica;
d) Intervenção Sancionatória: visa a reprimir e punir abusos econômicos, no exercício de suas atividades de polícia administrativa na ordem econômica. (NETO *apud* FIGUEIREDO, 2010, pág. 52)

Já para Eros Roberto Grau, o Estado pode intervir na economia através das seguintes maneiras:

- a) **absorção:** ocorre quando o Estado atua em regime de monopólio, avocando para si a iniciativa de exploração de determinada atividade econômica;
- b) **participação:** ocorre quando o Estado atua paralelamente aos particulares, empreendendo em atividades econômicas ou, ainda, prestando serviço público economicamente explorável, concomitantemente com a iniciativa privada;
- c) **direção:** ocorre quando o Estado atua na economia por meio de instrumentos normativos de pressão, seja através de edição de leis ou de atos normativos;
- d) **indução:** ocorre quando o Estado incentiva, por meio de benesses creditícias, a prática de determinados setores econômicos, seja através de benefícios fiscais, abertura de linhas de crédito para fins de incentivo de determinadas atividades, por meio de instituições financeiras privadas ou oficiais de fomento. (GRAU *apud* FIGUEIREDO, 2010, pág. 53)

As formas e limites de intervenção do Estado na economia brasileira, atualmente, estão definidos na Constituição Federal de 1988. Cumpre mencionar que com base nos artigos 173 e 174 da CF/88, percebe-se o caráter excepcional e suplementar de tal intervenção, limitada pelos princípios estabelecidos no artigo 170 da Constituição Federal.

2.2 Evolução histórica da Ordem Econômica Nacional

Inicialmente, o Brasil Colônia apresentava economia extrativista e escravocrata, por influência de seu colonizador e que se manteve, durante quatrocentos anos, direcionada para os interesses e necessidades de Portugal. Pode-se, portanto, afirmar que era uma economia que se adaptava a etapas, fazendo com que a sociedade que dependesse dela também se adaptasse a tais etapas.

O Brasil Império continuou tendo como base uma economia agrária, voltada para o mercado exterior, baseada em mão-de-obra escrava, construindo a sua sustentação econômica na produção agrícola e exportando matéria-prima e importando produtos manufaturados, sendo as exportações a fonte de renda e a base do crescimento, enquanto as importações eram as encarregadas pelo suprimento das necessidades demandadas. Importante ressaltar que em

determinado momento do Império, especificamente no reinado de Pedro II, presencia-se no Brasil um intenso movimento de industrialização, capitaneado pelo Barão de Mauá, que não contou com o apoio do governante do País, sendo logo deixado de lado, relegando a economia nacional ao mercado agrário e pecuário.

A economia do Brasil do século XX era considerada uma economia primária exportadora, porque importava os bens industrializados e exportava sua produção agrícola. Com a crise de 1929, o continente Europeu e os EUA reduziram os seus consumos drasticamente, afetando diretamente o Brasil e seus vizinhos latino-americanos.

No Estado Novo, em que o país se encontra sob o governo de Getúlio Vargas, houve um redirecionamento para o movimento de industrialização nacional, efetivando-o mediante o surgimento de indústrias de base, que ficavam, todavia, sob a responsabilidade do Estado. Nessa época foi criada a base para as três maiores vertentes econômicas de um Estado, quais sejam o Departamento Nacional de Produção Mineral (1934), o Conselho Nacional de Petróleo (1938), a Companhia Siderúrgica Nacional (1941) e a mineradora Vale do Rio Doce (1943).

A industrialização surgiu para responder à necessidade anteriormente suprida pelo setor externo e, por esse motivo, foi moldada pelos padrões internacionais de produção e consumo. Inicialmente, o movimento industrial limitou-se à implantação de indústrias tradicionais, caracterizadas por ter baixa relação entre capital e mão-de-obra.

Importante ressaltar que o processo de produção foi direcionado para dois objetivos, quais sejam o de satisfazer o mercado externo e, diferentemente de antes, satisfazer o mercado interno. Após o fim do Estado Novo, o Estado deu ênfase à criação de indústrias de bens de consumo, permitindo, para tanto, entrada de investimentos vindos do exterior.

Em 1953 foi criado um grupo para levantar os principais pontos em desfalque da economia brasileira, principalmente os setores de transporte, energia e alimentação, bem como para identificar áreas industriais cuja atuação não era o foco da economia, levando-se em conta que a demanda não poderia ser satisfeita com importações. Com base nos resultados do referido levantamento, foram propostos projetos e planos específicos para a superação de tais limitações, levando-se em

consideração as repercussões e necessidades criadas pela introdução de novos ramos industriais.

O Plano de Metas de Juscelino Kubitschek teve uma enorme relevância na história da economia nacional, pois o Estado focou os investimentos estatais, bem como abriu para investimento de capital estrangeiro, nas áreas de transportes, energia, alimentos, indústria de base e educação e nas indústrias de base, de cimento e de bens de consumo duráveis, respectivamente.

Todavia, a captação de recursos no exterior para financiar o Plano de Metas gerou uma forte crise de aumento da inflação, visto que houve uma completa ausência de política de desenvolvimento econômico sustentável, aumentando, dessa forma, a dívida externa de forma bastante significativa, bem como aumentando o déficit do Poder Público. Essa situação de desequilíbrio financeiro no país pode ser resumida no fato de que os saldos comerciais se tornaram negativos por causa da não renovação das relações de consumo, por causa do crescimento das despesas com capital estrangeiro, sendo este consequência dos investimentos e empréstimos externos acumulados durante os anos. A situação se agravou devido aos curtos prazos de vencimento dos empréstimos externos, em um contexto de conflitos entre o governo de Juscelino Kubitschek com o FMI e com o Banco Mundial.

Após o golpe militar de 1964, foi criado o PAEG (Programa de Ação Econômica do Governo), cujos objetivos eram o combate à inflação e a realização de reformas estruturais que permitissem o crescimento estatal e cuja procedência do chamado milagre econômico está em suas reformas econômicas praticadas desde o seu surgimento. Esse período foi marcado por taxas de crescimento absurdamente elevadas, com relativa estabilidade de preços, levando-se em consideração os padrões da época.

É importante destacar que o crescimento se colocava também como uma necessidade para legitimar o regime militar, que procurou justificar sua intervenção na necessidade de eliminar a desordem econômica e político-institucional, e recolocar o país nos trilhos do desenvolvimento.

Com o fim da Ditadura Militar e a movimentação da redemocratização nacional, o Brasil passou a seguir uma política de desestatização econômica,

adotando um Estado Regulador, como aduz o art. 174 da Constituição Federal de 1988:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (BRASIL, 1988)

Esse Estado Regulador obteve maior força no governo de Fernando Collor de Mello com a privatização de diversas empresas estatais e a consequente retirada da participação do Estado de diversos setores econômicos.

O modelo de Estado Intervencionista Social que foi adotado no Brasil se mostrou completamente incapaz de regulamentar e controlar os serviços públicos e de desenvolver as atividades econômicas. Dessa forma, faz-se, até os dias atuais, a entrega das atividades em que o Poder Público não tem capacidade de gerir e de financiar para a iniciativa privada, mudando o foco do Poder Público para os seus vértices regulador e fiscalizador, para não deixar nas mãos das empresas privadas a prestação de serviços essenciais à população, que, por sua vez, devem ser realizados de acordo com o cumprimento de regras previamente delimitadas pelo Estado.

A privatização das funções de utilidade pública do setor estatal, ampliando a atuação do setor privado na ordem econômica nacional, resultou em maiores poderes de regulação, de fiscalização e de planejamento para o Estado.

As funções reguladoras e fiscalizadoras do Poder Público mencionadas acima são, atualmente, desenvolvidas pelos diversos entes reguladores de mercados econômicos, bem como pelas autoridades da Secretaria de Acompanhamento Econômico - SEAE, da Secretaria de Defesa Econômica - SDE e do Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE, que compõem o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência.

2.2.1 Conceito de Ordem Econômica

A expressão **ordem econômica** passou a ser um termo jurídico no momento em que as constituições dos Estados passaram a sistematizá-la, fato iniciado pela Constituição do México de 1917 e a Constituição alemã de Weimar de

1919. No Brasil, a primeira menção sistemática da ordem econômica deu-se no artigo 115 da Constituição Federal de 1934:

Art. 115: A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da Justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna. Dentro desses limites, é garantida a liberdade econômica. (BRASIL, 1934)

É nesse momento que ocorre a transição do modelo econômico do Estado Liberal, em que este deveria abster-se de qualquer regulação econômica, para o modelo econômico do Estado Intervencionista, com o surgimento do Estado Social, regulando sistematicamente a economia, como já mencionado, e ensejando o surgimento das chamadas Constituições Econômicas, nas quais a economia assume um caráter jurídico, ocorrendo uma transformação de temas econômicos em temas jurídicos de sede constitucional.

Para Eros Roberto Grau, “a ordem econômica, parcela da ordem jurídica, aparece como uma inovação deste século, produto da substituição da ordem jurídica liberal por uma ordem jurídica intervencionista” (GRAU, 2004, pág. 62).

Logo, no entendimento daquele doutrinador, não significaria a inexistência da constituição econômica e, conseqüentemente, da ordem econômica somente porque nas cartas políticas anteriores não havia a existência de normas econômicas.

Ademais, para Vital Moreira a constituição econômica é:

(...) o conjunto de preceitos e instituições jurídicas que garantindo os elementos definidores de um determinado sistema econômico, instituem uma determinada forma de organização e funcionamento da economia e constituem, por isso mesmo, uma determinada ordem econômica; ou, de outro modo, aquelas normas ou instituições jurídicas que, dentro de um determinado sistema e forma econômicos, que garantem e (ou) instauram, realizam uma determinada ordem econômica concreta. (MOREIRA *apud* TAVARES, 2006, pág. 75).

