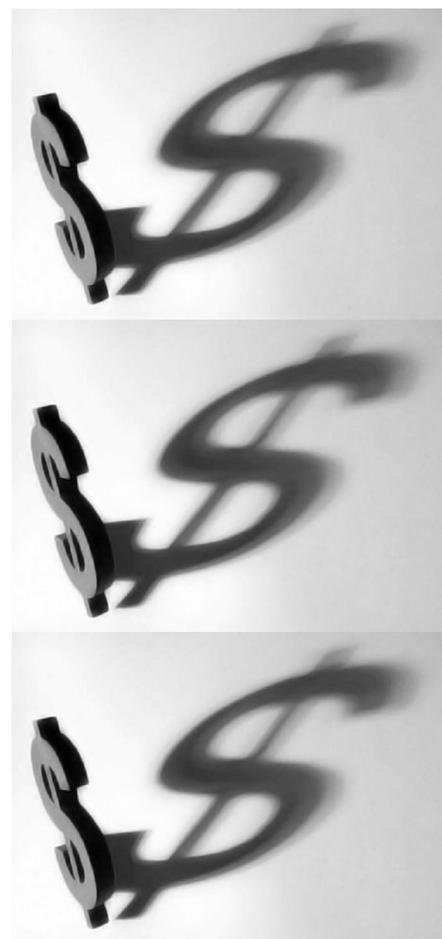




**Hélio Sílvio Ourém  
Campos**

# **Economia versus Democracia:** o princípio da legalidade em um Brasil globalizado



**Recife, 2010**

**ISBN**  
**978-85-910576-0-3**

**HÉLIO SÍLVIO OURÉM CAMPOS**

**ECONOMIA VERSUS DEMOCRACIA:  
O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE EM UM BRASIL  
GLOBALIZADO**

**1ª Edição**

**Recife**  
**Edição do Autor**  
**2010**

## Apresentação

Duas situações precisam aqui ser destacadas.

Primeiro, é a utilização do veículo E-book como um divulgador de idéias, inclusive jurídicas.

Depois, é a possibilidade de apresentar alguns artigos resultantes do trabalho de pesquisa que venho desenvolvendo entre a graduação e a pós-graduação na Universidade Católica de Pernambuco, integradamente com o aporte do exercício da função de magistrado federal, que exerço há quase vinte anos.

A integração entre a teoria e a prática vem sendo uma preocupação constante nos últimos tempos, pois, em direito, considero que a teoria precisa estar vocacionada para a prática, que, por sua vez, não deve abrir mão de construções teóricas que venham a abrir espaços para novos raciocínios e novas soluções.

Esperando ser útil, colecionei os textos a seguir.

## ÍNDICE

<b>Apresentação</b> .....	<b>03</b>
<b>1. O Princípio Constitucional da Legalidade: um momento histórico superado?</b> .....	<b>06</b>
1.1. Das Medidas Provisórias. ....	09
1.2. Da hierarquia entre Leis Ordinárias e leis Complementares. Análise e jurisprudência. ....	15
1.3. Do Programa de Integração Social. ....	17
1.4. Do sigilo bancário. ....	18
1.5. Do Código Tributário Nacional. ....	19
1.6. Referências. ....	23
<b>2. O impacto do <i>lobby</i> na formulação e na aplicação da lei e sua interferência nos direitos fundamentais em um mundo globalizado.</b> .....	<b>25</b>
2.1. O ingresso na magistratura brasileira. ....	25
2.2. O <i>lobby</i> . ....	30
2.3. Referências. ....	36
<b>3. O direito tributário na sociedade de risco.</b> .....	<b>37</b>
3.1. São Grandes os Números da Tributação Brasileira. ....	40
3.1.1. Números da Receita Federal do Brasil, divulgados m 07.07.2009. ....	40
3.1.2. Números da Seguridade Social no Brasil. ....	41
3.2. Princípios Tributários. ....	43
3.2.1. Legalidade. ....	43
3.2.2. Anterioridade. ....	43
3.2.3. Irretroatividade. ....	44
3.2.4. Isonomia. ....	44
3.3. Quadro Geral do direito Tributário no Brasil (Código Tributário Nacional – Lei 5.172, de 25.10.1966). ....	45
3.4. Referências. ....	46
<b>4. Medidas de urgência contra a Fazenda Pública e as suas restrições legais.</b> .....	<b>49</b>
4.1. Destaques .....	49
4.2. Tipos de Medidas de Urgência. ....	52
4.3. Leis .....	53
4.3.1. Constituição Federal de 1988. ....	53
4.3.2. ADCT. ....	54
4.3.3. Lei nº. 10.259, de 12.07.2001 – Lei dos JEF's. ....	55

4.3.4. Código de Processo Civil – Lei nº. 5.869, de 11.01.1973. -----	56
4.3.4.1 Tutela Antecipada. -----	56
4.3.4.2. Poder geral de Cautela. -----	57
4.3.5. Lei nº. 12.016, de 07.08.2009. -----	58
4.3.6. Lei nº. 7.347, de 24.07.1985. -----	59
4.3.7. Lei nº. 4.417, de 29.06.1965. -----	60
4.4. Referências. -----	61
<b>5. Preço de Transferência no Direito Tributário Brasileiro: a Constitucionalidade do Princípio “<i>Arm’s Length</i>”. -----</b>	<b>63</b>
5.1. Da igualdade e o princípio “ <i>Arm’s Length</i> ”. -----	65
5.2. O princípio “ <i>Arm’s Length</i> ”. -----	65
5.3. Dos métodos de fiscalização. -----	65
5.4. Da fiscalização. -----	66
5.5. Da comprovação dos preços médios. -----	67
5.6. Dos paraísos fiscais e análogos. -----	67
5.7. Referências. -----	70

## 1. O Princípio Constitucional da Legalidade: um momento histórico superado?

RESUMO: trata-se de um estudo sobre o princípio da legalidade, especialmente no âmbito constitucional tributário, veiculando a necessidade da construção gradual de uma mentalidade de cidadania, que exige do Estado Democrático de Direito não um respeito isolado à segurança jurídica, mas também o registro da indignação quanto à impunidade. Partiu-se, assim, da doutrina à jurisprudência; ou seja, do geral para o particular.

Palavras-chave: legalidade; impunidade; efetividade; Brasil.

### THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF LEGALITY: a historical moment overcome?

This is a study about the principle of legality, especially under constitutional tax, running the necessity for the gradual construction of a mentality of citizenship, which requires from the Democratic State of Law not a unique respect to the legal certainty principle, but also the record of the indignation about the impunity. Left, therefore, the doctrine of jurisprudence, the general to the particular.

Keywords: law, impunity, effectiveness, Brazil.

Entendo que seja preciso distinguir entre a ilusão sobre como os homens deveriam ser e a constatação de como o homem realmente é, elaborando-se soluções políticas que detenham um potencial concreto de funcionamento. Provavelmente, a virtude não seja monopólio do povo, nem tampouco a corrupção econômica e moral é monopólio das camadas de elite (populismo). Há uma espécie de mixagem entre qualidades e defeitos em todas as esferas, e daí a importância de facilitar o fluxo social e a alternância no governo das comunidades organizadas.

Enfatizou-se, aqui, a necessidade de o intérprete não desprezar a norma, principalmente a constitucional, alçando vôos em direção a outras alternativas.

Bem ao contrário, pois quanto mais ele conhecer o ordenamento jurídico que aplica, melhor. Afinal, mesmo que, aparentemente, ele só esteja fazendo incidir uma única norma; no seu ato de aplicação, deve haver o compromisso com todo o ordenamento.

Veja-se as diversas concepções do que seja (ou deva ser) a lei, segundo Jorge de Miranda (1997:125 e 126):

As mais significativas concepções sobre o Estado e o Direito projectam-se necessariamente em diversos entendimentos do que seja (ou deva ser) a lei. Recordem-se, assim, nos últimos séculos: - lei, ordenação da razão (S. TOMÁS DE AQUINO, e, de certo modo, ainda SUAREZ); - a lei, vontade do soberano (HOBBS), - a lei, garantia da liberdade civil e da propriedade (LOCKE); - a lei ligada à divisão do poder e ao equilíbrio das instituições (MONTESQUIEU); - a lei, expressão da vontade geral (ROSSEAU); - a lei, vontade racional (KANT); - a lei, instrumento para a utilidade e a felicidade geral (BENTHAM); - a lei, manifestação imediata do poder soberano (AUSTIN); - a lei, instrumento do domínio de classe (MARX, ENGELS); - a lei, escalão de normas imediatamente a seguir à Constituição (KELSEN); - o conceito político de lei (SCHMITT). Mas a problemática da lei insere-se

na problemática geral do poder. Com o conteúdo da lei contem a organização da sociedade e do poder de a governar.” JORGE MIRANDA, acrescenta: “Não é por acaso que LOCKE considera o poder legislativo o poder primordial por ser ele que determina as diferentes formas de governo. Nem é por acaso que, recusando embora a separação de poderes, ROSSEAU admite a distinção entre função legislativa e função executiva, sustentando que aquela é a única soberana. Ou que, pelo contrário, MONTESQUIEU a pretende limitar.

É tal como uma esfera em contato com uma mesa plana. O ponto de contato entre a esfera e a mesa pode ser um só, mas a mesa suporta todo o peso da esfera.

Note-se, então, uma importante advertência. Concluir deste modo não se trata apenas de um valor, mas da fixação de uma providência objetiva.

A segurança, um valor, é instrumentalizada por uma expressão objetiva, que é a legalidade.

Assim, o seu cumprimento passa a poder ser provado dentro de limites mais estritos, dando margem a um menor número de dúvidas.

Daí, ser fundamental que a Constituição não seja vista como uma espécie de “*Constituição patrícia*” (os patrícios eram os aristocratas proprietários de terras na antiga Roma – formavam a camada social dominante), que traria, em seu próprio interior, margens a contra-argumentos que inviabilizam as conquistas das camadas sociais menos favorecidas.

A segurança e a legalidade, que é uma sua expressão objetiva, são, elas próprias, instrumentos da justiça.

Em um Estado Democrático de Direito (art. 1º, da Constituição do Brasil), deve a lei estar a serviço da redução das *desigualdades sociais e econômicas*, não devendo esta previsão constitucional confundir-se com uma forma oca, onde cabe tudo; especialmente, os privilégios dos grupos ou elites politicamente influentes.

Sem a tentativa de se tornar iguais os cidadãos, termina por haver uma relação entre inferiores e superiores, onde os primeiros, simplesmente, sujeitam-se.

A interpretação da lei não deve ser sinônimo de indiferença. A imparcialidade também não. É um comando constitucional a redução das desigualdades sociais (art. 3º, inc. III, da Constituição do Brasil). No Brasil, este é um objetivo fundamental da República (art. 3º, “caput”).

Enfim, a lei deve estar a serviço da segurança, da liberdade, da igualdade. Tudo isto se operando mediante a lei.

A Lei Constitucional fixa limites que o legislador não pode ultrapassar. Em outras palavras, legislar também é aplicar a Constituição.

Na Constituição do Brasil, o princípio da legalidade encontra-se presente de maneira explícita, e também implícita. E, às vezes, o silêncio fala tão ou mais alto, considerando as circunstâncias que o envolvem, pois quem cala não consente nem dissente, pois isto dependerá das

circunstâncias. Um exemplo disto é a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. É o seu art. 40: “Quando dados, atuações ou documentos solicitados ao interessado forem necessários à apreciação de pedido formulado, o não atendimento no prazo fixado pela Administração para a respectiva apresentação implicará arquivamento do processo.

De maneira expressa, é forçoso citar alguns artigos. São eles:

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

(...)

II- ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

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

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...).

São outras tantas as oportunidades em que se faz referência expressa à legalidade, apontando estas apenas como exemplificativas.

De fato, discute-se sobre a adequabilidade da repetição. Alguns podem ver esta técnica repetitiva como algo inútil.

No entanto, é preciso observar o contexto do Brasil, e de sua sociedade, que ainda se mantém ansiosa por preservar direitos que, melancolicamente, não acredita que sejam concretizados.

Demonstração do que digo são as medidas provisórias, onde, mesmo alguns Ministros do Supremo Tribunal Federal reconheceram o excesso, mas o Poder Judiciário pouco fez, na prática, para contê-lo. É o caso, por exemplo, da instituição e da majoração de tributos por esta via, onde não são incomuns as discordâncias individuais de alguns Ministros do mais Alto Tribunal, que, no entanto, dizem ceder ao entendimento do Plenário, como consta no *site* do Supremo Tribunal Federal ([www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)), onde surgiu a seguinte Manchete:

“Data: 09.11.99. Hora: 14 h. CELSO DE MELLO fala do uso excessivo de medidas provisórias pelo Governo. (...) a utilização indiscriminada e as sucessivas reedições de medidas provisórias ‘não podem transformar-se em instrumento de imposição normativa da vontade unipessoal do Presidente da República, exacerbando-se, desse modo, o componente autoritário de que se acham inquestionavelmente impregnados esses atos executivos com força de lei. (...) de 05 de outubro de 88 até o dia 31 passado, o Governo Federal editou e reeditou 4.026 medidas provisórias, média de 366 medidas provisórias por mês. Desse total, o Presidente FERNANDO HENRIQUE CARDOSO foi responsável por 3.223 medidas provisórias, de acordo com o levantamento divulgado pelo Senado. Para o Ministro CELSO DE MELLO, os dados evidenciam que os Presidentes JOSÉ SARNEY,

FERNANDO COLLOR, ITAMAR FRANCO e FERNANDO HENRIQUE legislaram quase duas vezes mais do que o próprio Congresso Nacional. No seu Despacho, o Ministro defendeu a necessidade do Governo definir as matérias que não podem constituir objeto de disciplinação jurídica por medidas provisórias de maneira que o Presidente diminua a sua intervenção no trabalho do Legislativo. Ele acha que essa intervenção 'suprime a possibilidade de prévia discussão parlamentar de matérias que devem estar ordinariamente sujeitas ao poder decisório do Congresso Nacional'. (...) Apesar de considerar que a criação e a majoração de tributos são matérias de competência exclusiva do Congresso, o Ministro CELSO DE MELLO não conheceu do recurso extraordinário apresentado pela Transportadora Urano Ltda. contra a União Federal. No seu Despacho, o Ministro observou que a orientação jurisprudencial firmada pelo Plenário do próprio Supremo Tribunal Federal é no sentido de reconhecer a possibilidade jurídico-constitucional do Presidente da República instituir ou majorar tributos mediante a edição de medida provisória.

Além do mais, em um passado recente, fatos pretéritos foram atingidos, por exemplo, com a utilização dos chamados empréstimos compulsórios.

Sobre isto, destacou Paulo de Barros Carvalho a respeito da forma grosseira como o princípio constitucional da irretroatividade das leis vinha sendo descumprido, pelo Poder Público impositivo, na seara dos empréstimos compulsórios.