André Ramos Tavares explica que “a ordem econômica constitucional seria o conjunto de normas que realizam uma determinada ordem econômica no sentido concreto, dispondo a cerca da forma econômica adotada” (TAVARES, 2006, pág. 83.) Tal doutrinador define a ordem econômica como “a expressão de um certo arranjo econômico, dentro de um específico sistema econômico, preordenado juridicamente. É a sua estrutura ordenadora, composta por um conjunto de elementos que confronta um sistema econômico.” (TAVARES, 2006, pág. 81).

Vital Moreira aduz que a ordem econômica possui diversos sentidos:

- em um primeiro sentido, "ordem econômica" é o modo de ser empírico de uma determinada economia concreta; a expressão, aqui, é termo de um conceito de fato (é conceito do mundo do ser, portanto); o que o caracteriza é a circunstância de referir-se não a um conjunto de regras ou a normas reguladoras de relações sociais, mas sim a uma relação entre fenômenos econômicos e matérias, ou seja, relação entre fatores econômicos concretos; conceito do mundo do ser, exprime a realidade de uma inerente articulação do econômico como fato;
- em um segundo sentido, "ordem econômica" é expressão que designa o conjunto de todas as normas(ou regras de conduta), qualquer que seja a sua natureza(jurídica, religiosa, moral etc.), que respeitam à regulação do comportamento dos sujeitos econômicos; é o sistema normativo (no sentido sociológico) da ação econômica;
- em um terceiro sentido, "ordem econômica" significa ordem jurídica da economia. (MOREIRA apud GRAU,. 2004, págs. 57-58).

Segundo Eros Roberto Grau, a ordem econômica assume duas vertentes conceituais, uma ampla e outra estrita, tendo em vista o tratamento dado pelo legislador. A ampla refere-se à

(...) parcela da ordem de fato, inerente ao mundo do ser. Isto é, o tratamento jurídico dispensado para disciplinar as relações jurídicas decorrente do exercício de atividades econômicas. É a regulação jurídica da intervenção do Estado na economia." (GRAU *apud* FIGUEIREDO, 2010, pág. 43).

Já a estrita refere-se à

parcela da ordem de direito, inerente ao mundo do dever-ser. Isto é, o tratamento jurídico dispensado para disciplinar o comportamento dos agentes econômicos no mercado. É a regulação jurídica do ciclo econômico (produção, circulação e consumo). (GRAU *apud* FIGUEIREDO, 2010, pág. 43).

Pode-se dizer, portanto, que a ordem econômica consiste no conjunto de princípios e regras jurídicos que possuem o escopo de regular as relações oriundas da atividade econômica, orientando as diversas ramificações envolvidas no exercício desta.

2.3 A Ordem Econômica na Constituição de 1988

A Constituição Federal de 1988 foi fruto de uma assembleia constituinte. Ela representava, todavia, bem mais do que uma mera promulgação de direitos e

deveres a serem seguidos pelo povo. Sua fundamentação consubstanciou-se em valores comuns decorrentes dos conflitos e da repressão ocorridos durante a época da Ditadura Militar no Brasil, bem como levando em consideração também, mas não com menor importância, a situação do indivíduo no meio social, tão em voga por conta das catástrofes causadas em nome das grandes guerras mundiais. A situação social, política e econômica em que se encontrava o mundo estava refletida na ânsia popular pela busca de respeito aos direitos coletivos em detrimento aos direitos individuais, justamente com o objetivo de assegurar respeito à dignidade da pessoa humana.

Considerada uma constituição rígida, a Constituição Federal de 1988 foi redigida com o intuito de regulamentar minuciosamente todos os assuntos pertinentes aos anseios populares, desde que tivessem obtido consenso, sendo os demais subordinados à legislação subsidiária ordinária. Especificamente com relação à Ordem Econômica brasileira, a Constituição Federal de 1988 preferiu dar tratamento diverso à matéria com relação ao que era dado nas constituições anteriores, tendo em vista que preferiu tratá-la em separado com a Ordem Social e que foi dispensado um longo tratamento, visto que sua regulamentação vai do artigo 170 ao artigo 192 da Carta Magna.

Segundo Nelia Edna Miranda Batisti:

A Constituição de 1988 estendeu o tratamento da ordem econômica juntando-a a ordem financeira.

Utilizando técnica específica à redação de Constituições, indicou fundamentos e princípios gerais que devem permear a ordem econômica e financeira, sem, contudo, deixar de remeter ao legislador ordinário o desdobramento da norma constitucional, convertendo, assim, o legislador ordinário em destinatário da norma constitucional e responsável pelo desenvolvimento da matéria originariamente consignada na Constituição.

A maioria das normas que informam a Ordem Econômica e Financeira na Constituição de 1988, bem como nas anteriores, são classificadas pela doutrina como normas programáticas por serem disposições de princípios voltadas para o futuro exigindo sucessiva atividade do Poder Legislativo. (BATISTI, 2007, pág. 116)

De acordo com o art. 170 da Constituição Federal de 1988, transcrito abaixo, os fundamentos da atividade econômica são, basicamente, a **valorização do trabalho humano** e a **livre iniciativa**:

Art. 170 - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I – soberania nacional;

II – propriedade privada;

III – função social da propriedade;

IV – livre concorrência;

V – defesa do consumidor;

VI – defesa do meio ambiente;

VII – redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII – busca do pleno emprego;

IX – tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte. (BRASIL, 1988)

Ao dar prioridade à **valorização do trabalho** humano, o legislador quis afirmar que o objeto da ordem econômica precisa estar submetida à valorização do trabalho, ou seja, a produção precisa estar submetida à valorização do trabalho, centralizando a importância do homem na produção. Importante ressaltar que a valorização do trabalho é complementada pelos princípios de organização do trabalho, bem como por outros regulamentos específicos.

Já a **livre iniciativa** refere-se ao direito do homem em desenvolver atividade de bens e de serviços, correndo risco próprio, significando a escolha de um sistema capitalista, cujos modo de produção e recursos de produção são também escolhidos individualmente por cada empreendedor, livremente, sem a supervisão governamental para tais escolhas de cunho pessoal.

Como aduz Nelia Edna Miranda Batisti, “(...) a liberdade de iniciativa e de empresa pressupõe o direito de propriedade e pode ser de certa forma considerada como uma decorrência deste”. (BATISTI, 2007, pág. 10). Como forma de complementar o fundamento citado, deixando claro e explícito que o exercício da atividade econômica dispensa qualquer autorização de órgãos públicos, salvo quando previsto em lei, o legislador colocou no ordenamento jurídico o parágrafo único do artigo 170, vejamos:

Parágrafo único – é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (BRASIL, 1988)

Da leitura do *caput* do referido artigo, assevera-se que normatiza a finalidade e os princípios da ordem econômica, norteando a compreensão deste expressão. Importante ressaltar que o dispositivo mencionado acima não se refere tão somente à atividade econômica no sentido a orientar a atuação estatal, mas no

sentido de orientar a República Federativa do Brasil, conforme art. 1º, inciso IV da Constituição Federal de 1988.

A Constituição Federal de 1988 prevê em seu ordenamento que o Estado pode intervir indiretamente na Ordem Econômica, atuando como agente normativo e regulador, fiscalizando, incentivando e planejando o que é previsto no art. 174 da Constituição Federal do Brasil de 1988. Essa é a regra, a exceção gira em torno da intervenção direta, se e somente se presentes as hipóteses previstas de modo explícito na Carta Magna.

A atual Constituição brasileira identifica como valores da ordem econômica, aqueles previstos no *caput* do art. 170, quais sejam a **valorização do trabalho humano**, a **livre iniciativa**, a **existência digna** e a **justiça social**. Acima, já foi mencionado o que se pode entender dos fundamentos da valorização do trabalho humano e da livre-iniciativa.

Por **existência digna** entende-se que como o direcionamento da atividade econômica para o fim da desigualdades sociais e, conseqüentemente, da pobreza e da injustiça econômica e social, ao qual está submetido o Estado.

Portanto, o Estado deve criar e efetivar políticas cujos objetivos sejam o de garantir uma justa distribuição de renda e uma diminuição da distância entre as classes marginalizadas e as classes altas, proporcionando àqueles um acesso mínimo em todos os setores sociais e econômicos.

Então, o foco deve ser a parcela da população hipossuficiente. Importante ressaltar que a existência digna é, também, o objeto de proteção jurídica do princípio da dignidade da pessoa humana, previsto no art. 1º, inciso III, da Constituição Federal de 1988.

A **justiça social** refere-se à adoção de políticas públicas para garantir a todos o acesso indiscriminado aos bens necessários para satisfazer as suas necessidades fundamentais e, conseqüentemente, para garantir uma proporcionalidade e uma maior igualdade entre todos, diminuindo a distância entre ricos e pobres.

O Estado deve, portanto, garantir condições mínimas de sobrevivência da parcela pobre da sociedade, garantindo uma renda mínima, efetivando o princípio da

solidariedade, que, por sua vez, é característica do intervencionismo social previsto no art. 195 da Constituição Federal de 1988.

2.3.1 Os Princípios que Regem a Ordem Econômica

Os princípios fundamentais da Ordem Econômica estão estabelecidos nos nove incisos do artigo 170 da Carta Magna brasileira e são através deles que a ordem econômica deverá ser norteada.