Eis o Autor (CARVALHO, 1991:99/100)

Com efeito, o enunciado normativo que protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, conhecido como princípio da irretroatividade das leis, não vinha sendo, é bom que se reconheça, impedimento suficientemente forte para obstar certas iniciativas de entidades tributantes, em especial a União, no sentido de atingir fatos passados, já consumados no tempo, debaixo de plexos normativos segundo os quais os administrados orientaram a direção de seus negócios. Tranqüilos, na confiança de que tais eventos se encontravam sob o pálio daquele magno princípio, foram surpreendidos por grosseiras exações, que assumiram o nome de empréstimos compulsório.

### **1.1. Das Medidas Provisórias (SZKLAROWSKY, 1991:11)**

A jurisprudência vem lapidando esse instituto, inculcando-lhe o formato preciso. (...) Sem dúvida é de se aperfeiçoar o (constitucional), contudo, parece-nos que a raiz do mal não está nas leis em si, mas na sua efetiva execução e na consciência de sua obediência.

Com relação às medidas provisórias, a Constituição brasileira, de outubro de 1988, assim dispôs sobre elas em seu texto originário:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

Parágrafo Único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua

publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.

A Constituição da República italiana, em seu art. 77, dispõe:

Art. 77. O Governo não pode, sem delegação das Câmaras, promulgar decretos que tenham valor de lei ordinária. Quando, em casos extraordinários de necessidade e de urgência, o Governo adota, sob a sua responsabilidade, medidas provisórias, com força de lei, deve apresentá-las no mesmo dia para a conversão às Câmaras que, mesmo dissolvidas, são especialmente convocadas a se reunirem no prazo de cinco dias. Os decretos perdem eficácia desde o início, se não forem convertidos em lei no prazo de sessenta dias a partir da sua publicação. As Câmaras podem, todavia, regulamentar com lei as relações jurídicas surgidas com base nos decretos não convertidos.

Diante destas medidas, acirra-se uma forte polêmica, no Brasil, em torno da segurança jurídica, e da sua forma de manifestar-se pela expressão da legalidade; especialmente em matéria tributária.

Como se pode verificar, nos termos do art. 62, a medida provisória tem, entre as suas características básicas, a *urgência*.

Ora, um dos limites constitucionais fixados para o Estado tributar o cidadão é o da anterioridade (espera pelo ano subsequente – regra geral).

Diz a Constituição sobre a anterioridade, em seu art. 150, inc. III, al. “b”:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III-cobrar tributos: (...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Ocorre que o exercício financeiro, nos termos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (Diário Oficial da União de 23 de março de 1964, estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal), é o ano civil, como diz o seu art. 34: “O exercício financeiro coincidirá com o ano civil. (...)”

Logo, surge a questão da impossibilidade de se compatibilizar a urgência, que é uma característica constitucional da medida provisória, com a exigência, também constitucional, de se esperar o próximo ano para instituir ou aumentar o tributo (anterioridade).

Assim, é voz corrente, na doutrina nacional (Cf. DERZI, 1995:166), a conclusão de que a regra é a de que os tributos não devam ser urgentes; e, portanto, não possam ser viabilizados por medidas provisórias.

Porém, há exceções constitucionais à falta de urgência do tributo.

Mas é preciso reconhecer que, quando a Constituição do Brasil afirma que a lei de diretrizes orçamentárias deve orientar a elaboração da lei orçamentária anual, dispondo sobre as alterações na legislação tributária (art. 165, § 2º), deixa claro que, em matéria tributária, há

a necessidade de um planejamento tanto do Estado, quanto também das empresas privadas, que não podem (assim como o cidadão comum) ser surpreendidas com abruptas inovações legislativas.

Entre as exceções a que me refiro, uma delas está no próprio art. 150, e diz respeito a quatro impostos. Uma outra encontra-se no art. 149, e diz respeito aos empréstimos compulsórios. E, finalmente, há a figura dos impostos de guerra, ou extraordinários no art. 154, inc. II (*observação: todos os dispositivos citados são da Constituição do Brasil*).

Veja-se o que eles dizem:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I- para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II- no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o princípio da anterioridade (art. 150, III, “b”). Parágrafo Único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (...)

Art. 150. (...)§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I (calamidade), 153, I, II, IV e V . (são os impostos da União Federal sobre a importação de produtos estrangeiros; sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários); e 154, II (imposto de guerra); e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I; e

Art. 154, II (são os impostos de guerra) Art. 154. A União poderá instituir: (...) II- na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessando as causas de sua criação). (grifei)

Procurando dizer tudo isto de maneira direta. A anterioridade tributária sofre exceções constitucionais, entre elas estão os impostos de guerra, os impostos regulatórios externos (importação e exportação), o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações financeiras.

Ocorre que, nos casos dos impostos de guerra, não há impedimento para a medida provisória, dado a significativa relevância e urgência da situação. Não se trata de zona de fronteira.

Quanto aos demais, parece-me desnecessária a utilização da medida provisória, pois basta ver o art. 153, § 1º, da Constituição do Brasil, que faculta ao Poder Executivo a alteração das alíquotas (e não mais base de cálculo, como previa o Código Tributário Nacional no art. 97 “Somente a lei pode estabelecer: (...) IV- a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 (já havia sido revogado pelo Decreto lei nº 406, de 31.12.68 e tratava da circulação de mercadorias) e 65.”

Estes artigos referem-se ao imposto sobre a importação, sobre a exportação, sobre a transmissão de bens imóveis, sobre operações de crédito, câmbio e seguros e sobre operações

relativas a títulos e valores mobiliários”, que poderá se utilizar dos decretos (art. 84, inc. IV), desde que dentro dos limites (mínimo e máximo) fixados pela lei geral.

Restariam, também, os empréstimos compulsórios, disciplinados no art. 148, da Constituição do Brasil.

Note-se que, aqui, a exigência de lei é expressa. E a lei exigida é a complementar, que tem quórum qualificado de maioria absoluta, e, sobre o tema “hierarquia da lei complementar”, destaco as palavras de Paulo de Barros Carvalho, onde, socorrendo-se do magistério de Souto Maior Borges, esclarece que estas leis não são necessariamente superiores às leis ordinárias. É a Constituição que indica se a matéria lhe é ou não reservada. Se o for, em face de mandamento constitucional nesta direção, não caberá à lei ordinária invadir-lhe o espaço que lhe é próprio (Cf. BARROS, 1991:135-136).

Com isto, desde a redação originária, havia aqueles que defendiam que, por ter a medida provisória força de lei (art. 62), estaria vedado a ela o campo reservado às leis complementares, pois as medidas provisórias poderiam, apenas, atuar na seara das leis ordinárias. Atualmente, a vedação de edição de medidas provisórias sobre matéria de lei complementar é expressa no art. 62, § 1º, inc. III (Emenda Constitucional nº 32, de 11.09.2001). Observe-se, entretanto, o mesmo art. 62, § 1º, inc. I, al. “d”, quando ressalva das vedações o art. 167, § 3º, que dispõe sobre a abertura de crédito extraordinário para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

Além disto, quando a Constituição do Brasil registrou em seu art. 68 que não deveria ser objeto de delegação ao Executivo as matérias inerentes à lei complementar, estaria, também aí, fixando mais um impedimento para as medidas provisórias.

A base disto estava na argumentação de que, quando a Constituição do Brasil quis falar em lei complementar, ela o fez expressamente.

Logo, como no art. 62, que trata das medidas provisórias, ela assim não procedeu, a conclusão seria pela impossibilidade de sua utilização em matéria reservada constitucionalmente à lei complementar.

Ocorre que, se assim o fosse em relação à medida provisória, também o deveria ser em relação às demais situações constitucionais, onde o termo *lei* vem desacompanhado da expressão “complementar”.

Mas não é isto o que ocorre, pois o próprio art. 5º, inc. II, que consigna o princípio da liberdade, vem grafado da seguinte maneira: “Art. 5º. (...) II- *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;*”.

Ora, quer me parecer evidente que, na expressão *lei* ali utilizada, cabia entender lei ordinária, e também lei complementar. Seria um tanto absurdo imaginar o contrário, pois estaria permitindo a Constituição o descumprimento das leis complementares, exatamente aquelas que têm um quórum qualificado, tal como foi visto.

Enfim, com a antipatia não se interpreta, mas apenas se ataca.

Por tudo isto, em minha visão, era possível, em face da redação originária do Diploma Constitucional, a utilização da medida provisória em matéria tributária em alguns casos excepcionais, a saber: a) impostos de guerra; b) empréstimo compulsório para o qual a Constituição do Brasil não veiculou a obediência ao princípio da anterioridade, ou seja, em casos de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública e de guerra externa ou sua iminência. Lembrando, aqui, de que o art. 148, da Constituição de outubro de 1988, exige lei complementar para a instituição de empréstimo compulsório.

Portanto, foi constituída uma situação bem peculiar pela Emenda Constitucional nº 32, de 11.09.2001, porquanto da vedação da edição de medidas provisórias sobre matéria reservada à lei complementar (art. 62, § 1º, inc. III). Assim, não caberia mais a utilização de medida provisória em se tratando de empréstimo compulsório, embora destacada a relevância e a urgência? Creio que ainda caiba por força da ressalva feita pelo art. 62, § 1º, inc. I, al, “d”, que faz remessa ao art. 167, § 3º, dispositivo que regulamenta a abertura de crédito extraordinário para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

Sobre a exceção à anterioridade, e como argumento de reforço ao que digo, lembro de um antigo adágio que ensina que, ao se incluir um, exclui-se o outro, sobre os brocardos jurídicos, disse Carlos Maximiliano (1981:239-240):

Na alvorada do século XI, Burcardo, Bispo de Worms, organizou uma coleção de cânones, que adquiriram grande autoridade, e foram impressos em Colônia, em 1548, e, em Paris, em 1550. Granjeou fama aquele repositório, sob o título de *Decretum Burchardi*. Eram os cânones dispostos em títulos e reduzidos a regras e máximas; na prática lhes chamavam burcardos, a princípio; dali resultou a corruela brocardos, que se estendeu, em todo o campo do Direito Civil, aos preceitos gerais e aos aforismos extraídos da jurisprudência e dos escritos dos intérpretes. Os brocardos parecem fadados a passar, com certos condutores de homens, do exagerado prestígio à injusta impopularidade. A sua citação, diurna outrora, vai-se tornando cada vez menos frequente; rareiam, talvez, os entusiastas à medida que surgiam desdenhosos e opositores. Àquelas regras de Direito, muito breves e formuladas quase sempre em latim, os antigos chamavam de axiomas, vocábulo destinado, em Matemática, a designar as proposições evidentes por si mesmas, que dispensam esclarecimentos e demonstrações.(...) Outros mestres julgam eternos os brocardos, por serem a própria razão natural escrita; ao invés de homenagem ao progresso, acham insânia mudá-los ou repeli-los; pois esclarecem, iluminam, guiam: são raios divinos.

Ora, se, em nossa Constituição, incluiu-se, expressamente, o princípio da anterioridade na hipótese normativa do inc. II, é porque não era preciso observá-la no inc. I, do art. 148.

E, ainda, é de destacar que as hipóteses do inc. I dizem respeito à guerra e calamidade, que são situações urgentes e relevantes.

Acaso fosse preciso observar o princípio da anterioridade nestas circunstâncias, quando o empréstimo fosse cobrado, já se haveria perdido a guerra, ou a calamidade já teria feito um enorme estrago.

Sei que este assunto é bastante polêmico, e a qualquer conclusão que se chegue, dificilmente, haverá a unanimidade.

Também por isto, e em face das várias implicações que deste tema poderão decorrer, consagrarei, em um outro espaço, um tratamento mais minudente.

Quanto à utilização da medida provisória, em matéria penal, parece imperioso concordar com Francisco de Assis Toledo, em seus Princípios Básicos de Direito Penal, quando afirma que não pode haver a instituição de crime ou pena (direito penal e processual penal), nem tampouco a agravação das mesmas, por esta via. Além do mais, é imperativo que se evite os abusos.

São estas as suas palavras em torno do caráter quase ilimitado de criação de novas figuras típicas, e o que isto representaria contra a liberdade em seus diferentes matizes, precipuamente contra a liberdade de locomoção

É o Autor (TOLEDO, 1994:24-25):

A Constituição de 1988, no art. 62, substitui o decreto-lei pela medida provisória, sem tradição no direito brasileiro, e não estabeleceu, de modo expresso, os limites objetivos para a edição desta última, exigindo apenas 'relevância e urgência, requisitos genéricos e pouco confiáveis. (Ora, a medida provisória, por não ser lei, antes de sua aprovação pelo Congresso, não pode instituir crime ou pena criminal (inciso XXXIX) (...) Sendo assim, não se faz necessária muita acuidade para perceber que a criação de figuras penais e até a simples agravação de penas através de medida provisória poderiam prestar-se para coisas desta natureza: a) extirpação da liberdade de ir e vir, através da prisão em flagrante por crimes recém-criados, por medidas provisórias; b) extirpação da inviolabilidade da residência e do sigilo da correspondência, nas mesmas hipóteses, pondo por terra as garantias dos incisos XV, XI e XII, já que a possibilidade de criação de tipos penais novos é quase ilimitada.

E, continua o ex-Ministro do Superior Tribunal de Justiça, relatando a sua preocupação com o exagero e o abuso na utilização do instituto das medidas provisórias, realçando as atrocidades que, infelizmente, foram cometidas a título de cumprimento de alguns decretos-leis, uma versão antiga e agressiva das "leis do Executivo brasileiro".

Nas suas exatas palavras (TOLEDO, 1994:24-25):

Aos brasileiros que, nos dias de hoje, assistem atônitos à edição em série dessas medidas provisórias, é bom lembrar que, por decreto-lei, já tivemos 'leis' de segurança nacional, o que poderá sugerir, a qualquer momento, uma tentativa de recaída nessa linha de orientação, desta feita obviamente por 'medida provisória.

Aliada a estes argumentos, veio a Reforma Constitucional de setembro de 2001 que, no art. 62, § 1º, inc. I, al. "b", veda a edição de medidas provisórias sobre matéria de direito penal, processual penal e processual civil.

## 1.2. Da hierarquia entre Leis Ordinárias e Complementares. Análise e Jurisprudência

Como uma forma de fixação de segurança, no Brasil, certamente um tema mereceu, e ainda merece, destaque, conforme as implicações jurisprudenciais que relatarei após a explicação do assunto a que me refiro.

Trata-se de saber se a “lei complementar” detém hierarquia sobre a “lei ordinária”. Há aqueles que pensam que sim.

Basicamente, são dois os motivos que apresentam.

Primeiro, o quórum de aprovação da lei complementar é superior ao da lei ordinária.