São eles a soberania nacional, a propriedade privada, a função social da propriedade, a livre concorrência, a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego, e o tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

O **princípio da soberania nacional**, segundo Arquimedes da Silva Szezerbicki,

(...) encontra-se presente na Constituição Federal de 1988, por início, como um dos principais fundamentos da República, como aspecto imprescindível para a inicialmente, como fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º, I). É requisito essencial para a constituição do Estado brasileiro. (SZEZEBICKI, pág. 05)

Miguel Reale, citado por Arquimedes da Silva Szezerbicki, afirma que: "(...) a soberania caracteriza-se como uma espécie de fenômeno genérico do poder. Uma forma histórica do poder que apresenta configurações especialíssimas que se não encontram senão em esboços nos corpos políticos antigos e medievos." (SZEZEBICKI, pág. 06)

Tal princípio de fundamental importância para a República, também se aplica à ordem econômica do Estado, conforme aduzido no artigo 170 da CF/88 e é a maior autoridade governamental de uma nação, caracterização pela supremacia interna e pela independência externa. A soberania política e a soberania econômica estão intimamente ligadas, pois aquela somente é assegurada na medida em que o Estado desfruta desta.

Portanto, é por causa de tal princípio que o Estado tem a capacidade de proteger os interesses da ordem econômica frente ao âmbito internacional.

O **princípio da propriedade privada** é outro princípio geral usado para basilar, também, um assunto específico. Considerado um direito e garantia fundamental através do artigo 5º, XXII, da Constituição Federal, também é mencionado pelo art. 170 como um garantidor de direitos essenciais para a ordem econômica, tais como o direito do agente econômico à propriedade dos fatores de produção, à circulação de bens e à livre iniciativa dos empreendimentos privados.

O **princípio da função social da propriedade** consiste no uso da propriedade privada mencionada no princípio anterior de modo racional imposto pela força do ordenamento jurídico, podendo sofrer interferência do Poder Público, com o intuito de garantir que tal propriedade atinja fins sociais de interesse coletivo.

Com esse princípio há uma socialização dos direitos individuais privativos, de modo que o uso da propriedade privada passa a ser condicionado ao atendimento da necessidade social, considerada uma função maior e previamente estipulada em lei, podendo acarretar, inclusive, a apropriação do bem pelo Estado de forma legítima.

O **princípio da livre concorrência** anda de mãos dadas com o fundamento da livre iniciativa e se refere à proteção dada pelo Poder Público à disputa saudável entre agentes econômicos em sua Ordem Econômica, com o intuito de garantir que qualquer pessoa possa, livremente, participar de um ciclo econômico, sem qualquer interferência ou nítida desvantagem de terceiro por motivos alheios ao processo natural.

O **princípio da defesa do consumidor** é consequência do princípio da livre-concorrência e, juntos, integram e defendem o mercado, que, por sua vez, é composto de fornecedores e consumidores.

Conforme o inciso XXXII do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, a saber: “O Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor.” (BRASIL, 1988).

O princípio da defesa ao consumidor é um importante instrumento de cidadania, cuja responsabilidade é a de proteger a parte economicamente mais frágil de uma relação econômica, seja ela de consumo ou de prestação de serviços. Arquimedes da Silva Szezerbicki assevera que:

Pode-se afirmar então, que a instituição do princípio constitucional de defesa do consumidor, tem seu fundamento, na igualdade de oportunidades e igualdade de tratamento entre os indivíduos. Com efeito, a Constituição Federal de 1988 está repleta de disposições e princípios que trazem a atenção ao bem estar da sociedade. Vale enfatizar que é visível a condição do Estado em se tornar interventor para a defesa das classes econômicas mais frágeis, e paralelamente, conter os abusos de ordem econômica. Contudo, sendo o consumidor a parte economicamente mais frágil, em um relacionamento jurídico dessa natureza, seus interesses devem ser tutelados pelo Estado, que deve também protegê-lo e ampará-lo. (SZEZERBICKI, págs. 17 e 18)

O princípio da defesa do meio ambiente refere-se a utilização racional da matéria-prima utilizada nos meios de produção para evitar o aumento da escassez destas no meio ambiente.

Consiste no condicionamento planejado de utilização e fruição dos fatores de produção e das riquezas naturais, de modo a evitar o esgotamento das mesmas, garantindo-se sua contínua e permanente exploração por parte da presente geração, bem como por parte das gerações vindouras. Outrossim, busca promover a proteção do meio ambiente em face dos fatores de produção eminentemente poluidores, que causam a degradação da fauna e flora. Observe-se que a atual política de meio ambiente visa aumentar demasiadamente o custo da poluição nos fatores de produção, de modo a inviabilizar as atividades econômicas decorrentes de fatores de produção eminentemente poluentes (Leis nº 7.892/89 - agrotóxicos; 8.974/95 - engenharia genética; e 9.605/98 - crimes contra o meio ambiente etc.). (FIGUEIREDO, 2010, pág 68 e 69).

Cumprе ressaltar que, desde a revolução industrial, os enormes avanços tecnológicos, apesar de colaborar com a globalização da economia, atingem bastante o meio ambiente.

É necessário haver tal controle, visto que nos encontramos em uma época extremamente sensível com relação a assuntos ambientais e ao uso consciente dos bens extraídos do meio ambiente, para evitar danos irreversíveis no futuro.

Eros Roberto Grau entende que:

(...) o princípio da defesa do meio ambiente conforma a ordem econômica (mundo do ser), informando substancialmente os princípios da garantia do desenvolvimento e do pleno emprego. Além de objetivo, em si, é instrumento necessário – e indispensável – à realização do fim dessa ordem, o de assegurar a todos existência digna. Nutre também, ademais, os ditames da justiça social. (GRAU, 2004, pág. 251).

O princípio da redução das desigualdades regionais e sociais gira em torno do dever dos agentes econômicos, sob o controle do Estado, de evitar e combater as desigualdades socioeconômicas, levando em consideração as atividades desenvolvidas por cada um deles. Arquimedes da Silva Szezerbicki assevera, com bastante propriedade, que:

(...) Muller (1986) em sua obra “Economia Mundial Contemporânea: uma introdução” aborda a questão da concentração de capital, juntamente com a miséria, constitui-se responsável pelo aparecimento de um bloco econômico novo no mundo, no qual se insere o Brasil, México, Coréia do Sul, dentre outros. O autor classifica estes Países como “subdesenvolvidos industrializados”, justificando que existe bons índices de industrialização, paralelamente a grandes problemas de cunho social. A informalidade é outro problema presente e crescente na economia brasileira. A existência de grande quantidade de trabalhadores, que não estão regulamentados juridicamente, mostra a fragilidade do contexto econômico brasileira. Contudo, cabe aqui ressaltar que o problema da redução das desigualdades presentes no País, são de responsabilidade principal do Estado, pois conforme preconiza o § 1º do artigo 174 da Constituição Federal: “A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento”. Dadas as peculiaridades regionais e sociais do País, cabe ao Estado planejar e buscar soluções para a redução das desigualdades. (SZEZEBICKI, 2010, pág.23)

O princípio da busca do pleno emprego, como aduz Arquimedes da Silva Szezerbicki:

O inciso VIII do artigo 170, preconiza o máximo aproveitamento do capital, da mão-de-obra, meios de produção, matéria-prima, tecnologias, da produção de bens e serviços. Em outras palavras, esse princípio sugere o desperdício mínimo dos insumos de produção, a busca constante da inovação tecnológica, diligência no emprego do capital, recursos humanos capacitados constantemente, sendo esses fatores aproveitados devidamente pelos atores da economia. Observa-se aí a íntima ligação entre o valor social do trabalho e o valor social da livre concorrência. (SZEZEBICKI, págs. 23 e 24)

Está relacionado à valorização dos direitos fundamentais sociais. Importante ressaltar que aumentando os resultados da produção humana, maior a mão-de-obra, maiores os resultados econômicos e financeiros de um País. A expansão das oportunidades de emprego digno e na área de produção garante a geração e a circulação de capital no país, bem como uma vida agradável ao agente, ao trabalhador.

É do Estado, todavia, o dever de atuar garantindo condições dignas de trabalho para qualquer meio de produção e de fiscalizar a existência de tais condições.

Por fim, o **princípio do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte** está previsto no inciso IX do artigo 170 da Constituição Federal. No contexto econômico brasileiro atual, as médias e pequenas empresas possuem uma grande importância, pois são responsáveis pela maior parte da geração de riquezas, de rendas e de empregos de todo o país. Logo, deve o Estado protegê-las em face de prováveis medidas abusivas causadas pelas grandes empresas.

3 PARAÍÇOS FISCAIS: CARACTERIZAÇÃO E ANÁLISE DO IMPACTO QUE CAUSAM NA ORDEM ECONÔMICA NACIONAL

O tributo, em distintos períodos históricos, inclusive na modernidade, possui uma função social de extrema importância, ao ser utilizado como instrumento necessário para a viabilidade da organização e da evolução da sociedade e do convívio social, independente do regime estatal em que o Poder Público se encontre.

Para que se possa planejar a realização dos objetivos sociais e executá-los, o Estado elege indivíduos, físicos ou jurídicos, que serão objeto do regime fiscal, com o escopo de acumular recursos para o custeio das atividades daquele.

Para tanto, é importante desde o início deixar delimitado o conjunto de contribuintes obrigados a destinar parte dos seus rendimentos ao Estado, pois, qualquer que seja a forma de organização deste, é necessário indiciar os sujeitos que irão suportar as despesas do Estado. O tributo a ser cobrado em forma de contribuição com a atividade estatal também deve ser delimitado com antecedência, assim como o sujeito passivo.

3.1 A Responsabilidade Econômica e Social do Estado e o Direito Tributário

Atualmente, existe um sistema normativo positivado, com a contribuição dos costumes, dotado de direitos e deveres para todos os envolvidos numa relação jurídica da seara do Direito Tributário, caracterizada pelo caráter impositivo e imperativo, detentoras de garantias e obrigações.

A relação jurídica tributária, todavia, é uma das mais conflituosas, apesar de toda organização legislativa. Existe uma constante necessidade estatal em arrecadar verbas suficientes para colocar em prática suas obrigações, que, por sua vez, é conflitante diretamente com o crescimento de lucros do contribuinte, natural da sociedade capitalista, gerando um inevitável choque de interesses entre os dois sujeitos envolvidos nessa relação jurídica.

Sobre o retratado até o momento, James Marins aduz o seguinte:

Submeter-se à tributação é a um só tempo expressão máxima do exercício da cidadania e a maior limitação ao livre gozo da liberdade e propriedade imposta ao cidadão. É o paradoxo insuperável do Estado de Direito: a máxima proteção da liberdade e à propriedade se dá precisamente através da limitações que lhe são impostas. (MARINS, 2002, pág. 13)

Uma realidade inegável é a de que existe uma enorme dificuldade em atingir uma isonomia entre os contribuintes do fisco, bem como é inegável que há enormes desvios causados pela conduta dos integrantes de ambos os lados (ativo e passivo) da relação jurídica em questão. Tais fatores fazem crescer o interesse do contribuinte em submeter-se à menor carga tributária possível e/ou não contribuir com boa parte dos próprios ganhos, pois este não tem o menor interesse em sofrer um ônus maior ao que é legalmente obrigado, usando de alternativas, algumas vezes lícitas, outras ilícitas, para reduzi-lo.

3.1.1 A Interpretação Econômica do Direito Tributário

Com aduz Rui Barros Leal Farias, o principal doutrinador a defender a interpretação econômica do Direito Tributário foi o jurista alemão Enno Becker, que fundamentou sua teoria com base na eliminação do formalismo exagerado que predominava nas diversas formas de interpretação deste e na valorização do conteúdo econômico da matéria de fato.

A interpretação econômica do Direito Tributário tem como ponto principal o estudo filosófico dos fins, com o foco no conteúdo econômico do fato, não tão somente na vertente jurídica deste. A doutrina majoritária brasileira, todavia, vai de encontro à interpretação econômica do Direito Tributário, com base em diversos argumentos.

Um deles é o de que tal interpretação econômica do Direito Tributário viola, indiretamente, o princípio da tipicidade tributária, que, para Alberto Xavier, é o próprio princípio da legalidade, “é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, ou seja, sempre que se encontre construído por estritas considerações de segurança jurídica.” (XAVIER, 1972, pág. 310).

De acordo com Rui Barros Leal Farias:

No instante em que o tipo previsto na hipótese de incidência possa ser avaliado com base em análise da natureza econômica do negócio, e não da sua formatação jurídica, se abre caminho para a extensão da hipótese de incidência, desguarnecendo o contribuinte de um dos pilares para a sua assimilação do ônus fiscal, qual seja, a segurança jurídica. (FARIAS, 2007, pág. 57).

Carlos Valder do Nascimento assevera que:

Por outro lado, a argumentação contrária à doutrina alemã tem se direcionado no sentido de que, substituir o critério jurídico pelo seu conteúdo econômico, implica trocar o princípio da legalidade os cânones da insegurança e de arbítrio, incompatível com o sistema constitucional brasileiro, consoante Bilac Pinto. (NASCIMENTO, 1989, pág. 67).

Na linha de raciocínio da teoria do jurista alemão Enno Becker, o tributarista teria liberdade completa para descaracterizar juridicamente qualquer situação com a qual fosse posto de frente, de modo que apenas o resultado econômico da conduta deveria receber completa atenção, possibilitando a realização do seu juízo de valor sem qualquer interferência jurídica na conclusão deste.

Tal doutrina perdeu forças e adeptos com o fim do nazismo, no período pós-guerra mundial. Nessa época, passou-se a assumir uma interpretação mais unificada dos diferentes ramos do Direito, incluindo o Direito Tributário, deixando-se de lado a ideia de distinguir os diversos métodos de interpretação existentes.

Atualmente, nos Estados Democráticos de Direito, o que inclui o Brasil, a doutrina de interpretação econômica do direito tributário não possui papel relevante no ordenamento jurídico, mas, apesar de ser considerada ultrapassada, tem ressurgido na ordem jurídica tributária com certa frequência e diferentes feições.

A interpretação econômica do Direito Tributário divide a doutrina jurídica brasileira e inicia um interminável debate, levando em consideração a liberdade do contribuinte de planejar o recolhimento de menos tributos, dentro do permitido por lei, com base em tal interpretação. Enquanto os considerados céticos acreditam que combater o planejamento tributário insere no ordenamento jurídico um novo fato gerador de tributos, qual seja o temperamento peculiar do burocrata, os considerados integrados acreditam que cabe ao fisco analisar se houve abuso da forma de interpretação.

3.2. Paraísos Fiscais

A globalização facilitou a comunicação, a rapidez na circulação de mercadorias, a internacionalização dos negócios, bem como obrigou os agentes econômicos a se adaptarem aos mais diversos ordenamentos jurídicos com os quais interagem.

Facilitou, também, a competitividade entre diversas empresas de diversas partes do mundo, que se viram na necessidade de concorrer entre si com seus produtos e serviços semelhantes. Uma das alternativas para viabilizar tal competição, tornando-a menos onerosa e facilitando a permanência de cada interessado na disputa por uma parcela do imenso mercado global, é a redução dos custos de produção, dentre os quais se encontra a alta taxa tributária incidente sobre o produto e o serviço e paga ao Estado.

Os paraísos fiscais surgem, nesse momento, como uma alternativa de reduzir o impacto causado na renda dos agentes econômicos por conta da altíssima carga tributária e da enorme competitividade na atividade econômica. Além de possuírem reduzida carga tributária, possuem diversos outros benefícios àqueles que investem seus recursos nestas localidades, fazendo com que os Estados que não possuem as mesmas condições dos paraísos fiscais criem mecanismos para controlar o uso destes por seus agentes econômicos e para evitar a transferência de recursos para eles.

Cumprе ressaltar desde o início que não existe um conceito único e fechado para caracterizar um paraíso fiscal. Não existe uniformidade na doutrina, bem como os critérios utilizados para caracterizá-los não são precisos.

Microterritórios ou Estados com tributação privilegiada, os paraísos fiscais são constantemente utilizados por pessoas físicas e jurídicas, tais como sedes de bancos, seguradoras, hotéis, multinacionais, *holdings*, levando em conta que seus interesses particulares são mais beneficiados neles, sem violar qualquer regramento jurídico, seja na seara cível, penal ou administrativa, relacionado aos países em que operam.

A denominação Paraíso Fiscal não está ligada à hipótese de beleza física e geográfica do local em questão. O termo está direta e essencialmente ligado à

débil ou inexistente carga e fiscalização fiscal. A beleza do local é apenas um atrativo a mais fornecido para os interessados em manter suas atividades econômicas neles.

A Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE) é uma organização internacional de 34 países que, com base no princípio da economia de livre mercado, fornece uma plataforma comparativa de políticas econômicas, bem como colabora com soluções de problemas comuns e com uma coordenação das políticas domésticas e internacionais no quesito econômico. A OCDE costuma elaborar listas de paraísos fiscais, mas, como há uma enorme relatividade de caracterização dos países com tributação favorecida, muitos são os locais que não aparecem nessas listas, apesar de não se afastarem da realidade dos paraísos fiscais.

Inobstante a tentativa de esgotar o conceito dos paraísos fiscais, permanecem, com o passar dos anos, os mesmos questionamentos relacionados à relatividade de cada um dos elementos de identificação destes.

São poucas as manifestações doutrinárias a respeito da definição dos paraísos fiscais, de modo que a dada por Alberto Pinheiro Xavier se destaca, vejamos:

Esses territórios de regime fiscal privilegiado (como lhes confere chamar a administração fiscal francesa) ou países de tributação favorecida (como são chamados no Brasil) têm como característica comum a não incidência de imposto de renda sobre pessoas jurídicas cujo capital seja detido por não residentes e exerçam exclusivamente a sua atividade fora do território em questão, também não incidindo, via de regra imposto de renda na fonte sobre os dividendos distribuídos aos sócios ou sobre os rendimentos pagos a terceiro.

Todos esses territórios têm ainda de comum a legislação societária e financeira flexíveis, liberdade cambial absoluta, além de eficiente sistema de comunicações e estabilidade social e política. (XAVIER, 2005, pág. 316).

Dentre as vantagens dadas pelos paraísos fiscais, encontram-se: carga tributária nula ou quase nula, liberdade cambial, sigilo bancário, sigilo fiscal, criação de sociedades com titularidade garantida por meio de ações ao portador, etc.

Importante ressaltar que tantas facilidades colaboram para o uso indevido destes locais. Muitos são os que utilizam os benefícios proporcionados pelos Paraísos Fiscais para a prática de atividades ilícitas, criminosas, tais como narcotráfico, tráfico de armas, desvio de dinheiro público, etc. Percebe-se facilmente

que os Paraísos Fiscais são o ponto de encontro dos interesses do empresariado internacional, dos narcotraficantes e dos altos funcionários políticos do mundo todo na lavagem de dinheiro e na evasão de impostos.