Sobre a lei ordinária, dispõe o art. 47, do Texto Constitucional: “Título IV. DA ORGANIZAÇÃO DOS PODERES. Capítulo I – DO PODER LEGISLATIVO. Seção I- DO CONGRESSO NACIONAL: “Art. 47. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros”.

Sobre a lei complementar, dispõe o art. 69, do Texto Constitucional: “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.”.

Segundo, o dispositivo constitucional que se refere ao processo legislativo traz as leis complementares logo abaixo das Emendas Constitucionais, deixando as leis ordinárias para depois.

É o art. 59, da Constituição do Brasil, que trata das Disposições Gerais do processo legislativo, e tem a seguinte redação:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II- leis complementares; III- leis ordinárias; IV- leis delegadas; V- medidas provisórias; VI- decretos legislativos; VII- resoluções. Parágrafo Único. Lei Complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Pessoalmente, não me perfilho entre aqueles que defendem esta hierarquia, pelo menos com base nestes dois fundamentos. De fato, pragmaticamente, é enganoso pensar que o quórum qualificado seja uma nítida dificuldade de empenho. Por vezes, e sobre um mesmo assunto, pode ser mais difícil aprovar uma lei ordinária do que uma Emenda Constitucional. Exemplifico. Certas matérias estão na vala da competência privativa para a iniciativa de encaminhamento de projetos de lei. Logo, se a autoridade competente não a encaminha, não adianta possuir o quórum parlamentar necessário, simplesmente porque o projeto de lei não será encaminhado.

O motivo para esta tomada de posição é o de que considero que se a Constituição atribui um assunto para a seara da lei ordinária, e, mesmo assim, o legislador dispõe mediante lei complementar, a matéria não deixará, por isto, de estar reservada à lei ordinária.

Logo, atendendo à própria Constituição, esta lei havida, formalmente, como complementar, pode ser, perfeitamente, alterável por lei ordinária.

O cerne da questão, portanto, não é o de se a lei complementar mantém hierarquia sobre a ordinária; mas o de que os espaços fixados constitucionalmente devem ser observados pelo legislador inferior.

Do que até aqui foi dito, retiro duas conclusões: 01) se a Constituição atribui um assunto para a lei ordinária, e o mesmo é tratado por lei complementar, esta deverá ser havida como se lei ordinária fosse, podendo ser modificada pela via ordinária, sem restrição de quórum; 02) se a Constituição atribui um assunto para a lei complementar, e o mesmo é tratado por lei ordinária, esta deverá ser havida como inconstitucional.

Evidentemente que, do ponto de vista estritamente formal, a partir da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998 (e de outras que a sucedam e que tenham a mesma natureza), que regulamenta o Parágrafo Único do art. 59, da Constituição do Brasil, de outubro de 1988, havendo surgido a disciplina nacional para a confecção legislativa, as normas elencadas, no art. 59, inclusive as leis complementares e as ordinárias, devem se submeter aos predicamentos fixados.

Não se trata, portanto, de hierarquia quanto ao conteúdo, mas de uma necessidade de uniformização da técnica formal de legislar.

Embora não utilizando os mesmos argumentos, disponibilizo para o leitor Paulo de Barros Carvalho, que, assim se manifestou, com o apoio de José Souto Maior Borges, sobre o tema da hierarquia da lei complementar, ressaltando que não é a topologia normativa, nem tampouco o mero procedimento que transforma “acordos dilatários” práticos em estruturas normativas hierarquizadas.

Eis o filósofo-tributarista Paulo de Barros Carvalho (1991:134-136):

É excelente instrumento de legislação nacional, alcançando, conjunta ou isoladamente, a esfera jurídica das pessoas políticas de direito constitucional interno. Talvez por isso seja freqüente o magistério de que as leis complementares desfrutem de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do art. 59 (CF), vindo logo abaixo das emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o art. 69 (CF). Foi José Souto Maior Borges (Lei Complementar Tributária, Revista dos Tribunais, 1975, p. 54 e s.) quem pôs a descoberto as erronias dessa tese, baseada, rudimentarmente, na topologia do enunciado legal e no procedimento legislativo preconizado para a edição dessas normas. Com argumentos sólidos, demonstrou que as leis complementares não exibem fisionomia unitária que propicie, em breve juízo, uma definição de sua superioridade nos escalões do sistema. De seguida, propõe critério recolhido na Teoria Geral do Direito, para discernir as leis complementares em duas espécies: a) aquelas que fundamentam a validade de outros atos normativos; b) as que realizam sua missão constitucional independentemente da edição de outras normas.

E o mesmo autor arremata que é a própria Constituição que define a existência, caso a caso, da hierarquia entre as normas a ela subalternas (CARVALHO, 1991:134-136):

Trazendo essa diretriz para o setor que nos interessa, ganha outro aspecto a questão da hierarquia, tornando legítimo asseverar que, em alguns casos, a lei complementar subordina a lei ordinária, enquanto noutros descabem considerações de supremacia nos níveis do ordenamento, uma vez que tanto as complementares como as ordinárias extratam seu conteúdo diretamente do texto constitucional.

No entanto, diante da Constituição do Brasil, de outubro de 1988, fez questão de frisar a vinculação de todas as normas do sistema à estrutura construtiva da norma prevista no Parágrafo Único, do art. 59, do Texto Constitucional (CARVALHO, 1991:140):

Quanto à hierarquia da lei complementar é que devemos registrar a novidade, pois, assim que forem editados os preceitos a que alude o parágrafo único do art. 59, a lei ordinária e as que lhe forem equiparadas ficarão a ela submetidas, sob o ângulo formal. No que tange ao conteúdo, permanece tudo como antes.

O dispositivo mencionado diz o seguinte: “Art. 59. (...) Parágrafo Único. Lei Complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”

Esta lei já existe. É a Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998.

Cabe, então, aproveitar esta oportunidade, e apresentar três das mais importantes questões levadas ao Poder Judiciário brasileiro sobre este assunto.

Duas delas suscitam a questão de uma lei ordinária válida, de acordo com a Constituição antecedente, vir a ser recepcionada como lei complementar, de acordo com a nova Constituição, deixando de poder sofrer, por isto, alteração por lei ordinária.

São as questões cogitadas: a discussão sobre o Programa de Integração Social (PIS); a polêmica sobre a quebra do sigilo bancário e a natureza jurídica da lei do Código Tributário Nacional.

Apresentarei Arestos sobre cada um destes temas. O critério de seleção foi o da clareza de exposição do problema. (Observação: como se poderá constatar, ainda está muito em voga, no Judiciário nacional, o entendimento da existência de hierarquia entre a lei complementar e a ordinária).

### **1.3. Do Programa de Integração Social.**

Aqui, o Tribunal concluiu no sentido de que a Constituição anterior do Brasil não exigia lei complementar para tratar deste assunto. No entanto, em face do entendimento dominante na época, optou-se por ela. Ocorre que a mesma foi alterada como se fosse lei ordinária, suscitando o problema da hierarquia e da pertinência constitucional deste procedimento.

É a Decisão (Arguição de inconstitucionalidade em Apelação de Mandado de Segurança nº 400200, 1989, Rio Grande do sul, Pleno do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. DJ 14.11.90, p. 27126. Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, p. 54. Relator para o Acórdão Juiz Paim Falcão. Decisão por maioria) que, até hoje, no início de um novo século, ainda vem servindo de precedente para o deslinde das demandas judiciais remanescentes neste tema:

A edição de lei complementar só é inafastável quando a Constituição expressamente prevê. O Programa de Integração Social foi criado para atender mandamento constitucional, constante do art. 165, inc. V, da Constituição de 1967, redação da Emenda nº 01/69. Ora, tal dispositivo

constitucional – art. 165 – exigia, para a implementação dos direitos nele mencionados, a existência de lei, não de lei complementar. A criação do PIS, via lei complementar, a de nº 07/70, deveu-se a entendimento, dominante à época, de sua edição, de que a contribuição para o aludido programa tinha natureza jurídica de tributo. Assim, para que não fosse desatendido o comando do art. 62, § 2º., da Constituição então vigente, editou-se a mesma. Porém, com a vigência da Emenda Constitucional nº 08/77, a contribuição para o PIS deixou de se revestir de tal natureza, como reiteradamente entendeu o Colendo Supremo Tribunal Federal. Nestas condições, a denominada Lei Complementar nº 07/70 perdeu esta hierarquia, devendo-se ter a mesma como lei ordinária. Ora, se passou a Ter a hierarquia de lei ordinária, é possível a sua alteração pela via do decreto-lei, técnica de expressão da ordem jurídica então vigente, de igual posição, como seguidamente entendeu a jurisprudência. Inocorrente, desta forma, lesão ao princípio da hierarquia das leis. A expressão ‘finanças pública’, empregada no inc. II, do art. 55, da Constituição revogada, não tem uma conotação restritiva, no sentido de que se refere, exclusivamente, aos recursos monetários administrados pelo Estado em seu próprio interesse. No Estado moderno, a expressão também abarca aquela soma de dinheiro que o Estado administra, por expressa disposição de lei, mas que só mediatamente é do seu interesse. O Programa de Integração Social visa assegurar aos trabalhadores a participação no lucro das empresas, que será maior na medida em que for crescente o desenvolvimento econômico nacional. Ora, tal crescimento implementa-se através de planos nacionais de desenvolvimento que, aplicando os recursos obtidos com a contribuição para o PIS, provocará o crescimento deste. Refere-se ele, pois, a um aspecto de macro-economia, afetador do desenvolvimento nacional e, via de consequência, dizendo respeito às finanças públicas, cujo regramento era possível, na ordem constitucional então vigente, por meio de decreto-lei.

#### **1.4. Do sigilo bancário.**

Aqui, além de haver uma discussão sobre o princípio do devido processo legal, concluiu-se que uma lei ordinária válida, de acordo com o sistema constitucional anterior, poderá, perfeitamente, vir a ser recepcionada como lei complementar, de acordo com o novo ordenamento encimado pela nova Constituição; não podendo, daí, vir a sofrer alteração por lei ordinária.

É a Decisão (Remessa de Ofício nº 3105940, 1994, São Paulo. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 4ª Turma. DJ 31.10.95, p. 75041. Relatora Juíza LUCIA FIGUEIREDO. Unânime):

A Lei nº 4.595/64, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, passou a ter força de lei complementar, não podendo ser alterada pela Lei nº 8.021/90, ordinária, e, pois, de hierarquia inferior. No entanto, se assim não for, não basta o início do procedimento fiscal, fazendo-se necessário que se observe o princípio constitucional do devido processo legal. A simples menção da abertura do procedimento fiscal, sem a comprovação de que o contribuinte sequer teria sido cientificado de sua deflagração, importa em exonerar a instituição financeira do dever de fornecer as informações solicitadas pela autoridade fiscal, abrigoando-se na proteção do sigilo bancário.

Ocorre que o tema do sigilo bancário, e as polêmicas em torno dele, receberam importante revigoramento com a política brasileira de combate à sonegação de tributos; o que implicaria dizer, acaso haja sucesso nesta iniciativa, que a carga tributária daqueles que atualmente já pagam os seus tributos regularmente pode vir a baixar, pelo singelo motivo de que *se todos pagam*, é possível reduzir a carga tributária individual, sem prejuízo da carga tributária geral, não inviabilizando as necessárias despesas do Estado.

Foi a Lei Complementar nº 105, de 10.01.2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, a revitalizadora das discussões; pois, no ponto de vista dos que por ela propugnam, na verdade não se estaria quebrando sigilo algum; mas apenas repassando dados das instituições financeiras para a Fazenda Pública; e, também ela, deveria guardar o respectivo sigilo.

Assim, haveria apenas uma transferência de sigilo. Dos bancos para a Fazenda. Uma transferência do sigilo bancário para o sigilo fiscal.

### **1.5. Do Código Tributário Nacional.**

O Código Tributário Nacional foi votado como lei ordinária, pois assim se permitia no ordenamento encabeçado pela Constituição de setembro de 1946. Ocorre que foi recepcionado como lei complementar pela Constituição de janeiro de 1967, não cabendo mais alterá-lo pela via ordinária, mas tão-somente pela complementar.

Esta questão suscitou grande interesse, pois o Código Tributário Nacional é de 25 de outubro de 1966, tendo advindo, logo a seguir, uma nova Constituição.

Se a conclusão não fosse afirmativa pela sua recepção, haveria a necessidade de um novo Código.

A Decisão que vai a seguir não é a que primeiro consagrou o entendimento da recepção, mas esclarece o ocorrido, ao analisar outra importante discussão, que foi a da validade da contribuição sobre os lucros das empresas

O Acórdão (Arguição de Inconstitucionalidade em Apelação de Mandado de Segurança nº 404947, 1991, Rio Grande do Sul. Pleno do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. DJ 16.09.02, p. 28.541), em suma, registra que, mesmo uma lei votada como se ordinária fosse (Código Tributário Nacional), mas recepcionada por um novo sistema constitucional que lhe atribui o jaez de complementar, não pode vir a ser regularmente modificada pela via da legislatura ordinária, simplesmente porque, se assim se fizesse, restaria descumprido o novo comando constitucional:

Reconhecido ser o Código Tributário Nacional lei ordinária, mas com força de lei complementar, configura-se hipótese de inconstitucionalidade, e não de ilegalidade, já que usurpada competência reservada pelo Texto Maior àquele diploma. Precedentes do extinto Tribunal Federal de Recursos no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 89825/Rio Grande do Sul e do Colendo Supremo Tribunal Federal na apreciação do Recurso Extraordinário nº 101084/Paraná. Questão preliminar que, por maioria, é rejeitada. Estabelecendo, o art. 35, da Lei nº 7.713/88, que os lucros das pessoas jurídicas, ainda não distribuídos, sofrerão tributação na fonte

pelo imposto de renda, viola o disposto no art. 43, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), posto que cria nova hipótese de fato gerador, diversa das previstas em texto de maior hierarquia. Em assim estabelecendo, o texto – art. 35, da Lei nº 7.713/88 – violentou o princípio da hierarquia das leis, constitucionalmente estabelecido no art. 59, da Lei Maior.

Ainda sobre a importância da lei, destaco o trecho do discurso proferido pelo Ministro CELSO DE MELLO, na solenidade de sua posse como Presidente do Supremo Tribunal Federal, realizada, em Brasília/Distrito Federal, no dia 22 de maio de 1997

Uma Constituição escrita – e assim tenho enfatizado em diversas decisões proferidas nesta Suprema Corte – não configura mera peça jurídica, nem representa simples estrutura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos Povos e das Nações. A Constituição reflete um documento político-jurídico da maior importância, sob cujo império protegem-se as liberdades e impede-se a opressão governamental. A Constituição é a lei fundamental do Estado. Nela repousam os fundamentos da ordem normativa instaurada pela comunidade estatal. A normatividade subordinante que dela emerge atua como pressuposto de validade e de eficácia de todas as decisões emanadas do Poder Público. O estatuto constitucional, na pluralidade dos fins a que se acha vocacionado, reflete o momento culminante da instauração de uma ordem normativa revestida do mais elevado grau de positividade jurídica.