Não se pode, todavia, olhar para eles focando tão somente nessa infeliz realidade, pois existem aspectos lícitos envolvidos, bem como são importantes e indispensáveis sujeitos para a internacionalização da atividade econômica. Os paraísos fiscais não são necessariamente ilegais, apesar de estarem envolvidos em diversos casos ilícitos. Pode-se obter vantagem sem cometer nenhum delito, como no caso da transferência de capitais das pessoas físicas ou de empresas para tais países com o intuito de evitar a alta tributação em seu país de origem.

Demais de tudo isso, a fraude fiscal, possibilitada pelos paraísos fiscais, afeta diretamente as políticas econômicas e sociais dos países em desenvolvimento, visto que são dos tributos pagos pelos contribuintes que saem parte ou o total dos fundos para esse tipo de políticas e medidas. Com a evasão dos impostos, a ordem econômica de um país em desenvolvimento e, principalmente, o setor da classe média da sociedade, que abrange o maior número da classe trabalhadora, são direta e seriamente afetados.

3.2.1 Os Paraísos Fiscais e o Ordenamento Jurídico Nacional

O primeiro diploma legal no ordenamento jurídico brasileiro que tratou da matéria em questão foi a Lei Federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e tratou de regras até então inexistentes no país.

O artigo 24 da referida lei, no caput e no parágrafo quarto, incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, elege como critério apto a verificar a existência de um paraíso fiscal, objetivamente, a não tributação de renda ou a tributação em alíquota máxima inferior a vinte por cento no local, bem como assim é considerado o local quando este tiver legislação que não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes, veja-se:

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

(...)

§ 4º Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008) (Vide art. 41da Lei 11.727/2008) (BRASIL, 1996)

Com essa lei, surgiram regras até então inexistentes a respeito do assunto, no ordenamento jurídico nacional. Uma das principais consequências do surgimento dela foi a definição dos paraísos fiscais como **países com tributação favorecida**, sendo esta a denominação legal utilizada no Brasil.

No parágrafo terceiro do artigo 24, que foi inserido pela Lei nº 10.451, de 2002, está prevista a necessidade de considerar, separadamente, a tributação do trabalho e do capital, assim como as dependências do país de domicílio ou residência, para fins de entendimento da regra do *caput*, vejamos:

§ 3º Para os fins do disposto neste artigo, considerar-se-á separadamente a tributação do trabalho e do capital, bem como as dependências do país de residência ou domicílio. (Incluído pela Lei nº 10.451, de 2002). (BRASIL, 1996).

O artigo 4º da Lei nº 10.451, de 2002 conferiu tratamento igual aos preços de transferência para as operações realizadas em locais cuja legislação interna garanta sigilo à composição societária de pessoas jurídicas:

Art. 4º As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país ou dependência cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade. (BRASIL, 2002).

Esse tratamento vai ao encontro das discussões travadas no âmbito internacional acerca dos paraísos fiscais, combatendo-os tanto pelo reduzido nível de tributação, quanto em face da confidencialidade da composição do quadro societário das empresas com base em constituição ou em lei.

A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal de nº 188, de 2002, que relacionava países ou dependências com tributação favorecida ou com a existência de sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1037, de 4 de junho de 2010 que por sua vez foi alterada pela Instrução Normativa 1045, de 2010.

O artigo 1º da referida Instrução Normativa nº 1037/2010 elenca países cujas regras internas se adequam às definições legais descritas até agora, quais sejam:

Art. 1º Para efeitos do disposto nesta Instrução Normativa, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, as seguintes jurisdições:

- I - Andorra;
- II - Anguilla;
- III - Antígua e Barbuda;
- IV - Antilhas Holandesas;
- V - Aruba;
- VI - Ilhas Ascensão;
- VII - Comunidade das Bahamas;
- VIII - Bahrein;
- IX - Barbados;
- X - Belize;
- XI - Ilhas Bermudas;
- XII - Brunei;
- XIII - Campione D'Italia;
- XIV - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark);
- XV - Ilhas Cayman;
- XVI - Chipre;
- XVII - Cingapura;
- XVIII - Ilhas Cook;
- XIX - República da Costa Rica;
- XX - Djibouti;
- XXI - Dominica;
- XXII - Emirados Árabes Unidos;
- XXIII - Gibraltar;
- XXIV - Granada;
- XXV - Hong Kong;
- XXVI - Kiribati;
- XXVII - Lebuán;
- XXVIII - Líbano;
- XXIX - Libéria;
- XXX - Liechtenstein;
- XXXI - Macau;
- XXXII - Ilha da Madeira;
- XXXIII - Maldivas;
- XXXIV - Ilha de Man;
- XXXV - Ilhas Marshall;
- XXXVI - Ilhas Maurício;

XXXVII - Mônaco;
 XXXVIII - Ilhas Montserrat;
 XXXIX - Nauru;
 XL - Ilha Niue;
 XLI - Ilha Norfolk;
 XLII - Panamá;
 XLIII - Ilha Pitcairn;
 XLIV - Polinésia Francesa;
 XLV - Ilha Queshm;
 XLVI - Samoa Americana;
 XLVII - Samoa Ocidental;
 XLVIII - San Marino;
 XLIX - Ilhas de Santa Helena;
 L - Santa Lúcia;
 LI - Federação de São Cristóvão e Nevis;
 LII - Ilha de São Pedro e Miguelão;
 LIII - São Vicente e Granadinas;
 LIV - Seychelles;
 LV - Ilhas Solomon;
 LVI - St. Kitts e Nevis;
 LVII - Suazilândia;
 LVIII - Suíça; (Vide Ato Declaratório Executivo RFB nº 11, de 24 de junho de 2010)
 LIX - Sultanato de Omã;
 LX - Tonga;
 LXI - Tristão da Cunha;
 LXII - Ilhas Turks e Caicos;
 LXIII - Vanuatu;
 LXIV - Ilhas Virgens Americanas;
 LXV - Ilhas Virgens Britânicas. (BRASIL, 2010)

O intuito deste rol específico é o de servir como fonte de consulta para utilização do contribuinte, para que este possa verificar se o local em que pretende se relacionar economicamente é objeto ou não da regulamentação específica dos países com tributação favorecida.

Enquanto o art. 1º da Instrução Normativa nº 1037/2010, com alterações da Instrução Normativa nº 1045/10, senda a mais importante delas a inclusão da Suíça nesse rol, lista os denominados países com tributação favorecida, o art. 2º elenca os países com regime fiscal privilegiado, tais como: Uruguai, Dinamarca, Reino dos Países Baixos, Islândia, Hungria, Estados Unidos da América, Espanha e Malta.

Importante ressaltar que no momento em que se leva em consideração a legislação de determinado local ou país como critério para inclusão ou exclusão da lista, deve-se levar em consideração também as constantes mudanças que tais regimes jurídicos passam regularmente, na medida em que os anseios da sociedade em que estão inseridos mudam.

Portanto, as mudanças nas legislações no âmbito global devem ser acompanhadas constantemente para que se evite a permanência de países nessa lista depois que estes façam reformas significativas em seu ordenamento jurídico, alterando a realidade que anteriormente deu a eles o status de paraísos fiscais à luz da legislação ordinária brasileira, bem como deve-se reparar caso algum país que esteja fora da lista passa a ter as características necessárias para a inclusão imediata no rol da legislação brasileira.

Por fim, cumpre destacar que deve sempre existir uma correlação entre a legislação nacional com a legislação internacional, pois são vários e em constante mutação os fatores a serem levados em consideração para compreender e constatar a existência ou não de um regime com tributação favorecida.

3.3 Análise dos Impactos Causados pelos Paraísos Fiscais na Ordem Econômica Nacional

Inúmeros são os exemplos, no âmbito do Direito Penal, da utilização dos paraísos fiscais para sonegação fiscal, lavagem de dinheiro e ocultação de valores desviados de recursos públicos, bem como para a prática legal de buscar a economia de tributos.

A ordem econômica pode ser considerada o tratamento jurídico disciplinado pela Constituição com o intuito de conduzir a vida econômica do Brasil, limitando-a e delineando-a de acordo com o que é previsto na Carta Magna, para legitimar a intervenção do Estado no domínio privado econômico.

Pode-se afirmar, portanto, que a utilização dos paraísos fiscais, licita ou ilicitamente, atinge diretamente a ordem econômica de um país, pois atinge a circulação de dinheiro neste, bem como ataca diretamente a vida econômica da Nação.

O prejuízo causado pelo uso dos paraísos fiscais atinge principalmente países em desenvolvimento, pois estes utilizam, pelo menos teoricamente, a renda obtida através dos tributos cobrados do contribuinte para a manutenção de projetos econômicos e sociais do país, em busca de basilar e equilibrar um maior crescimento deste em todos os sentidos.

Tratando do caso específico do Brasil, o desvio, seja ele lícito ou ilícito, de renda brasileira para os paraísos fiscais impede que o crescimento da nação seja feito de modo justo e honesto, com todos os agentes econômicos, desde aqueles que estão no topo da relação econômica até ao mero trabalhador sem escolaridade básica, usufruindo dos benefícios de se ter um país em crescimento.

Abaixo, serão tratadas diferentes práticas lícitas e ilícitas, bem como questões criminosas e problemáticas de se desviar dinheiro nacional para os paraísos fiscais e, conseqüentemente, atacar a ordem econômica nacional.

3.3.1 Os institutos mais utilizados com relação aos países com tributação favorecida: Planejamento Tributário; Elisão Fiscal; Evasão Fiscal; e Elusão Fiscal

Planejamento tributário e elisão fiscal são conceitos sinônimos e representam a organização do sujeito passivo da relação tributária, de forma legal, sem utilizar de meios ilícitos, com o intuito de não incorrer na incidência da norma tributária.