Por tudo o que vem sendo estudado quanto à legalidade, é pertinente a preocupação demonstrada pelo Ministro Celso de Melo, que, na condição de Presidente do Supremo Tribunal Federal, fez registrar a sua indignação a respeito da impunidade dos crimes transnacionais (Um dos caminhos de combate à ação internacional criminosa é a permuta de informações, relativizando o sigilo. Seguindo esta linha de raciocínio, cito duas recentes leis brasileiras: a) Lei nº 10.174, de 09 de janeiro de 2.001, art. 1: “*A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.*”; b) Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2.001, alterando o art. 199, do Código Tributário Nacional: “*A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos*), falando sobre a ausência de efetiva reação estatal ao desrespeito sistemático das leis. Raciocina o Ministro, dizendo que o descumprimento das leis reduz a autoridade do direito e leva ao descrédito as instituições.

Ora, se é assim, no plano internacional, com a mesma força e indignação, certamente, o será no plano interno.

São as palavras do Ministro ([www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br), veiculado aos 05 de dezembro de 1998, com o título: *Íntegra do pronunciamento do Ministro CELSO DE MELLO aos participantes do X Congresso Interamericano do Ministério Público – Parte 4*, indicando que o hábito do descumprimento normativo acarreta a indignação e a indiferença das populações, e leva à derrocada a autoridade do direito, ferindo a própria dignidade de cada um e de todos:

A existência da impunidade dos crimes transnacionais e a recusa de cooperação na repressão internacional a esses gravíssimos delitos constituem sinal visível de que o Estado não está sendo capaz de realizar plenamente uma das funções para as quais foi instituído. A ausência de efetiva reação estatal ao desrespeito sistemático das leis, por parte daqueles que atuam no âmbito de organizações criminosas transnacionais, traduz omissão que frustra a autoridade do Direito, que desprestigia o interesse público, que gera o descrédito das instituições e que compromete o princípio da solidariedade internacional na repressão incondicional aos delitos que ofendem a consciência universal e o sentimento de decência e dignidade dos povos. Por isso mesmo, a impunidade representa preocupante fator de estímulo à delinquência, gerando, no espírito do cidadão honesto, o sentimento de justa indignação contra a indiferença ética do Estado, que se revela incapaz ou destituído de vontade política para punir aqueles que transgridem as leis penais.

As palavras são fortes, tal como recomenda a gravidade da situação que se constitui com o desrespeito às leis.

A opção pelo abandono da lei é extremamente perigosa. Imagine-se se outras categorias, como, por exemplo, a dos militares (Forças Armadas), viessem a se filiar ao “direito alternativo”, partindo para a conclusão de desconsiderar o direito legislado.

Tenho comigo que, ao contrário do que alguns possam imaginar, grande parte dos problemas jurídicos, que, atualmente, assolam o Poder Judiciário, inclusive o Supremo Tribunal Federal, não são aqueles provenientes dos leigos, mas os decorrentes daqueles que têm conhecimento jurídico, e deveriam chegar, por si sós, a um consenso.

Esta é a minha insistência: a forma democrática de viabilizar a segurança é a lei, que precisa atender aos limites constitucionais.

Em verdade, há quem acredite que a maior entre as manifestações políticas do Estado é a função de elaborar a lei, pois, tanto a função executiva quanto a judiciária, não seriam mais do que de aplicação legal.

Neste quadrante, é de se concordar com Hans Kelsen (1958:326), que, em sua Teoria Geral do Direito e do Estado, sob o título “Independência dos Juízes”, aponta a similitude entre estas duas funções (executiva / judiciária), atribuindo a razões históricas a existência das diversas denominações.

Enfim, a lei é um instrumento assecuratório de liberdade, e assim foi reconhecida, por exemplo, no art. 6º, da Declaração de Direitos de 1789, que diz:

A liberdade consiste no poder de fazer tudo o que não ofende outrem; assim o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem outros limites além daqueles que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo destes mesmos direitos. Estes limites não podem ser estabelecidos senão pela lei.

Poder-se-ia pensar que esta afirmação – a lei como um instrumento assecuratório de liberdade – apenas teria incidência para o particular, onde o princípio da legalidade termina por ser resumido na frase “pode fazer tudo, desde que a lei não proíba”, e não em relação ao

exercício das atividades próprias à Administração Pública, onde a frase seria “só é permitido fazer aquilo que a lei determina”.

Ocorre que, tanto na afirmação de que se pode fazer tudo, desde que a lei não proíba; quanto, também, na afirmação de que só é possível fazer aquilo que a lei determina, encontra-se o mesmo espírito, o mesmo fim.

O objetivo é um só, ou seja, o de evitar imposições sem base legal. Assim, o administrador público e o juiz não devem ser avistados como senhores que podem fazer tudo, porquanto sejam servidores da lei.

E não basta atender à legalidade, desvirtuando-a através de interpretações de conveniência e oportunidade. É preciso conformá-la à moralidade e à finalidade administrativas.

Ou, como diz Hely Lopes Meireles, em seu Direito Administrativo (1990:78-79):

Cumprir simplesmente a lei na friezão do seu texto não é o mesmo que atendê-la na sua letra e no seu espírito. A administração, por isso, deve ser orientada pelos princípios do direito e da moral, para que ao legal se ajunte o honesto e o conveniente aos interesses sociais.

Foi neste sentido que o art. 37, da atual Constituição da República Federativa do Brasil, que trata da Administração Pública, anexou ao princípio da legalidade, princípios como o da moralidade, da impessoalidade, da publicidade e da eficiência.

Isto porque não basta a segurança pela aplicação da lei. É necessário que se busque a interpretação que melhor atenda aos interesses sociais.

São tentativas constantes de se fixar expressões objetivas para a realização dos valores.

Feitos todos estes comentários sobre o princípio da legalidade, especialmente verificado no contexto do Brasil, é necessário continuar demonstrando os critérios permeadores das providências objetivas que demarcam o princípio da segurança jurídica.

Antes disto, no entanto, peço que se observe o quanto é importante a estabilidade legislativa. Por vezes, passa-se anos construindo uma jurisprudência sobre uma matéria polêmica, e, quando a mesma começa a dar sinais de pacificação, vem o legislador e a altera, começando tudo de novo.

Também quanto à jurisprudência, embora não haja direito adquirido à manutenção da mesma - pois até a súmula pode ser revista -, na medida em que revela o direito na prática, proclamando uma interpretação como assente, é de ser alterada, se este for o caso, com cautela. (Entre as 621 (seiscentos e vinte e uma) Súmulas do Supremo Tribunal Federal, aponto uma que foi cancelada e outra que vem sofrendo abrandamentos pelo Superior Tribunal de Justiça. A cancelada é a de nº 301. Era a Súmula nº 301: “Por crime de responsabilidade, o procedimento penal contra prefeito municipal fica condicionado ao seu afastamento do cargo por impeachment, ou à cessação do exercício por outro motivo.” Aquela que vem sendo abrandada pelo Superior Tribunal de Justiça é a de nº 621. É a Súmula nº 621: “Não enseja embargos de terceiro à penhora a promessa de compra e venda não inscrita no registro de imóveis.” Quanto a esta última, ver o Boletim de Jurisprudência nº 27/92, p. 73, do Tribunal Regional Federal da 5ª Região).

## 1.6. Referências.

ASCENSÃO, José de Oliveira. **O Direito – Introdução e Teoria Geral**. Uma perspectiva luso-brasileira. 10ª ed. Coimbra, Livraria Almedina, 1997.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Belo Horizonte, FUMARC, 1982.

BOBBIO, Norberto. **L'Analogia nella logica del Diritto**. Turim, Istituto Giuridico, 1938.  
\_\_\_\_\_. **Teoria della scienza giuridica**, Turín, 1950.

\_\_\_\_\_. **Diritto e stato nel pensiero di Emanuele Kant**. Turín, 1957.

\_\_\_\_\_. **Teoria della Norma Giuridica**. Torino, Viretto, 1958.

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 1975.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário – nos termos da Constituição Federal de 1988**. 4ª ed. São Paulo, Editora Saraiva, 1991.

DUARTE, Maria Luísa. **A Discricionarietà Administrativa e os Conceitos Jurídicos Indeterminados** – contributo para uma análise da extensão do princípio da legalidade. Lisboa, 1987.

FIGUEIREDO, Fran. **As medidas provisórias no sistema jurídico constitucional brasileiro**. Extraído da Revista de Informação Legislativa – abril/junho de 1991, Brasília/DF.

GUIMARÃES, Vasco Antônio. **A Estrutura da obrigação de imposto e os princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica e proteção da confiança**. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (171). Centro de Estudos Fiscais. Ministério das Finanças. Lisboa, 1995.

KELSEN, Hans. **Teoria General del Derecho y del Estado**. Trad. EDUARDO GARCIA MAYNEZ. 2ª ed., revisada. México, Editora Imprenta Universitaria. 1958.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 9ª ed. 2ª tiragem. Rio de Janeiro. Editora Forense, 1981.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 15ª ed., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais Ltda. 1990.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo V – Actividade Constitucional do Estado. Coimbra. Editora, LDA. 1997.

MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI. Revista de Direito Tributário – 47. **Princípio da praticabilidade do Direito Tributário** (Segurança Jurídica e Tributação), 1995.

SZKLAROWSKY, LEON FREJDA. **Medidas Provisórias**. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 1991.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios Básicos de Direito Penal**. 5ª ed. São Paulo. Editora Saraiva, 1994.

## **2. O impacto do *lobby* na formulação e na aplicação da lei e a sua interferência nos direitos fundamentais em um mundo globalizado.**

RESUMO: na Europa, este importante assunto já começa a ser estudado. Também, no Brasil, o mesmo tema da interferência do lobby, no âmbito de elaboração normativa, como ainda na aplicação da norma jurídica, precisa merecer a atenção tanto da ciência política quanto da jurídica. É isto o que se tenta fazer no artigo a seguir.

Palavras-chave: lobby; interferência; interpretação normativa.

ABSTRACT: in Europe, this important topic is beginning to be studied. Also, in Brazil, the issue of interference from the same lobby as part of normative development, but also in implementing legal, deserves the attention of both political science in the law. This is what we try to do in the following article.

Keywords: lobby; interference; normative interpretation.

Inicialmente, registro que entendo o termo *lobby* como uma série de atividades que buscam exercer pressão, direta ou indireta, sobre os poderes públicos, pretendendo, com isto, postular interesses não necessariamente empresariais, embora rotineiramente o sejam.

Quando se fala em poderes públicos, aí inseridos o Legislativo, o Executivo, e, também, o Judiciário.

Esclareço, ainda, que, ao falar em “*o lobby e a lei*”, embora, naturalmente, reconheça que o processo de elaboração legislativa é uma etapa sujeita aos grupos de pressão, o que, por ora, mais irá me interessar é a possibilidade de lobby no ato de aplicação da lei, pois, afinal, a lei, mais do que a sua expressão literal, é o comando que os órgãos judiciais derradeiros, ou aqueles que produzem a coisa julgada, entendem que ela efetivamente o seja.

Um assunto delicado, mas que, inclusive no Brasil, precisa ser estudado.

Nos tempos atuais, e quem sabe sempre foi assim em menor ou maior grau, a informação e a influência são irmãs próximas.

No entanto, não se trata, necessariamente, de algo ilícito, nem mesmo na esfera judicial. Contudo, poderá assumir uma fisionomia de absoluta irregularidade, quando pretende associar-se à venda de decisões, pois aí não apenas se está a discutir a corrupção no Judiciário, mas também uma singular exploração de prestígio, gratuita ou remunerada.

### **2.1. O Ingresso na Magistratura Brasileira.**

Ministros, Desembargadores, Juízes já foram objeto de investigações desta ordem; daí não ser possível ignorar o tema, pois isto enfraquece a autoridade em que se fundamenta as decisões judiciais.

Como justificativa à corrupção ou à prevaricação judicial pode-se apontar os excessos de ambição, de necessidades de consumo, deficiências familiares e pessoais, abandono ou relativização da ética, garantia de impunidade, aceitação ou passividade social etc.

Contudo, não se aponte o concurso público como o culpado. Certamente, não o é. Não encontro na má avaliação dos candidatos a origem do mal. Aliás, se defeitos existem no instituto do concurso público, e é natural que os haja também em relação aos aplicados aos

cargos da magistratura, estadual ou federal, o caminho não parece ser aboli-lo; mas aperfeiçoá-lo a cada dia.

Por outro lado, é equivocado imaginar-se que o único modo de ingresso na magistratura brasileira seja o concurso. Não o é.

Aliás, o critério constitucional de investidura, através de concurso público, aplica-se apenas para a primeira instância, entendida aí o primeiro grau ou o grau inicial das decisões, conforme dispõe o artigo 93, inciso I, da Constituição Federal de 1988, vejamos:

Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios: I- ingresso na carreira, cujo cargo inicial será o de juiz substituto, através de concurso público de provas e títulos, com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as suas fases, obedecendo-se, nas nomeações, à ordem de classificação.

Além disto, é imperativo constitucional a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as suas fases. Mais: as nomeações devem observar a ordem de classificação.

Assim, embora possam existir defeitos neste critério de investidura, creio que não seja o efetivo motivador das supostas vendas de decisões. É claro que questões incidentais podem ser aperfeiçoadas, tais como prestigiar-se mais a experiência do candidato do que a sua mera capacidade de memorização; não permitir que um examinador, convocado para a Banca pelos seus reconhecidos conhecimentos em uma disciplina jurídica (direitos canônico ou romano, p. ex.) venha a analisar os candidatos em outra bastante diversa (tributário ou administrativo).

O fato de o concurso não ser o elemento vetor não significa dizer que não possa recrutar pessoas que não sejam imunes a desvios de conduta. Mas parece ser um instrumento com filtros mais ou menos eficazes.

Ainda como critério de investidura, tem-se, no Brasil, o critério da escolha política, quer partidária ou associativa. Refiro-me ao quinto constitucional dos desembargadores dos Tribunais de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais (art. 94, CF/88), ao terço constitucional dos ministros do Superior Tribunal de Justiça (art. 104, Par. Único, inc. II, CF/88) e à ampla liberdade de escolha dos ministros do Supremo Tribunal Federal (art. 101, CF/88).

Veja-se o registro deste dispositivo constitucional:

Art. 94. Um quinto dos lugares dos Tribunais Regionais Federais, dos Tribunais dos Estados, e do Distrito Federal e Territórios será composto de membros do Ministério Público, com mais de dez anos de carreira, e de advogados, de notório saber jurídico e de reputação ilibada, com mais de dez anos de efetiva atividade profissional, indicados em lista sêxtupla pelos órgãos de representação das respectivas classes.