São conceitos que estão intimamente ligados e representam a forma de opção do contribuinte, pessoa física ou jurídica, pelo regime fiscal menos oneroso respeitando os limites legais impostos pela Constituição Federal de 1988 e pela legislação ordinária, bem como respeitando a realização dos atos, com relação aos dispositivos normativos.

Há, todavia, uma diferença de amplitude entre eles, como se pode ver pela descrição feita por Marco Aurélio Greco:

Nunca é demais repetir que planejamento e elisão são conceitos que se reportam à mesma realidade, diferindo apenas quanto ao referencial adotado e à tônica que atribuem a determinados elementos.

Quando se menciona 'planejamento', o foco da preocupação é a conduta de alguém (em geral o contribuinte); que por isso, a análise desta figura dá maior relevo para as qualidades de que se reveste tal conduta bem como para os elementos: liberdade contratual, licitude da conduta, momento em que ela ocorre, outras qualidades que se revista etc.

Quando se menciona 'elisão', o foco da análise é o efeito da conduta em relação à incidência e cobrança de tributo, por isso, sua análise envolve debate sobre os temas da capacidade contributiva, da isonomia etc. (GRECO, 2004, págs. 74 e 75)

Percebe-se claramente, portanto, que o planejamento tributário como conceito legal não se trata de uma prática ilícita, visto que não há ilicitude na necessidade de exercer um ato não proibido pelo ordenamento jurídico. Desde que não haja ato proibido ou violação normativa, a prática do planejamento tributário é considerada legítima e imune de punições por qualquer autoridade.

Por sua vez, a **evasão fiscal** refere-se a uma prática ilegal, vedada pelo ordenamento jurídico nacional.

A prática da evasão fiscal é bastante comum na realidade brasileira. Objeto de inúmeras sanções, inclusive na seara penal, as formas de prática são inúmeras, tais como: a falsificação de documentos, a alteração de dados contábeis, a simulação de atos jurídicos, a não contabilização de rendas recebidas, popularmente conhecida por caixa dois. Todos esses exemplos são passíveis de punição de acordo com sua consequência, também levando em consideração os meios utilizados para garantir seu fim.

A linha entre a prática de elisão fiscal e a prática de evasão fiscal é bastante tênue. Dependendo da interpretação que se dá a determinada conduta, pode-se se deparar com uma conduta lícita ou ilícita. Nesse momento, tanto o contribuinte deve ter cuidado redobrado com sua atitude para não ultrapassar o limite tênue do lícito para o ilícito, quanto o fiscal deve tomar cuidado redobrado para não fazer uma interpretação equivocada da prática do contribuinte, sancionando este indevidamente.

Apesar de a relação jurídico tributária ser sempre pautada no princípio da legalidade, sempre existem margens para se fazer diversas interpretações divergentes das atitudes dos sujeitos ativo e passivo dela, de modo que o mencionado limite tênue entre o lícito e o ilícito, entre a elisão fiscal e a evasão fiscal, apresenta-se como um dos maiores desafios para os doutrinadores, juristas e fiscais da atualidade.

Há uma estreita relação entre os paraísos fiscais e as práticas de evasão fiscal, particularmente. Os locais com tributação privilegiada são ótimos para aqueles contribuintes que, direta ou indiretamente, precisam desrespeitar a normatização base das regras tributárias do país de origem, por conta da garantia de sigilo fiscal e bancário e de vários outros motivos.

Já a **elusão fiscal** seria um meio termo entre elisão fiscal e evasão fiscal. A conduta elusiva não se referia a um ato ilícito, mas haveria um abuso de direito ou da forma como o contribuinte utilizou para chegar ao fim desejado. Heleno Taveira Torres esclarece a distinção entre tais figuras:

Assim, cogitamos de 'elusão tributária' como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos ilícitos, mas desprovidos de 'causa' (simulação ou fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar de negócios atípicos ou indiretos desprovidos de 'causa' ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica. (TORRES, 2000, pág. 189)

O conceito de elusão fiscal, portanto, não é algo simples de assimilar. O elemento temporal não é tão determinante. A prática elusiva concretiza-se sob as asas da licitude, que oculta sua finalidade. A elusão é praticada através de atos lícitos, negócios jurídicos atípicos e indiretos, com a única finalidade de afastar o caso concreto do enquadramento à norma legal em abstrato, no caso, à regra matriz de incidência tributária e de se beneficiar de tratamento fiscal favorável, tornando, dessa forma, sua finalidade ilícita.

3.3.2 Questões problemáticas envolvendo os paraísos fiscais: sigilo fiscal, atividades criminosas, guerra fiscal

Um dos maiores atrativos dos paraísos fiscais e, conseqüentemente, um dos principais motivos pelos quais é procurado por empresários e empresas do mundo todo é o completo **sigilo fiscal**, incluindo o sigilo bancário, visto que os países com tributação favorecida estabelecem completo impedimento à troca de informações relativa à movimentação de recursos em seus territórios.

Seja qual for a finalidade do sigilo, a sua garantia absoluta dificulta o rastreamento de recursos, o que torna a situação mais atrativa para os que procuram os paraísos fiscais com o fim de práticas ilícitas e criminosas.

A OCDE, nos últimos relatórios, pede aos paraísos fiscais a colaboração para relativizar os sigilos bancários e fiscais, para que se evite a utilização destes

para fins ilícitos. Os resultados de tal solicitação tem sido favoráveis, sendo poucas as nações que se recusam a colaborar. Pode-se presumir, com esse fato, que também é o do interesse dos governantes dos paraísos fiscais a tendência em coibir condutas ilícitas em seus respectivos territórios.

A associação de **práticas criminosas** com os paraísos fiscais é inevitável. Pessoas munidas de má-fé buscam tais localidades para colocar em prática o que não conseguem em seus países de origem, com a colaboração da garantia de sigilo fiscal e bancário acompanhada da reduzida carga fiscal, de modo que a origem e o destino da verba envolvida nas transações passam a ser incógnitas para as autoridades.

Dentre as práticas criminosas mais conhecidas estão a utilização dos paraísos fiscais para acumular dinheiro proveniente do tráfico de entorpecentes e do tráfico de armas, bem como são para tais países que políticos corruptos costumam enviar todo o dinheiro desviado das contas públicas de suas respectivas nações, para evitar que essa verba seja rastreada e eles tenham que responder a todas as sanções penais, eleitorais, cíveis e administrativas de seus países de origem. Outra prática preocupante é a circulação de riquezas nesses locais ligadas direta ou indiretamente ao terrorismo.

Percebe-se claramente que tais práticas criminosas estão intimamente ligadas à garantia de sigilo fiscal e bancário. Cumpre lembrar que, apesar da maior recorrência de práticas criminosas ligadas direta ou indiretamente aos paraísos fiscais atualmente, há um efetivo combate a tais garantias de sigilo, resultando numa abertura gradual por tais jurisdições. O resultado de tal combate está no fato do fornecimento de dados que anteriormente estavam guardados em absoluto sigilo, desde que o pedido seja feito por requisição oficial de autoridades judiciárias e que comprovem a ilicitude do fato investigado.

Por fim, mas não menos importante, outro aspecto nocivo dos paraísos fiscais que merece um tratamento especial é a **guerra fiscal** internacional ocasionada entre jurisdições. Sobre o assunto, aduz Rui Barros Leal Farias:

Sem dúvida que a concorrência, mesmo que seja no âmbito das condições de tributação, favorece ao destinatário final da relação jurídica. Porém, uma disputa em proporções extremas torna-se prejudicial no âmbito global na medida em que as nações mais desenvolvidas, ou mais demandantes de recursos públicos, perdem condições de atender às suas funções.

A fuga dos recursos para paraísos fiscais, em elevado volume, funcionaria como um óbice para o financiamento dos Estados dependentes de recursos derivados da tributação. A concorrência deve existir, mantendo-se contudo dentro de balizas aceitáveis, para que não seja transfigurada em uma guerra fiscal internacional. (FARIAS, 2007, pág. 95)

Na constante ânsia por fornecimento de condições mais favoráveis para o acúmulo de rendas e capitais, são vários e indistintos os benefícios concedidos entre as nações, gerando uma disputa nada sadia entre elas com o objetivo de incentivar os investidores em utilizar este ou aquele paraíso fiscal.

3.4 ADI 2588 e a Impugnação do art. 74 da MP 2.158-35/2001

Existe, nos cenários jurídicos nacional e internacional, um questionamento até então sem resposta: como normatizar a tributação internacional, protegendo a arrecadação nacional, sem prejudicar a empresa de capital nacional que compete no mercado global?

Os agentes econômicos representantes de grandes empresas internacionalizadas de capital nacional reconhecem que o ordenamento jurídico brasileiro torna menos atrativo a internacionalização da produção, bem como afeta de forma negativa as condições de cada empresa na imensa e árdua competição internacional por mercados.

Um dos vários fatores característicos da internacionalização ou globalização de mercados é a convergência da normatização jurídica, política e econômica dos países interessados nela, com o intuito de garantir uma maior mobilidade de capitais e de bens de consumo e de promover a homogeneização das relações jurídicas e econômicas entre os agentes econômicos privados e o Estado.

A Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001, acrescentou no artigo 43 do Código Tributário Nacional o § 2º mencionado abaixo, com o intuito de contornar os obstáculos característicos do regime de taxação territorial:

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. (BRASIL, 1966) (grifo nosso).