Parágrafo Único. Recebidas as indicações, o tribunal formará lista tríplice, enviando-a ao Poder Executivo, que, nos vinte dias subseqüentes, escolherá um de seus integrantes para nomeação.

Note-se, portanto, mais um critério de investidura, agora para juízes de segundo grau, que, além da competência originária, detêm a recursal, de modo a confirmar ou reformar as decisões dos juízes de primeiro grau, aqueles provenientes dos concursos públicos.

Seria uma espécie de critério misto, pois, inicialmente, associativo; e, após, político-partidário, em face da necessidade de envio ao Poder Executivo para fazer a escolha final.

É evidente que, a partir de qualquer critério, pessoas isentas, equilibradas e competentes poderão surgir; mas é fundamental que a sociedade volte os olhos para todos os critérios de investidura.

Atente-se para mais um deles, agora dirigido aos Ministros, juízes que funcionam como o terceiro grau do Judiciário brasileiro.

Art. 104. O Superior Tribunal de Justiça compõe-se de, no mínimo, trinta e três Ministros.

Parágrafo Único. Os Ministros do Superior Tribunal de Justiça serão nomeados pelo Presidente da República, dentre brasileiros com mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco, de notável saber jurídico e reputação ilibada, depois de aprovada a escolha pelo Senado Federal, sendo: I- um terço dentre juízes dos Tribunais Regionais Federais e um terço dentre desembargadores dos Tribunais de Justiça, indicados em lista tríplice elaborada pelo próprio Tribunal; II- um terço, em partes iguais, dentre advogados e membros do Ministério Público Federal, Estadual, do Distrito Federal e Territórios, alternadamente, indicados na forma do art. 94.

Aqui, não basta destacar o critério misto, associativo e político-partidário. É preciso, também, a reflexão sobre se, no terço resguardado para os Juízes dos Tribunais Regionais Federais, ou no terço reservado para os Desembargadores dos Tribunais de Justiça - *vale aqui observar a diferença nas terminologias, Juízes e Desembargadores* – poderiam também compor aqueles Juízes e Desembargadores provenientes do quinto previsto no art. 94, da CF/88.

Isto porque se assim o fôr, e vem sendo, mais restritos serão os espaços para os juízes provenientes de concursos públicos, que assumiram a sua investidura com base em critérios exclusivamente técnicos. Sem a experiência política anterior, poderão não ter a dinâmica suficiente para concorrer em equivalência para o terceiro grau.

Assim, o critério misto, associativo e partidário, não apenas reservaria o terço direto que lhe foi constitucionalmente resguardado, mas também teria uma reserva relativa indireta, decorrente dos outros dois terços, porquanto possam participar do certame aqueles Juízes e Desembargadores originários do critério do quinto constitucional, onde o modo de investidura também era o misto, associativo e político-partidário.

Também é importante destacar o critério constitucional de recrutamento dos Ministros do Supremo Tribunal Federal do Brasil, consignado no art. 101, da Constituição da República. Note-se que, embora não se trate de um puro Tribunal Constitucional, porquanto tenha competências mais amplas, efetivamente também exerce esta função.

Art. 101. O Supremo Tribunal Federal compõe-se de onze Ministros, escolhidos dentre cidadãos com mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos de idade, de notável saber jurídico e reputação ilibada.

Parágrafo Único. Os Ministros do Supremo Tribunal Federal serão nomeados pelo Presidente da República, depois de aprovada a escolha pela maioria absoluta do Senado Federal.

Embora mais adiante, quanto ao critério de investidura, venha a se desenvolver um estudo comparativo entre o Supremo Tribunal Federal do Brasil e outras Côrtes

Constitucionais, desde já recebe relevo a opção do legislador constituinte da Constituição Brasileira de 1988, atribuindo ao Presidente da República (Executivo) e ao Senado Federal a liberdade de escolha, firmando as autoridades máximas que, no Brasil, compõem o Poder Judiciário, sem estabelecer-lhes mandatos nem fixar origens para a designação.

Não há percentuais para juízes de carreira, nem percentuais que expressamente estejam resguardados aos partidos políticos, às universidades, às casas legislativas etc.

É bem verdade que, no Brasil, também há as chamadas jurisdições com competências especiais: a militar (CF/88, arts. 122/124), a eleitoral (CF/88, arts. 118/121) e a trabalhista (CF/88, arts. 111/117); todas integrantes do Poder Judiciário.

Contudo, é possível afirmar que é o critério político ou o critério misto que são os utilizados para a constituição das instâncias superiores do Poder Judiciário brasileiro.

Embora isto não surpreenda aqueles que lidam diretamente com o Judiciário nacional, creio que razoável parcela da população não tenha ainda a consciência disto.

Também é importante que se reflita que, por qualquer critério, será possível escolher-se autoridades judiciais íntegras e competentes.

A questão é saber se é oportuno falar em mudanças.

Afinal, a venda de sentenças e acórdãos vem se tornando um assunto lamentável, e preocupantemente repetitivo, e o tema da investidura não parece que deva passar ao largo.

Reforçando a importância deste tema na formação de uma cidadania consciente, cabe lembrar que foi ou vem sendo objeto de investigação no Brasil casos como o do Presidente do Tribunal de Justiça de um importante Estado brasileiro, de Ministros de Tribunais Superiores, de Desembargadores de Tribunais de Justiça, de Juízes de Tribunais Regionais Federais e até a chamada operação Xequê-Mate, onde, supostamente, o irmão de uma das mais importantes autoridades executivas do Brasil haveria oferecido serviços de lobby no Judiciário de terceiro grau.

Efetivamente, contudo, verifica-se uma grande apatia da sociedade civil, salvo engano, não provocando temor naqueles que optam pelo caminho dos lobbies ilícitos.

Normalmente, são descobertos mediante interceptações telefônicas; gravações em filmes, por vezes, também sonoros e requisição de documentos bancários.

A utilização de confissões, provas testemunhais ou a convocação dos corruptores para denunciar os corruptos são situações anômalas, ou mesmo impossíveis, pois, quase sempre, não é do interesse dos corruptores abrir mão de uma importante fonte de lucro.

Mas o lobby não é algo necessariamente negativo ou ilícito.

Por exemplo, cabe lembrar de, no Supremo Tribunal Federal, ter havido o embate sobre o aborto para grávidas de fetos sem cérebro. De um lado, a igreja católica utilizando a sua força e prestígio para solicitar o apoio dos ministros contra a interrupção da gravidez. De

outro, entidades feministas que, a título da defesa dos direitos humanos, buscavam convencer os ministros do contrário.

Mensagens eletrônicas, cartas tradicionais, encaminhamento de livros, fotos e relatos de casos de bebês nascidos sem cérebro, pareceres médicos, e, até mesmo, os lobbies nos gabinetes foram estratégias empregadas, parte a parte, de maneira a refletir o clamor popular sobre o assunto.

Visitas de ex-ministros do Supremo Tribunal Federal, ligados ao Clero, foram feitas aos atuais ocupantes buscando convencê-los. Contrapondo-se a isto, outros lembravam de um Estado democrático e laico não poder subordinar a interpretação das normas constitucionais a dogmas de fé.

E a necessidade de consciência cívica não é alertada apenas por questões substancialmente envolventes, tal como o aborto de anencéfalos ou o pagamento de contribuições previdenciárias por pessoas já aposentadas; mas também por outras tecnicamente reveladoras do enorme poder de decisão e de modulação, inclusive temporal, dos atuais acórdãos de uma Côrte Constitucional, a saber:

a) leis podem ser consideradas nulas pela Côrte Constitucional, e, mesmo assim, continuar a produzir efeitos. Uma espécie de aplicação do adágio de que *é melhor evitar o mal maior*, tal como seria reconhecer a inconstitucionalidade do salário mínimo, pois o seu valor fixado não atenderia às necessidades vitais básicas do trabalhador e as de sua família nos setores da moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social (art. 7., inc. IV, CF/88), e, mesmo assim, autorizar a continuidade da sua aplicação. Seria tal como dizer: a situação ruim deve subsistir se o melhor não puder ser alcançado;

b) as chamadas “situações ainda constitucionais”, que, embora incompatíveis com a Constituição, perdurariam por um certo tempo. Seria o caso de admitir que a defensoria pública não deveria ter prazo em dobro, em face do princípio processual da igualdade de armas, mas, diante da sua real falta de estrutura, que o prazo duplo permaneça até que se venha a estruturá-la. Uma espécie de apelo ao legislador para que o mesmo sensibilize-se. Evidentemente que, acaso não se estabeleça um prazo peremptório de cumprimento, o apelo não irá muito além do aconselhamento; e, acaso se estabeleça, há quem veja nisto uma postura de ativismo judicial, ou de invasão do Poder Judiciário na esfera legislativa;

c) o estabelecimento de diferenças entre prazos decadenciais e prescricionais de contribuições previdenciárias, adotando como critério de modulação de efeitos, para os fins de repetição de indébito ou de recuperação do que foi pago, a data de ajuizamento da ação. Tal foi o caso consignado no Recurso Extraordinário nº. 556.664-1, quando o Supremo Tribunal Federal deliberou por aplicar efeitos *ex nunc* à sua decisão, esclarecendo que a modulação operava-se, tão-somente, em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizadas após a decisão assentada na sessão do dia 11.06.2008, não abrangendo, portanto, os questionamentos e os processos já em curso.

Imagine-se tudo isto passando à margem do interesse e do conhecimento da cidadania. Seria inadequado falar-se em Estado democrático de direito; pois, no máximo, caberia chamá-lo de Estado de direito manco.

Efetivamente, contudo, setores deste Estado e da sociedade, ainda mais em questões que envolvam altas somas financeiras, estariam bem alertas.

Assim, os lobbies estariam forçosamente presentes, não se tratando de uma mera opção a sua existência.

Primeiramente, cogita-se dos tais encontros informais. É evidente que, em uma sociedade madura, estes acessos deveriam diminuir ou desaparecer. Afinal, cafés, bares, restaurantes etc., utilizados como pontos de encontro fora dos horários de expediente, provocariam, na melhor das hipóteses, dúvidas sobre a técnica e o conteúdo dos julgamentos.

As atuais regras de deontologia e a necessidade de transparência no agir público mantêm importantes reservas contra estes procedimentos, que trazem em si uma aparência de suspeição.

## **2.2. O Lobby.**

Evidentemente que os lobbies, a depender da relevância do tema, terminarão por ocorrer, mas precisa ser feito não apenas nos horários oficiais dos expedientes, mas nos locais profissionais. O descumprimento desta regra de conduta precisa ser sancionado, pois se se pretende influenciar uma orientação pública, isto precisa ser feito em público, e mediante a possibilidade de igualdade de oportunidades perante a outra parte no embate.

Enfim, reconhecendo-se que o objetivo final do lobista é o de analisar, debater e tentar influenciar o conteúdo de um ato jurídico, é provável que ele identifique o público-alvo com bastante antecedência, oferecendo-se para intermediar atividades de recreio. Daí a preocupação com os encontros dos magistrados realizados a preços módicos nas paradisíacas praias brasileiras.

Note-se, contudo, que nem todo lobby tem caráter estritamente político ou social, pois há também aqueles que detêm jaez técnico ou misto, buscando conjugar ambas as características. Recorde-se dos seminários e congressos jurídicos.

Aqui, a situação é ainda mais sutil. Penso que a ampla divulgação pública não apenas do encontro, mas também dos patrocinadores é um meio de permitir a cidadania ativa e fiscalizadora. Em um momento histórico onde tanto se fala de *controle*, esta seria mais uma maneira de produção de transparência.

É evidente que o lobista profissional deterá uma estratégia apurada de atuação, que se assemelhará a uma verdadeira campanha publicitária ou de comunicação social. É o denominado *processo de Lasswell*, onde cinco fatores irão contribuir para a formação da estratégia: quem, diz o quê, a quem, como e porquê.

É claro que o onde, o quando e a intensidade definirão o plano de abordagem.

Ora, em questões com alto conteúdo financeiro, como é caso das questões tributárias, tudo isto é meticulosamente calculado.

Assim, sendo para o lobistas tão relevantes as estratégias de comunicação, é mesmo de se esperar a participação de pessoas da imprensa na prática desta atividade.

A indagação que se faz é se isto é ético? Se, dentro deste ponto de vista, é adequada a coexistência entre o jornalismo e o lobby. Esta pergunta tanto mais importância terá quando se avista não apenas notícias jurídicas nos meios de comunicação, mas também com a dimensão que passam a ter as seções e os sites especializados na área jurídica.

É preciso ter a consciência de que as notícias podem não estar ali, e do modo como estão, como uma consequência da imparcialidade do órgão, pois, bem ao contrário, pode ser algo deliberado e parcial, não indo além de uma estratégia de influência para propagar argumentos de uma só das partes.

Cabe mesmo o registro de que a imprensa costuma ser o elemento central de uma boa estratégia de lobby.

Assim, se uma classe social ou empresarial quiser uma reforma tributária que lhe beneficie é de extrema importância a habilidade como ela dará visibilidade ao assunto através da mídia.

Logo, a utilização de mensagens fortes (*o percentual do PIB que ocupa a carga fiscal de um país*, e o não esclarecimento sobre quem está pagando, quem está sonhando e quem simplesmente resvala para a inadimplência; ou a *transferência nos preços* de valores fiscais cobrados do consumidor, mas não repassados para o Erário); o contacto pessoal com alguns jornalistas formadores de opinião; a visibilidade através de entrevistas do presidente de uma associação ou o convite a altas autoridades judiciais para o recebimento de condecorações fornecidas por grupos, associações ou corporações não podem passar despercebidos.

Assim, o lobby pode explorar não apenas o lado técnico da defesa de uma tese, mas também um conhecimento maximizado da estrutura, organização e funcionamento do *órgão alvo*, além da indispensabilidade de contactos pessoais, que precisariam ser conservados regularmente de maneira que se saiba quem é o lobista e a quem ele representa. Quanto mais pessoal for o nível de contacto, mais efetivo o resultado e a possibilidade de acesso.

Trata-se, portanto, de uma estratégia de influência. Uma espécie de “contra-poder”, pois se a lei preconiza algo que não é da sua conveniência, busca-se uma interpretação judicial que o seja, reorientando-lhe o conteúdo através das margens de influência.

O lobby, por sua vez, não busca a eliminação de um parecer técnico, mas de redimensionar-lhe a substância.

Aí um desafio para a atividade de lobby: fornecer uma solução, contribuir como um técnico e atribuir mais credibilidade à futura decisão, sem, contudo, assediar o julgador.