O intuito desse acréscimo nesse dispositivo legal é o de equiparar o momento de disponibilização dos lucros ao de sua verificação, de seu cálculo ou levantamento. Com esse mesmo intuito, surgiu a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que, por sua vez, editou o art. 25 da Lei. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que trata da consideração da data do balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano como o momento em que os lucros estariam disponíveis para o efeito de tributação, senão vejamos:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (BRASIL, 1995)

O caput e o parágrafo único do artigo 74 da MP 2.158-35/2001, todavia, é o que merece nossa atenção no momento. Seu texto versa o seguinte:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. (BRASIL, 2001)

Mencionado dispositivo, juntamente com o § 2º do art. 43 do CTN já mencionado acima, foram impugnados pela ADIn nº 2.588 ajuizada pela CNI (Confederação Nacional da Indústria) e julgada em 10/04/2013, com o voto do Ministro Joaquim Barbosa, conforme ementa abaixo:

ADI N. 2.588-DF / RED P/ O ACÓRDÃO: MIN. JOAQUIM BARBOSA / EMENTA: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. Ún., da MP 2.158/2001 (i-735).

Na esteira do resultado proclamado na ADIn 2588, foram julgados outros dois recursos extraordinários, cujo objetivo principal de cada um era a discussão da inconstitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158/2001, que, como visto acima, estabelece que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

O primeiro foi o Recurso Extraordinário 611.586, relacionado ao caso Coamo, e que seguiu o mesmo caminho da decisão contida na ADIn 2.588, tendo o Tribunal negado provimento ao recurso extraordinário do contribuinte, vez que restou provada que a empresa seria controlada e situada em país com tributação favorecida ou paraíso fiscal, de modo que o dispositivo legal seria aplicável ao caso.

Já o segundo caso, relacionado à empresa Embraco, tratava-se de recurso extraordinário 541.090 interposto pela União e contra empresas controladas fora de países com tributação favorecida e nele ficou decidido que os autos retornassem ao tribunal de origem para que houvesse pronunciamento acerca de eventual vedação de bitributação baseada em tratados internacionais.

No julgamento da ADIn 2.588, ao art. 74, caput e parágrafo único, da MP 2.158-35/01, foi dada interpretação conforme a Constituição Federal de 1988, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, no sentido de que tal dispositivo não se aplicaria às empresas coligadas localizadas em países sem tributação favorecida, e que se aplicaria às empresas controladas localizadas em países de tributação favorecida, bem como se afastou a aplicação do referido parágrafo único de modo retroativo. Ou seja, o *caput* do dispositivo terá aplicação, mas tão somente quando a sede da empresa esteja localizada em paraísos fiscais ou, como a legislação brasileira define, em países com tributação favorecida.

Vejamos parte do voto da Ministra Ellen Gracie nos autos do referido processo:

Em resumo, constato que o art. 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, além de invadir matéria reservada à lei complementar, a pretexto de apenas alterar o momento da incidência do tributo, criou, por ficção jurídica, novo fato gerador e, conseqüentemente, nova definição da hipótese de incidência tributária,(5) o que implica, na prática, a instituição de um novo imposto. Isso sobre mostrar-se patente a violação aos princípios constitucionais da não-retroatividade e da anterioridade da lei tributária.

Tais aspectos foram muito bem evidenciados no seguinte trecho do voto antecipado do Ministro Sepúlveda Pertence:

“Recusada que fosse a inconstitucionalidade da própria lei complementar e da Medida Provisória 2.158, no seu art. 1º, também me convenci da chapada inconstitucionalidade do seu parágrafo único. Certo é que nela se define, sem limitação temporal, toda a apuração do balanço de sociedades controladas ou coligadas, sediadas no exterior até 2002, como fato gerador do imposto de renda, o que, a não violar a regra de reforçada retroatividade da legislação tributária, implicaria dizer que todo este imaginoso arsenal de legislação que estamos a examinar seria inócuo, porque essa falsa

disponibilidade a partir do balanço das empresas sediadas no exterior já seria fato gerador de imposto de renda. Como obviamente não é o que ocorre, certo é que se mandou incidir uma nova definição da hipótese de incidência a fatos anteriores à lei.”

Ainda que se considere que o art. 74 da Medida Provisória 2.158-35 tenha o louvável escopo - ao menos segundo consta das informações - de combater a evasão e a elisão fiscal levada a efeito por meio de empresas localizadas nos chamados “paraísos fiscais”, não há como deixar de constatar, com amparo em Luiz Eduardo Shoueri, que a abrangência do dispositivo é tal que acaba resultando em ofensa ao princípio da proporcionalidade. De fato, diz ele, “a norma atinge, juntamente com os casos de diferimento de tributação por meio de paraísos fiscais, outros investimentos, estes produtivos e em países com tributação normal”.(6)

De tudo o quanto exposto, julgo procedente a presente ação direta para declarar a inconstitucionalidade o art. 74 e seu parágrafo único da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, emprestando interpretação conforme à Constituição ao § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, de maneira a excluir de seu alcance qualquer entendimento que resulte na desconsideração da efetiva disponibilidade econômica ou jurídica da renda para os fins de incidência do imposto correspondente. (STF - ADI: 2588 DF , Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 29/11/2005, Data de Publicação: DJ 05/12/2005 PP-00042 RDDP n. 35, 2006, p. 170-171).

Apesar do art. 74 da MP 2.158-35/2001 ter sido criado com o intuito de combater as práticas de elisão e evasão fiscal ocasionadas pelos atrativos oferecidos pelos paraísos fiscais, conforme mencionado em tópico acima, o referido dispositivo ataca o princípio da proporcionalidade presente no ordenamento jurídico brasileiro.

Por fim, cumpre mencionar que o julgamento da ADIn 2.588 era algo bastante esperado por diversas empresas, pois são muitas as ações em curso atualmente que aguardavam tal resultado para que fossem apreciadas nas diferentes instâncias judiciais e administrativas.

3.5 Análise da Campanha a Favor do Fim dos Paraísos Fiscais

No dia 26 de julho de 2011, o Brasil lançou oficialmente, pela primeira vez, a campanha “Fim aos Paraísos Fiscais”, no site www.fimaosparaisosfiscais.org, sendo relançada em 16 de maio de 2012.

Estruturada por mais de 50 organizações em todos mundo, o principal objetivo dessa campanha é exigir que os líderes das 19 maiores economias do mundo mais a União Europeia, popularmente conhecidos por Grupo dos 20 ou G20,

tomem medidas com o intuito de obrigar que as empresas publiquem seus respectivos lucros verdadeiros obtidos, principalmente em países em desenvolvimento, bem como que paguem todos os impostos devidos, impedindo-as de usar qualquer artifício que seja que ajude na sonegação destes, mas, principalmente, impedindo-as de sonegar os impostos enviando o lucro não declarado para paraísos fiscais.

O Instituto de Estudos Socioeconômicos (Inesc) é o responsável pela campanha no Brasil. Trata-se de uma organização não governamental, fundada há mais de 30 anos e que trabalha com o objeto de fortalecer a sociedade civil e ampliar a participação social em deliberações e políticas públicas.

O Inesc possui como metas basilares o acompanhamento, monitoramento e decodificação do processo orçamentário federal, a execução financeira deste e a permanente busca pela ampliação de transparência e publicidade de informações relacionadas aos gastos públicos.

Além do Inesc, no Brasil há o apoio de outras entidades, tais como da Christian Aid Brasil, da Comissão Brasileira de Justiça e Paz (CBJP), do Instituto Justiça Fiscal, do Movimento Fé e Alegria Brasil e do Movimento dos Trabalhadores Rurais Sem Terra (MST), dentre outros.

A cada ano de cada campanha, o Inesc lança uma nota técnica com informações que fundamentam seus argumentos a favor do fim dos paraísos fiscais. Na nota técnica que acompanha a campanha de 2012, eles afirmam que, segundo dados do Banco Central do Brasil (BACEN), os capitais brasileiros no exterior atingiram US\$ 1,19 trilhão entre os anos de 2007 a 2011, bem como que os paraísos fiscais estão entre os destinos preferenciais dos investimentos brasileiros diretos na forma de participação em capital, correspondendo a 72% desse valor acima mencionado, ou seja, correspondendo a US\$ 851,3 bilhões.

Os argumentos da campanha giram em torno do fato alegado de que:

Todos os anos, principalmente os países em desenvolvimento, deixam de arrecadar bilhões em receitas tributárias que poderiam financiar políticas de promoção de direitos, como educação, saúde, alimentação, habitação, assistência social, reforma agrária, entre outras. Em 2009, na reunião do G20 em Londres, na Inglaterra, os líderes das maiores economias do mundo assumiram o compromisso de combater os paraísos fiscais. Para isso, vários tratados e acordos para a troca de informações têm sido

firmados entre diferentes países. No entanto, essas medidas para resolver o problema deixam muito a desejar.

Os relatórios produzidos pelo Fórum Global da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) apontam avanços, porém, vários acordos assinados entre o Brasil e outras jurisdições ainda não foram ratificados ou, em certos casos, esses acordos não existem ou precisam ser reformados. (INESC. Campanha “Fim aos Paraísos Fiscais 2012” é lançada. Lidera, Dilma! Brasília.16/05/2012. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/noticias/noticias-do-inesc/2012/maio/brasil-lanca-campanha-2012cfim-aos-paraisos-fiscais-2012201d>> Acesso em 10 maio 2014)

O intuito da campanha liderada pelo Inesc no Brasil é, basicamente, a implementação de medidas mais efetivas na aplicação dos padrões ideais de transparência fiscal.

Concorda-se com praticamente todos os argumentos apontados por eles. A maioria é pertinente, principalmente a questão do fim do benefício do sigilo bancário e fiscal como alternativa para evitar práticas criminosas. Realmente, a falta de transparência impede que as autoridades competentes, sejam elas jurídicas, políticas ou administrativas, coíbam as práticas de sonegação fiscal e identifiquem qual parte da verba sonegada é lícita e qual é ilícita.