A atividade de lobby não visa tornar o problema ainda mais complicado, mas de solução mais fácil. Para isto, exige-se competência técnica e uma lógica de excelência. Daí, a qualidade pessoal do lobista, que termina a serviço da estrutura, geralmente empresarial, que ele representa.

Quanto mais alta a instância de julgamento, mais imprescindível é a “lógica de excelência”. Passa a ser prioritária a escolha da personalidade a se fazer representante dos interesses postulados. Um ex-ministro, um ex-senador etc.

Note-se que o lobista pode e deve acreditar no que faz e possuir abertura ao diálogo para não ficar fechado a filiações partidárias. Termina sendo importante que conheça pessoalmente os decisores derradeiros, e tenham, perante estes, credibilidade e competência comprovadas.

Em outras palavras, precisa-se ter experiência. É conveniente que sejam simples nas exposições de modo a facilitar a leitura dos eventuais memoriais apresentados.

Novamente, insista-se: a atividade de lobby não é necessariamente ilícita, e, por isto, precisa ser transparente, desenvolver-se em audiências públicas, e não em contactos informais, dotados de opacidade e de suspeições. Embora as empresas e os seus interesses econômicos sejam os seus principais clientes, não se pode abstrair que já se começa a expandir a grupos ambientais, culturais e de direitos humanos, por exemplo.

Assim, ao se falar em lobby, é preciso tentar vencer a barreira fixada entre eles, que fazem lobby; e nós, que não fazemos.

É preciso admitir que também a sociedade civil menos apática, e mais dinâmica, necessita tentar sustentar as suas opiniões junto aos poderes públicos. Não apenas perante o executivo e o legislativo, mas perante o judiciário.

Ocorre que, consciente disto, cabe à sociedade buscar os nomes dos lobistas e compreender melhor os seus interesses. Se fôr possível, reduzir os pontos de confronto e focar os pontos comuns.

Assim, ao invés de imprecisar contra os lobbies, até porque eles são inevitáveis, é necessário estar consciente das suas existências e buscar regularizá-los, registrar os lobistas e exigir deles que apontem os interesses que representam.

Para isto, é fundamental a cidadania consciente e operante. Hoje, no Brasil, e em grande parte dos países ocidentais, já se conquistou o “direito de falar”, mas ainda se está longe de conquistar o “direito de ser ouvido”. É inútil pregar no deserto. Grande parte dos lobistas não são amadores, mas altamente profissionalizados.

Logo, cabe à sociedade civil buscar um papel de destaque, e estar mais consciente de que se falar está fácil, falar e ser ouvido é um desafio e um milagre que não cairá do céu. Direito é luta (Cf. IHERING, 2002, p. 27) e o combate está só começando.

É provável que se afirme que a sociedade civil já esteja caminhando por novos direitos, avançando o lobby dos ambientalistas, da defesa dos direitos dos animais, o lobby dos agricultores, sendo, portanto, estranha a desconfiança contra o instituto dos grupos de pressão. Pois não se trataria de mera troca de favores ou de influências, mas de um efeito da democracia moderna, que não se esgota no simples ato de votar.

O lobista seria uma espécie de facilitador democrático, permitindo à democracia uma nova roupagem, um novo ponto de equilíbrio. Assim como a mídia, teria um espaço importante na conformação de um novo Estado democrático de direito.

Em uma realidade onde quase tudo se exerce sob pressão, natural seria organizá-la no exercício direto ou indireto perante os poderes públicos.

Assim, seria perfeitamente possível compatibilizá-la com o exercício regular da advocacia ou de atividades de consultoria jurídica e conexas.

Contudo, se assim o fôr, é necessário e urgente cogitar de uma forma de tornar o exercício da atividade de lobby tão transparente quanto possível; ou melhor, desejável, em favor do referido equilíbrio democrático.

Não é uma tarefa fácil, inclusive porque, nas circunstâncias atuais, dificilmente uma empresa aceitará autoproclamar-se como sendo estritamente de lobistas, pois, progressivamente, esta atividade costuma ser exercitada conjugadamente com outra ou outras. Na área fiscal, certamente, não será diferente.

Assim, é uma questão relevante de estratégia cogitar se o lobby a ser realizado o será de base ou de topo, ou mesmo se ambos, sem que, com isto, banalize-se a atividade.

Se a opção “for de base”, provavelmente, pretenda-se buscar e utilizar a pressão da opinião pública a influenciar uma determinada decisão. Será preciso refletir sobre a sua utilidade perante aquilo que verdadeiramente pretende-se. Aqui, poderá valer-se de uma utilização maciça dos meios de comunicação social e das demonstrações públicas de que efetivamente conta-se com a razão. A internet poderá ser muito útil, dado a larga utilização que, cada vez mais, vem sendo objeto.

Se a “opção for de topo”, pretende-se pressionar os decisores das instâncias derradeiras, que constituem a hierarquia superior do poder, condicionando-lhes as decisões. Dirige-se diretamente a quem tem o poder de decisão, embora isto possa ser feito utilizando-se várias fórmulas.

Pode-se buscar ações meramente informativas, apenas para dar-lhe conhecimento de opiniões ou posições de grupos de relevo naquela sociedade. Pode-se pretender discutir um determinado assunto específico, ou ser institucional ou geral.

Também o tempo de ação será algo variável, pretendendo-se auferir grande visibilidade, ou não.

Assim, assuntos como os transgênicos, opções nucleares de energia, reformas fiscais podem exigir estratégias de lobby segundo planos prévia e detalhadamente definidos.

De alguma forma, a despeito de que os assuntos possam vir a ser novos, o lobby parece ser tão antigo quanto a própria democracia, ou mesmo tão antigo quanto à natureza humana. O que há de novo é a organização com que está vindo a ser exercido.

Os interesses podem ser novos; mas os jogos de influência, não. Afinal, grupos de interesses sempre existiram e continuarão a existir.

Os encontros nos corredores e nas antecâmaras do Parlamento inglês, nos extertores do século XVIII, dado que o acesso às sessões parlamentares era vedado a estranhos, é uma das origens possíveis do termo lobby.

Outra origem possível do termo refere-se aos locais onde os legisladores reuniam-se, pois, ao entorno, constavam pessoas a defender os mais variados interesses. Assim, o Federal

Hall, de Nova York, como o primeiro assento do Congresso Americano em 1789; ou mesmo o Congress Hall, de Filadélfia, nos salões ao redor da Assembléia, também justificam o termo.

Há mesmo quem defenda que a expressão decorreu de uma situação freqüente no século XIX, nos Estados Unidos, mais precisamente em Washington. Um ex-Presidente dos EEUU (1869-1877), Ulysses Grant, possuía o hábito de freqüentar o Hotel Willard, próximo à Casa Branca. Lá, almoçava ou descontraía-se em um bar ao final do dia. Percebendo-se disto, representantes de grupos de interesses o esperavam no *hall de entrada*. Daí uma outra alternativa para o termo lobby.

O fato é que, embora seja um termo cada vez mais comum, pouco ou quase nada vem sendo, sistematicamente, estudado. Certamente, ele não deixará de existir sob o pretexto de se lançar algo tão produtivo no silêncio.

E se diga que, particularmente, os profissionais da área jurídica não podem adotar a postura do não conheço e nunca vi. Afinal, mesmo que o único motor fosse o interesse histórico, seria preciso lembrar William Hull, que foi contratado pelos veteranos do Exército da Virgínia para pressionar o Congresso norte-americano a deferir-lhes pensões pelos serviços na Guerra da Independência; ou mesmo Sam Ward, o chamado “Rei dos lobistas”, no século XIX.

Trata-se de uma atividade que consagra, nos anos 30 e 40, Thomas Corcoran, considerado o pai do lobby moderno.

Assim, a teoria política ou jurídica não pode desconhecer a atividade de tentativa de influenciar decisões, quer pela aprovação, quer pela rejeição, pois isto faz parte da democracia, não apenas aquela do passado; mas, também, e cada vez mais organizadamente, do futuro do regime democrático.

Logo, é de se esperar que, entre os advogados, quer de maneira indireta, quer direta, esta atividade venha também a ser exercida, sendo ela a principal, ou não.

Entre os grandes e médios titulares e gestores de corporações e empresas, esta não deve ser uma atividade desconhecida, pois, além de conduzir contactos com governantes e altas autoridades públicas, podem realizar atividades lobistas ocasionais (grandes festas, eventos esportivos etc. – pois os aproximam das referidas autoridades), que, mesmo que não incorporadas nas estatísticas, merecem ser contabilizadas.

Ex-políticos, ex-altos funcionários administrativos e judiciais, além de dominarem os mecanismos onde representam os interesses corporativos, possuem redes de conhecimentos pessoais que lhes permitem colaborar não apenas com estes interesses, mas também com o exercício da própria atividade de advocacia de uma maneira efetivamente eficiente.

A questão é que isto não deve se manter sob sigilo, pois a colaboração pode ser apenas técnica, porquanto sejam peritos em suas áreas; e não, necessariamente, estando contaminada por caracteres eminentemente políticos.

Podem estar encaminhando idéias novas em face da larga experiência que possuem, e, com isto, exercendo uma pressão indireta em favor das melhores soluções para os problemas sujeitos às decisões. Funcionariam como um intermediário perante o poder público de modo a

encaminhar a melhor solução quer para a corporação ou empresa que representam, quer para os interesses regionais ou da própria nacionalidade.

Assim, desde uma proposta de nova legislação até a realização de visitas organizadas em favor da construção de um complexo industrial ou unidade empresarial, o importante é que a decisão lançada caracterize-se pela isenção e pelo interesse público.

Ora, também os meios menos tradicionais não podem ser desprezados. Refiro-me, agora, aos blogues, que constituem uma recente forma de expressão através da INTERNET. Costumam versar sobre um determinado tema (ambiental, jurídico etc.). Assim, em relação também a questões jurídicas podem vir a prestar apoio a uma nova democracia eletrônica.

Atualizados com frequência, podem vir a constituir jornais digitais temáticos, e que contam com a característica da interatividade, pois qualquer pessoa poderá comentar o conteúdo abordado. Evidentemente que não se pode estimular os falsos blogs, algumas vezes chamados de *flogs*, pois o carácter anônimo e a eventual falta de seriedade com que são construídos e conduzidos retiram-lhe a credibilidade.

Outros meios eletrônicos também estão em pleno desenvolvimento, tais como o controle dos motores de busca, que terminam por inserir a informação pretendida logo na página inicial de resultados, ao ser digitada uma determinada “palavra-chave”. Também os telefones celulares, através do uso do *sms*, ao convocar manifestações cívicas, ou para a presença em conferências, seminários, congressos constituem instrumentos típicos da democracia do século XXI, pois atribuem visibilidade ao tema proposto.

No entanto, é fundamental, mais uma vez, destacar-se a necessidade de uma conduta à altura da seriedade do assunto conduzido.

Quanto aos advogados, indaga-se se, nesta postura de necessária ética e transparência, na qual estaria a atitude de identificar os seus clientes, os valores que recebem e o que fazem para isto, haveria, ou não, a barreira do sigilo.

Até que ponto o sigilo devido aos clientes constituiria realmente uma barreira. É de se imaginar que o advogado padrão também está a serviço da sociedade antes de mais nada, não cabendo a utilização de mídias de sons e de sons e imagens de maneira criminoso ou a encobrir um crime, que constitui uma atitude de confronto com os objetivos sociais mínimos de convivência comunitária.

Enfim, há lobbies políticos e técnicos, sendo direito de todos não apenas o de falarem, mas, sobretudo, o de serem ouvidos.

É, na avaliação de resultados, que se refletirá sobre o êxito, ou não, da atividade. Assim, os objetivos podem vir a ser atingidos ou não atingidos, e, se atingidos, poderão o ser total ou apenas em parte.

Também esta fase (pós-campanha) costuma ser fundamental para o lobista, não apenas em razão do interesse já defendido, mas em face dos novos interesses que poderão vir a ser, no futuro, perante os mesmos públicos-alvos.

Exige-se a publicidade e a mais ampla visibilidade de um código de conduta que restrinja a percepção de presentes, financiamentos de bens móveis ou imóveis a baixos custos, dádivas; enfim, que, se não provocam a imediata suspeição da autoridade que os recebem, merecem ser acompanhadas por toda a sociedade que acredita em adotar uma postura ativa diante da busca senão da igualdade de resultados, ao menos da igualdade de oportunidades perante os poderes políticos.

### **2.3. Referências.**

ABBAGNANO, Nicola. **Teoría de la Argumentación Jurídica - La Teoría del Discurso Racional como Teoría de la Fundamentación Jurídica**. Trans. Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madri: Suhrkamp, 1989.

AGUIAR DIAS, José de. **A Equidade é Poder do Juiz**, in RF, vol. 164, fasc. 633, 1956.

AGUIAR, Roberto A R. **O que é justiça; uma abordagem dialética**. São Paulo: Alfa-Omega, 1982.

BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas: limites e possibilidades da Constituição Brasileira**. Rio de Janeiro: Renovar, 1990.

BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil** (promulgada em 5 de outubro de 1988). São Paulo: Saraiva, 1988.

BONAVIDES, Paulo. **Reflexões: Política e Direito**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

CAETANO, Marcello. **Manual de Ciência Política e Direito Constitucional**, vol.1. Lisboa: Coimbra Editora, 1972.

\_\_\_\_\_. **Manual de Ciência Política e Direito Constitucional**. Tomo I. 6ª ed. revista e ampliada por Miguel Galvão Telles. Coimbra: Livraria Almedina, 1983.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. revista e ampliada e atualizada pela Constituição Federal de 1988. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

BRASIL. **Vade Mecum**. 2ª Ed. atual. ampl. São Paulo: Saraiva, 2006.

IHERING, Rudolf Von. **A luta pelo direito**. Tradução de Pietro Nassetti. São Paulo: Martin Claret, 2002.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 10ª ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1995.

### 3. O Direito Tributário na sociedade de risco.

Para falar sobre o tema “O Direito Tributário na Sociedade de Risco”, é preciso tomar em análise que o mundo encontra-se em acelerada transformação. E toda mudança refere-se a alguma incerteza. Se as mudanças forem bastante intensas, tal como atualmente já ocorre, e o futuro tende a intensificá-las, as incertezas ou os efeitos delas provavelmente também o serão.

Assim, a sociedade está em risco, ou sob os efeitos do risco. Mais: a sociedade globalizada apresenta-se diante do desafio de superar os interesses estritamente nacionais ou locais. Não seria uma questão de vontade, mas de necessidade.

Nesta perspectiva, ou algo próximo dela, vem sendo desenvolvido um debate intenso, inclusive nos meios intelectuais / acadêmicos. Um dos destaques é o Sociólogo alemão Ulrich Beck, professor da Universidade de Munique.