Não se pode, todavia, impedir um cidadão de fazer aquilo que lhe é permitido ou que não lhe é proibido. Como já vimos acima, a elisão fiscal e o planejamento tributário são práticas lícitas e não se pode obrigar um cidadão a não fazê-las. Além disso, há um entrave para a efetivação dessa campanha: a soberania dos países, principalmente daqueles considerados como países de tributação favorecida.

A soberania de um país está intimamente ligada à sua autonomia, principalmente, à autonomia política e de decisão dentro de seu respectivo território nacional, no que for de interesse nacional. Portanto, cabe ao governo de cada Nação a decisão de como está funcionará. Não se pode, simplesmente, pegar a decisão tomada pelo grupo dos países desenvolvidos do mundo e impor aos demais. Existe uma ordem mundial que deve ser respeitada.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de uma análise inicial sobre a evolução histórica da ordem econômica internacional, pôde-se perceber que, com o fim do Estado Liberal e após as grandes guerras mundiais e uma série de conflitos sociais, surgiu o Estado Intervencionista, sob duas perspectivas distintas - o Estado Socialista e o Estado do Bem-Estar Social -, caracterizado, em regra, pela interferência do poder público na ordem econômica, criando as primeiras normas jurídico-econômicas, atenuando a autonomia de vontade das partes na atividade econômica e sobrepondo-se os interesses coletivos aos interesses individuais.

Foi nesse momento da história que a Economia, caracterizada como ciência moderna, passou a estudar os agentes econômicos, os fatores de produção e a macroeconomia.

Notou-se, com o foco na evolução histórica da ordem econômica nacional, que o modelo de Estado Intervencionista Social adotado no Brasil foi completamente ineficaz com relação à regulamentação e ao controle dos serviços públicos e do desenvolvimento de atividades econômicas.

A solução encontrada à época e que se faz presente até os dias atuais foi a utilização dos vértices regulador e fiscalizador do Estado, transferindo para a iniciativa privada a prestação de serviços direcionados ao bem-estar social e à coletividade, ampliando a atuação do setor privado na ordem econômica nacional.

Analisou-se o conceito de ordem econômica e percebeu-se que este passou a ser um termo jurídico no momento em que passou ser sistematizado nas constituições das Nações, quando ocorreu a transição do modelo econômico do Estado Liberal para o modelo econômico do Estado Intervencionista.

Concluiu-se, portanto, que a ordem econômica foi transformada de tema econômico para tema jurídico em sede constitucional, consistindo no conjunto de princípios e regras jurídicos que possuem como principal objetivo a regulação das relações que surgem através da atividade econômica, orientando todas as consequências envolvidas no exercício desta.

Com relação ao tratamento dado pela Constituição Federal de 1988 à ordem econômica, viu-se que foram indicados fundamentos específicos e princípios gerais que devem permear a ordem econômica, juntamente com a ordem financeira,

dando ao legislador ordinário o desdobramento da norma constitucional. Viu-se, também, que a regulamentação da ordem econômica na Constituição Federal de 1988 dá-se do artigo 170 ao artigo 192 da Carta Magna.

Esclareceu-se que, para que o Estado possa planejar e executar os objetivos sociais e financeiros da Nação, ele elege indivíduos, físicos ou jurídicos, que são obrigados a destinar parte dos seus rendimentos com a atividade econômica desenvolvida para o Estado, com o objetivo de que este possa acumular recursos para o custeio de tais objetivos.

Percebeu-se que há conflitos na arrecadação, pelo Estado, de verbas para custear e colocar em prática as obrigações dele com o crescimento de lucros do contribuinte. Apesar da regulamentação em sede constitucional, existe uma enorme dificuldade em atingir uma isonomia entre os contribuintes do fisco, bem como há enormes desvios causados por ambos os polos da relação jurídica tributária: o contribuinte e o fisco.

Percebeu-se, também, que o interesse dos agentes econômicos para com os paraísos fiscais é no intuito de utilizar estes como uma alternativa de reduzir o impacto causado na renda daqueles por conta da altíssima carga tributária e da enorme competitividade na atividade econômica.

Ressaltou-se que não existe uma conceituação unificada para caracterizar um paraíso fiscal, mas há normas no ordenamento jurídico nacional que tratam da matéria, denominando-os como países com tributação favorecida, tais como a Lei Federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e a Instrução Normativa RFB nº 1037, de 4 de junho de 2010.

Buscou-se explicar algumas das questões criminosas e problemáticas envolvendo os paraísos fiscais e algumas das inúmeras práticas lícitas e ilícitas de se desviar dinheiro nacional para os paraísos fiscais, bem como se analisou importante decisão da ADIn nº 2.588, ajuizada pela CNI e julgada em 10/04/2013, com relação a dispositivo do ordenamento jurídico nacional, qual seja o caput e o parágrafo único do artigo 74 da MP 2.158-35/2001, cuja intenção era a de evitar sonegação de imposto nacional.

Mostrou-se a inviabilidade da exigência de acabar com os paraísos fiscais, feita por campanha liderada por empresas no mundo todo, tendo em vista

que não se pode passar por cima da ordem mundial e da soberania dos países. Acabar com os paraísos fiscais não é uma solução viável. Aumentar o controle interno da Nação e aumentar a pressão internacional por tratados com o intuito de coibir o sigilo fiscal e o sigilo bancário, seriam as alternativas mais acessíveis, apesar de demandar tempo para que funcionem.

Percebeu-se que a ordem econômica pode ser considerada o tratamento jurídico disciplinado pela Constituição com o intuito de conduzir a vida econômica do Brasil, limitando-a e delineando-a de acordo com o que é previsto na Carta Magna, para legitimar a intervenção do Estado no domínio privado econômico e que anda lado a lado com o Direito Tributário, tendo em vista a cobrança de tributos do Estado ao contribuinte para manutenção do coletivo, social e econômico da Nação.

Concluiu-se, portanto, que o prejuízo causado pelo uso dos paraísos fiscais atinge principalmente países em desenvolvimento, pois a verba remetida para eles deveria ser obtida através dos tributos cobrados do contribuinte e seria utilizada para a manutenção dos objetivos sociais e dos projetos econômicos da Nação, tornando o crescimento desta equilibrado e garantindo a correta condução da vida econômica e da ordem econômica do País.

REFERÊNCIAS

ANFIP, Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. Crise Financeira Mundial: impactos sociais e no mercado de trabalho. Organizadores: Carlos Roberto Bispo, Juliano Sander Musse, Flávio Tonelli Vaz, Floriano José Martins. Brasília: ANFIP, 2009.

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

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

BATISTI, Nelia Edna Miranda. Evolução da Ordem Econômica no Contexto Político-Econômico das Constituições Brasileiras. Disponível em <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp044787.pdf>, acessado em abril de 2014.

BICALHO, Lucídio. Nota Técnica nº 173 - A indignação mundial com relação aos Paraísos Fiscais. Brasília: INESC, Julho de 2011.

BICALHO, Lucídio. Nota Técnica nº 178 - Fim aos Paraísos Fiscais: Brasil e o G-20 precisam tornar efetivas a transparência e a troca de informação em matéria fiscal. Brasília: INESC, Maio de 2012.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Sobre as alterações na lista dos paraísos fiscais no Brasil e o caso de Tristão da Cunha. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (Org.). Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal. v. I. Coimbra: Almedina, 2013, p. 315–333.

FARIAS, Rui Barros Leal, in O Exame da Constitucionalidade da Utilização dos Paraísos Fiscais como Instrumento de Planejamento Tributário. Dissertação de Mestrado em Direito na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará. Ceará: Universidade Federal do Ceará, 2007.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu, in Lições de Direito Econômico. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988. 9ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

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

MARINS, James. Elisão tributária e sua regulação. São Paulo: Dialética, 2002.

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

MISSEL, Marícia de Azambuja Fortes. O Combate aos Paraísos Fiscais pela OECD e as Implicações do Princípio da Transparência. Trabalho de pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Supervisão Glória Teixeira. Portugal: Universidade do Porto, 2011.

NADAL, Alejandro. A importância dos paraísos fiscais para o neoliberalismo. Em <http://jornalgnn.com.br/blog/luisnassif/a-importancia-dos-paraissos-fiscais-para-o-neoliberalismo>. Acesso em 09/10/2013.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Interpretação no direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

OKUMA, Alessandra de Souza. Normas Anti-Elusivas Domésticas e Internacionais no Direito Tributário Internacional. São Paulo: 2009.

SZEZEBICKI, Arquimedes da Silva. Os Princípios Gerais da Ordem Econômica Brasileira: Avanços e Efetividade desde a Constituição Federal de 1988. Disponível em <http://www.eptic.com.br/arquivos/Publicacoes/textos%20para%20discussao/textdisc6.pdf>. Acesso em abril de 2014.

TAVARES, André Ramos. Direito Constitucional Econômico. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Incentivos Fiscais. São Paulo: IDTL, 2007.

TORRES, Heleno Taveira. Direito Público e direito privado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. 2ª Edição.

VIEIRA, Dionatan Silva. Offshore e paraísos fiscais. Disponível em http://www.pucrs.br/edipucrs/XSalaolC/Ciencias_Sociais_Aplicadas/Direito/70011-GIONATAN_SILVA_VIEIRA.pdf - acessado em 09/10/2013. Acesso em abril de 2014.

XAVIER, Alberto Pinheiro. Conceito e natureza do lançamento tributário. São Paulo: Juriscredi, 1972.

XAVIER, Alberto Pinheiro. Direito tributário internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 6ª Edição.