O direito do trabalho, o penal, e também o tributário etc vêm se deparando com as perplexidades destas transformações. A chamada modernidade reflexiva, não linear. Uma segunda modernidade, que sucederia aquela iniciada a partir do século XVIII. Esta nova modernidade está sob forte influência da globalização, do desemprego, do subemprego, da revolução dos gêneros, das questões ecológicas e do mercado financeiro, do instigante desenvolvimento tecnológico a interferir na redução do custo do trabalho, e muito mais.

No campo do **direito tributário**, de imediato, vem o dilema de que as grandes empresas são multinacionais. Logo, o controle dos locais onde se situam as suas sedes e os fatores de produção em geral permitiria a não sujeição a obrigações fiscais, desmobilizando os recursos públicos (Estado de bem estar social). Em importante medida, a economia, inevitavelmente, é a responsável pelo futuro da democracia.

Esta antiga percepção, contudo, viria revestida por um discurso implícito diametralmente oposto àquele proferido em público. Uma espécie de propaganda de idéias falsas. Seria o conhecimento anulado pelos interesses dos governantes em todas as suas esferas (executivo, legislativo, judiciário, mercado empresarial).

A tênue resposta estaria no vigor das organizações transnacionais, desde uma força policial supranacional, passando pelos tribunais penais internacionais e por partidos cosmopolitas.

Quanto aos partidos cosmopolitas, estariam os eleitores dispostos a optar por eles, em prejuízo dos partidos que veiculam, ou divulgam que veiculam, interesses meramente locais? Assim, diante da existência do veneno seria preciso encontrar o remédio ou o contra-veneno; além de identificar a dose certa e o instrumento adequado.

A tributação ambiental (meio ambiente), por exemplo, encontraria uma pauta prioritária de interesse eleitoral? Ou seria um ponto presente, mas meramente secundário, na prática dos embates políticos? Diga-me com quem andas que te direi quem és.

Veja-se: a tecnologia pode gerar riscos, mas o seu não uso pode constituir um risco ainda maior. No campo tributário, as notas fiscais eletrônicas, os processos judiciais e administrativos virtuais, os serviços notariais interligados via web procurariam combater o raciocínio fatalista de que a sonegação é inevitável.

A tecnologia também poderia se constituir em uma técnica, ou em um conjunto delas, de modo a combater e a reduzir o chamado “mau cidadão”.

Estaria sendo criado um novo conceito de “viver junto”. A questão seria cada vez menos geográfica (vide redes sociais em geral, locomoções aéreas cada vez mais comuns, e-mails, twitters, orkuts etc).

A nova modernidade seria, em grande medida, multicultural, reunindo a Ásia, a África, a América do Sul de uma maneira bem mais constante à Europa, aos Estados Unidos da América do Norte etc.

Quanto à possibilidade do “Eurocentrismo” ou da “americanização do mundo”, à redução ao modelo europeu ou norte-americano? Seriam questões como tais que justificariam a não linearidade, ou a reflexão sobre a influência recíproca entre os Estados nacionais.

Não se pode, contudo, dizer que a nova modernidade não esteja sujeita a uma hierarquia cada vez maior da realidade internacional, com a construção de uma riqueza globalizada e de uma pobreza intensificadamente localizada, e presa ao desemprego e à falta de habitação.

Há um pêndulo entre o otimismo e o pessimismo. É a não linearidade do desenvolvimento humano. A existência de assimetrias profundas de oportunidades e de bem estar justificaria pensar-se na “brasileirização do mundo”, mediante a informalidade, a excessiva flexibilização do trabalho, o subemprego, a alta taxa de violência e de criminalidade em geral. Mas o Brasil, como um país continental e com “moeda única”, vem buscando livrar-se da posição de eterna vítima das circunstâncias, e interagindo no mercado internacional, haja vista, por exemplo, as suas novelas e demais programas televisivos tão presentes em Portugal e no mundo.

Evitar a radicalização das desigualdades, e que o senso coletivo não se desvança diante do desencanto social pela política, é um desafio e tanto. Afinal, se a Internet, a expansão dos mercados, a inexistência de raízes territoriais para a alta tecnologia caminham para a aproximação entre os povos, as pessoas (e dirigentes empresariais) ainda são nacionais, e tendem a possuir projetos bem individuais, e até egoístas.

Além do que, a “gaiola de aço da modernidade”, sugerida por Max Weber, para sofrer rupturas importantes, exigiria um conhecimento socialmente mais amplo, universalizado, consciente.

Contudo, no campo do direito tributário, que envolve altas somas de recursos públicos, não parecerá incomum a anulação do conhecimento pelos interesses meramente individuais dos que detêm o poder de deliberar.

Compreensível, e algumas vezes apreciável, a expectativa de que a maior parte das empresas, inclusive as transnacionais, pretendam um direito do trabalho flexível, um sistema tributário que custe pouco, uma política de empréstimos com juros baixos, um reduzido gasto com as despesas dos processos etc.

Uma espécie de santíssima trindade social: paz, tributação leve e confiável administração da justiça a implementar a santíssima trindade econômica: comércio, investimento e liberdade de movimento de capitais.

Neste sentido, há uma forte pressão para as mudanças constitucionais e subconstitucionais.

Por outro lado, a mesma ênfase precisaria ser imposta em favor da internacionalização dos direitos humanos, não permitindo que a “economia-mundo” solape os direitos fundamentais, sobretudo nos países economicamente menos desenvolvidos.

É preciso ter em conta que é com o dinheiro dos tributos que são mantidos os serviços como os de saúde, educação, segurança pública e nas estradas, judiciais, despesas com a previdência e a assistência social dos idosos e miseráveis etc.

Assim, o combate à impunidade dos crimes fiscais, de evasão de divisas, de corrupção ativa e passiva, de prevaricação, de organização criminosa, de lavagem de bens não pode ser relegado ou mal visto.

Cada vez é mais essencial a integração dos órgãos e entidades públicas municipais, estaduais, federais, transnacionais, ao lado da comunidade organizada. As áreas jurídica, econômica, contábil e os meios de imprensa precisam estar alertas, não incentivando a enorme aceitação social do comportamento delituoso, e esclarecendo sobre o que significa um sistema tributário regressivo. É preciso discutir sobre a base de imposição preferente no Brasil: o consumo. É preciso distinguir entre o direito de defesa e o seu abuso, entre o direito à informação e ao sigilo, entre o prestígio social atingido com a fraude e aquele fruto do trabalho.

O desvio de dinheiro que já se encontra nos cofres públicos é tão malicioso quanto aquele “desvio preventivo”, consistente na sonegação. Combater a fragilidade na fiscalização e a falta de isonomia nas interpretações administrativas e judiciais é uma questão de mentalidade, e não apenas de educação formal.

A cobrança das dívidas fiscais, tão defeituosa no Brasil, poderia implicar na redução da carga tributária individual sem o prejuízo da queda da carga tributária geral.

A administração tributária tem de estar alerta para evitar o medo que ela impõe ao contribuinte médio, que terminará se solidarizando com o grande sonegador (efeito espelho) que, não poucas vezes, se imporá pelo medo imposto às autoridades públicas, que recearão pelo afastamento dos cargos, pela segurança das suas famílias, pela supressão dos seus salários, pela ridicularização pública etc.

As sustentações orais nos tribunais precisarão ser uma atitude comum quer dos procuradores fazendários, quer dos membros do ministério público, evitando que o sistema legal de preferências creditórias seja invertido pelo sistema real: clientes, fornecedores e, por último, o Fisco. Primeiro, os interesses estritamente individuais; depois, o coletivo.

O dever de sinceridade fiscal não pode ser levado em desproveito dos que o cumprem, quer em face da concorrência desleal em favor dos que estão certos da impunidade, quer por

sistemas de parcelamentos de dívidas que não deixem claro o ônus do não cumprimento do dever fiscal, que precisará ser distribuído por toda a sociedade de forma refletida e madura.

COAFs regionais e a fiscalização do financiamento de campanhas políticas são medidas relevantes de combate à sonegação e de reequilíbrio do respeito à capacidade contributiva. Caminhos de efetividade. Quanto paga? Quem paga? Para onde vai o dinheiro? Micro-empresas e necessidade de apoio do Estado, o estímulo à concorrência são todas questões que se impõem à redução dos riscos de viver em comunidade.

O Homem já buscou um direito ditado pelos deuses, fracionou o poder no feudalismo, concentrou-o no absolutismo, destacou a liberdade à revelia dos demais direitos, foi em busca de quatro gerações jurídicas (direitos individuais, sociais, difusos e coletivos, proteção ao patrimônio genético etc.); e, agora, depara-se com um mundo globalizado, que mantém a soberania estatal enfraquecida, e precisa não encontrar na democracia o bode expiatório da difícil missão de melhorar o seu futuro. É necessário aliar a liberdade a condições de vida com dignidade. Liberdade e dignidade não podem estar apenas em construções teóricas, mas no desenvolvimento interior do ser humano. É preciso crescer espiritualmente. Este é um verdadeiro desafio.

Mas, para compreender o mundo e as suas conexões, é necessário entender as suas partes, e como elas, mal ou bem, funcionam.

### **3.1 São Grandes os Números da tributação brasileira:**

#### **3.1.1. Números da Receita Federal do Brasil, divulgados em 07.07.2009 - carga tributária comparada:** (percentuais sobre o total da carga tributária)

- a. há Países, como os EEUU, que não incluem as contribuições previdenciárias entre os tributos; o que também já ocorreu no Brasil antes da Constituição de 05.10.1988;
- b. tributação sobre consumo: média na OCDE- Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico: 31,5%; EUA: 17% e Brasil: 48,4%;
- c. tributação sobre a renda: média na OCDE- Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico: 36%; Brasil: 20,5%;
- d. tributação sobre a propriedade: Reino Unido: 12%; Brasil: 3,45%;
- e. tributação sobre transações financeiras: com o fim da CPMF, foi reduzida de 4,9% para 2%.

Como foi possível observar, é preciso amadurecer se esta distribuição da carga fiscal é aquela que melhor atende à comunidade, e quais os fatores que deveriam contar quando se fala em reforma de um sistema tributário.

Outro aspecto bastante relevante é que, segundo pesquisa do IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, divulgada em 12.01.2010, com base em dados do IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, de 2003, **a carga tributária para os pobres teria de cair cerca de 86% para se igualar a do mais ricos.**

A pesquisa registra que quem ganha **até DOIS SALÁRIOS MÍNIMOS** (atualmente, R\$ 1.020) tem **48,9%** do rendimento comprometido com os tributos; enquanto aqueles que percebem **MAIS DE 30 salários mínimos** (R\$ 15.300) têm um comprometimento de cerca de **26,3%**.

Uma das justificativas para tanto seria exatamente a de que, no Brasil, a base arrecadatória principal é a tributação indireta, aquela que é repassada nos preços das mercadorias, dos produtos e dos serviços. Por exemplo, nos alimentos e nos bens de consumo. Assim, como a população mais pobre gasta a maior parte do que recebe com consumo, paga mais tributos.

Em outras palavras, aqueles que proporcionalmente menos pagam são os que mais criticam a carga tributária brasileira, porquanto visualizem a tributação direta que sobre eles incide.

Logo, com o combate à desigualdade social, o perfil tributário brasileiro poderá mudar.

Mais: **o Brasil é um país que vem envelhecendo**, e não se pode atribuir a isto a origem de possíveis desequilíbrios entre as receitas e as despesas públicas. Inefetividade da execução fiscal, deficiência no combate à sonegação, aceitação social dos crimes econômicos e empresariais, apatia diante do tratamento duro em relação ao fraco e fraco em relação ao forte são fatores que precisam ser reestruturados, sob pena do indesejado agravamento das grandes diferenças de condições de bem estar entre os cidadãos.

A seguir, **os números da Seguridade Social no Brasil**, por conta de que os tributos que os sustentam precisam ser vistos e avaliados cada vez menos superficialmente.

**3.1.2. Números da Seguridade Social no Brasil – Beneficiários (extraídos do site do Ministério da Previdência Social):** Previdenciários + Acidentários (outubro de 2008): 22.702.536. Assistenciais + EPU- Encargos Previdenciários da União: 3.279.573.

Total: 25.982.109 de pessoas.

Considere-se, também, de acordo com os dados **do IBGE, e conforme a pesquisa “Síntese de Indicadores Sociais”**, que a expectativa de vida do brasileiro subiu para 72,7 anos em 2007, enquanto, em 1997, ela era de 69,3 anos.

A PNAD – Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios, de 2007, demonstrou que a população com 60 anos ou mais, considerados idosos, remonta a 10,5% do total. Se a população brasileira cresceu, entre 1997 e 2007, cerca de 21,6%, o percentual de crescimento na faixa dos 60 anos ou mais de idade remontou a 47,8%; e, com mais de 80 anos, cresceu 86,1%.

Entre os chamados pré-idosos, entre 50 e 59 anos, o crescimento foi de 59,9%.

A população brasileira está envelhecendo, pois a expectativa de vida aponta no sentido da expansão, indicando-se 2039 como a data com potencial para “crescimento zero”.

Entre as Regiões brasileiras, a melhor esperança está **no Sul, com 74,7 anos**; e a pior no **Nordeste, com 69,7 anos**, apresentando Alagoas (66,8 anos) e o Maranhão (67,6 anos) como destaques.

Também a taxa de mortalidade infantil esteve em declínio, entre 1997 e 2007, passando de 35,2% para 24,32%. O Rio Grande do Sul deteve a menor taxa de mortalidade, em 13,5%; enquanto Alagoas deteve a mais elevada, em 50%.

Contudo, o número de jovens, com até 14 anos, comparando 1997 e 2007, caiu de 30,8% para 25,4%. Entre os homens, há maior mortalidade em relação às mulheres<sup>1</sup>, o que é percebido quer por supostas predisposições genéticas, quer por causas relacionadas à violência, como homicídios e acidentes de trânsito.

Ao passo em que o avanço no tratamento das doenças cardíacas, contra o câncer, programas de saúde pública, inclusive de vacinações, melhoras nas condições de saneamento e de habitação, acompanhamento pré-natal vêm reduzindo a mortalidade bruta da população.

Na Islândia, a vida média da população está em torno de 81,8 anos e no Japão em 82,6 anos. Pelo IBGE, números semelhantes serão atingidos no Brasil em 2050, quando haverá uma expectativa média da população brasileira de cerca de 81,29 anos.

Quanto aos números da inadimplência, os apresentarei adiante. Talvez, isto ajude a estimular a mudar a mentalidade da sociedade e dos seus juízes, evitando, ou, ao menos, reduzindo um pouco a impunidade.

São os valores inadimplidos, por órgão de controle (números apresentados pelo Governo federal na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 303/2006, a regulamentadora do então denominado REFIS 3 ou PAEX):

1. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional: R\$ 343 bilhões.
2. Receita Federal: R\$ 260 bilhões.
3. Previdência Social: R\$ 160 bilhões.
4. REFIS (parcelamento – recuperação fiscal, L. 9964/10.04.2000): R\$ 52 bilhões.
5. PAES (parcelamento – parcelamento especial, L. 10.684/30.05.2003): R\$ 60 bilhões.
6. Parcelamento Ordinário: R\$ 7 bilhões.
7. Ver, também, o chamado Parcelamento da Crise (L. n. 11.941/27.05.2009)

Benefícios previdenciários e remunerações de servidores públicos são repetidamente apontados como culpados pelo déficit fiscal. Mas, por que não cobrar de quem deve? E deve tanto?

---

<sup>1</sup> Na China, em face de uma política pública que obriga as mulheres a terem um único filho, prevalece uma preferência por bebês do sexo masculino. A taxa de mortalidade infantil feminina é de quase 10 mortes por mil habitantes, existindo, em média, **106,8 homens para cada 100 mulheres**.

Enfim, considerando a íntima conexão entre o global e o local, refiro-me, a seguir, aos princípios que regem o direito tributário no Brasil, através de um resumo da legislação constitucional e infra-constitucional aplicável.

### **3.2. Princípios Tributários.**

Há entre eles hierarquia ou linearidade? (vide sobre a possibilidade de se falar, em um Estado Democrático de Direito, sobre a existência de normas constitucionais inconstitucionais).

#### **3.2.1. Legalidade.**

Muito se discute sobre o espaço constitucional de cada uma das espécies legislativas previstas na Constituição brasileira, e sobre as conseqüências da sua defeituosa utilização. O volume de produção legislativa e o seu desequilíbrio, provocando, de um lado, ausência (imposto sobre grandes fortunas por exemplo); por outro, dúvidas sobre qual o veículo normativo a ser utilizado.

- a) CF/88, arts. 5º; 37 e 150, I;
- b) leis ordinárias e complementares. Inexistência de hierarquia. MAS LC 95/26.02.1998 (elaboração de leis, art. 59, Par. Único, CF/88). Quórum e iniciativa;
- c) medidas provisórias (EC nº 32, 11.09.01, art. 62– relevância e urgência. Vedações – direito processual, retenção de poupança, lei complementar. Para impostos – conversão e exercício financeiro seguinte. Prorrogação - uma só por 60 dias, com sobrestamento em 45 dias. Parecer em comissão mista e apreciação em sessão separada. Veda-se a reedição na mesma sessão se rejeitada ou se houver decurso de prazo. Decreto legislativo ou conservação dos efeitos) e decretos – não podem implicar em aumento de despesa, art. 84, VI, a. Veda-se para regulamentar Emenda promulgada entre 1.01.1995 até 11.09.01. MPs anteriores continuam em vigor até revogação explícita ou deliberação definitiva do Congresso Nacional;
- d) recepção (ex.: CTN/out.1966 e CF/jan.1967);
- e) acordos dilatórios e ampliação do eleitorado nacional.

#### **3.2.2. Anterioridade.**

O direito tributário brasileiro vem procurando sobre qual o prazo de espera adequado para que uma lei venha a efetivamente ser aplicada. Variações e combinações têm ocorrido no plano constitucional.

- a) anualidade e anterioridade nonagesimal;
- b) exceções: II; IE; IPI; IOF; Impostos extraordinários e empréstimos compulsórios (CF/88, art. 150, § 1º);
- c) EC 42/19.12.03, art. 150, § 1º - anterioridade pelo exercício financeiro e / (\*) nonagesimal – exceções a ela: as mesmas, mais a substituição do IPI pelo IR e quanto à base de cálculo do IPVA e IPTU.
- d) medidas provisórias – reedição e prorrogação (EC 32/11.09.01);
- e) anualidade: Súmula nº 615, Eg. STF; art. 141, § 34, CF/1946 e art. 165, § 2º, CF/88 c/c LDO
- f) EC nº 33/11.12.01 – ICMS e CIDE de petróleo e derivados (combustíveis);

- g) IPMF e CPMF (EC 42, 19.12.03, art. 90, ADCT – prorrogada até 31.12.07); Adins. 2666/DF e 2673/DF – não se criou nova espécie de contribuição, pela desnecessidade da espera dos 90 dias.
- h) LICC e processo eleitoral.

### 3.2.3. Irretroatividade.

Se surge uma lei nova é de se imaginar que o seu advento é com o objetivo de melhorar a situação pré-existente. Ocorre que pode melhorar para um determinado agrupamento social, e piorar para um outro, que também deve ter as suas situações resguardadas. O mesmo ocorre com a nova interpretação de uma lei já antiga. O direito tributário brasileiro busca resguardar o contribuinte, assegurando-lhe uma certa segurança jurídica, ao menos naquilo que diga respeito ao passado.

- a) o tempo rege o ato;
- b) CF/88, arts. 150, II, a e 5º - direito adquirido – art. 60, § 4º, CF/88;
- c) situação para melhor direito individual do contribuinte;
- d) tarefa interpretativa – a) o legislativo; b) o administrador – CTN, art. 146; Lei sobre processo administrativo federal(L. nº 9784, 29.01.99); Súmula nº 105, Eg. TCU.

### 3.2.4. Isonomia.

Um tema difícil, o da igualdade; sobretudo quando se trata de valores que são retirados em favor do Estado e de interesses que nem sempre coincidem com os individuais. Como comparar as pessoas, físicas ou jurídicas, para efeitos fiscais, respeitando-lhes a graduação e a capacidade contributiva. O que justificaria o não pagamento de um tributo, ou o pagamento de um tributo a mais ou a menos em um país tão assimétrico, com tantas diferenças regionais como o Brasil.

- a) formal e material (art. 5º, CF/88). A teoria dos separados, mas iguais;
- b) critérios comparativos, art. 145, § 1º, parte final, CF/88 – renda / patrimônio / consumo;
- c) capacidade contributiva – número de tributos e distribuição da carga tributária. Mínimo vital. Em nº 18/65 e revogação do art. 202, CF/1946; Substituição gradual da contribuição sobre a folha de salário e rendimentos do trabalho pela incidente sobre a receita ou o faturamento – EC 42/03;
- d) contraprincípios: I. seletividade (IPI, ICMS); II. praticabilidade;
- e) extrafiscalidade e incentivos fiscais (\*) EC 42, 19.12.03: e.1. capacitação do setor de tecnologia vigindo até 2.019, art. 5º; e.2. Lei Complementar – RET- regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte / regime único de arrecadação, vedada a retenção – art. 94, ADCT c/c art. 146, III, d. e.3. Ver tb., art. 195, par. 9. EC 47/05.07.05– contribuições sociais com alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas (atividade econômica, utilização de mão-de-obra, porte da empresa e mercado de trabalho); lei federal sobre produtos e serviços supérfluos – art. 83, ADCT CF/88;
- f) progressividade (IPU – EC 29/13.09.00, art. 156, § 1º; ITR - EC 42/19.12.03, art. 153, § 4º - progressividade / não incidência sobre pequenas glebas / fiscalização municipal sem renúncia fiscal – AQUI, Municípios com 100% da arrecadação (não havendo isto – 50% para o Município; IR – art. 153, § 2º - tb. geral e universal) e práticas evasivas; IPVA – tipo e utilização – art. 155, par. 6, EC 42/03;
- g) vedação ao confisco;

- h) formas desonerativas: imunidade, isenção, não incidência, alíquota zero;
- i) pessoas políticas e contribuintes.

### 3.3. Quadro Geral do Direito Tributário no Brasil (Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25.10.1966)

<u>STN</u>	<u>Normas Gerais</u>
<i>(CLT)</i>	<i>(LOCA)</i>
Competência	Legislação (Vigência, aplicação, interpretação / integração)
Limites	Obrigações (Fato Gerador, Sujeito Ativo, Sujeito passivo – contribuinte e responsável), solidariedade, capacidade tributária, domicílio
Impostos	Crédito (Lançamento, modalidades, alterações – suspensão, extinção e exclusão)
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) comércio exterior;</li> <li>b) patrimônio / renda;</li> <li>c) produção / circulação;</li> <li>d) especiais</li> </ul>	
Taxas	Garantias e Privilégios do crédito
Contribuição de melhoria	Administração Tributária (Fiscalização, Dívida Ativa e CND) – EC 42/19.12.03, art. 37, XXII – forma integrada e compartilhamento de cadastros. Art. 52, XV- funcionalidade e desempenho – avaliação do Senado
Distribuição da Receita tributária	

**(\*) Responsabilidade Tributária:** a) sucessão – imobiliária / pessoal e empresarial; b) de terceiros; c) por infrações.

EXECUÇÃO FISCAL (Lei nº 6.830/22.09.1980) E EXECUÇÃO CONTRA A FAZENDA PÚBLICA (Vide Precatório e RPV– ECs. nºs. 20, 30,37 e 62).

(\*) Esta última (EC 62, datada de 09.12.2009) dispõe sobre o limite e vinculações a percentuais de receitas correntes; cessões a terceiros; compensações com dívidas; leilões; câmaras de conciliação e utilização de precatórios a título de pagamento de tributos.

### 3.4. Referências.

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 1ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1968.
- BALEEIRO, Aliomar. **A Tributação e a Imunidade da Dívida Pública**. Bahia, Liv. Ed. Bahiana, 1939.
- \_\_\_\_\_. **Alguns Andaimas da Constituição**. Rio de Janeiro, Aloísio Maria de Oliveira Editora, 1950.
- \_\_\_\_\_. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1955.
- \_\_\_\_\_. **Clínica Fiscal – questões de finanças e de direito tributário**. Bahia, Liv. Progresso, 1958.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. São Paulo, Editora Saraiva, 1991.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo, Editora Saraiva, 1963.
- BITTAR, Carlos Alberto. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Ed. Saraiva, 1971.
- BORGES, José Souto Maior. **Iniciação ao Direito Tributário**. Recife, 1966.
- \_\_\_\_\_. **Reforma do Sistema Tributário Brasileiro**. Recife, CAM, 1967.
- \_\_\_\_\_. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1975.
- \_\_\_\_\_. **Isenções Tributárias**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais e Educ, 1975.
- \_\_\_\_\_. **Isenções Tributárias**. 2ª.ed., São Paulo, Sugestões Literárias S.A., 1980.
- \_\_\_\_\_. **Obrigação Tributária - Uma Introdução Metodológica**. São Paulo, Editora Saraiva, 1984.
- BUGARIM, Bento. **Taxa no Sistema Tributário Brasileiro**. Brasília, Universidade de Brasília, 1968.
- BÜHLER, Ottmar. **Princípios de Derecho Internacional Tributário**. Trad. Fernando Cervera Torrejon. Madri. Derecho Financiero, 1968.
- CAMPOS, Cândido H.. **Planejamento Tributário**. 4ª ed., São Paulo, Editora Atlas, 1987.
- CAMPOS, Dejalma de. **Direito Financeiro e Orçamentário**. São Paulo, Editora Atlas, 1995.
- \_\_\_\_\_. **Direito Processual Tributário**. 4ª ed., São Paulo, Editora Atlas, 1996.
- CAMPOS, Diogo Leite de e CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. **Direito Tributário**. Coimbra, Livraria Almedina, 1996.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**. 1ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Financ., 1955.

\_\_\_\_\_. **A Causa da Obrigação Tributária**. Temas de Direito Tributário. Vol. I, Rio. Alba, 1964.

\_\_\_\_\_. **O Processo Tributário**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1964.

\_\_\_\_\_. **Estudos e Pareceres de Direito Tributário**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1975.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. revista e ampliada e atualizada pela Constituição Federal de 1988. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário** – nos termos da Constituição Federal de 1988. 4ª. ed., São Paulo, Editora Saraiva, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário** – nos termos da Constituição Federal de 1988. 4ª. ed., São Paulo, Editora Saraiva, 1991.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário** – Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo, Editora Saraiva, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988** - Sistema Tributário. 5ª ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1990.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 1ª ed., Rio de Janeiro, Editora Forense, 1990.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário** – Parte Geral. Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1959.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário brasileiro** (aspectos concretos). Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1960.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Ed. Financ., 1964.

\_\_\_\_\_. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. Rio de Janeiro, Ed. Financ., 1964.

\_\_\_\_\_. **Sistema Tributário Brasileiro** – Discriminação de Rendas. Rio de Janeiro, Ed. Financ., 1965.

\_\_\_\_\_. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 2ª ed., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1971.

FREITAS, VLADIMIR PASSOS e outros. **Código Tributário Nacional Comentado**. Doutrina e Jurisprudência, artigo por artigo. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1999.

GRAU, Eros Roberto. **Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário**. São Paulo, Co. Ed. Ibet e Resenha, 1975.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988** - Tributação Progressiva. São Paulo, Editora Saraiva, 1991.

FRANCO, A. L. Sousa. **Finanças do Setor Público** – Introdução aos Subsectores Institucionais. Aditamento de Actualização. Lisboa. Reimpressão, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 4ª ed., Rio de Janeiro, Editora Forense, 1987.

\_\_\_\_\_. **O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1987.

\_\_\_\_\_. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 1ª ed., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1989.

\_\_\_\_\_. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 2ª ed. revista e ampliada, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1991.

\_\_\_\_\_. **Interpretação no Direito Tributário** – Estudos de Direito Tributário, vol. I. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1989.

MORAIS, Luís D. S. *et al.* **Direito Internacional Económico** – uma introdução. Volume II. aafdl. Lisboa, 2007.

NABIAS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 4ª ed. Coimbra. Almedina, 2008.

NASCIMENTO, Carlos Valder do; NOGUEIRA, Ruy Barbosa; MACHADO, Hugo de Brito; NAVARRO COÊLHO, Sacha Calmon. **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1989.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias**. São Paulo, 1963.

#### 4. Medidas de Urgência contra a Fazenda Pública e suas restrições legais.

RESUMO: as medidas de urgência contra a Fazenda Pública encontram-se em uma região de difícil equilíbrio entre a segurança e a justiça. É necessário que o Poder Judiciário torne-se menos lento nas suas decisões, mas também parece fundamental que não se invista contra os cofres públicos, particularmente violentando o princípio da isonomia em relação àqueles que se socorrem deste mesmo Poder. Por outro lado, não é ético ao Poder Executivo apostar na letargia judicial, e procrastinar os débitos para com os seus credores. É esta difícil tarefa que compete à lei e às práticas judicial e administrativa enfrentarem.

Palavras-chave: Judiciário, administração, urgência, cidadania.

SUMMARY: emergency measures against the tax authorities are in a region difficult balance between security and justice. It is necessary for the judiciary to become less sluggish in their decisions, but also seems crucial not to invest against the public treasury, particularly violating the principle of equality in relation to those which use of that power. On the other hand, it is not ethical to the Executive bet on judicial lethargy, and procrastinate the debts to its creditors. Is this difficult task for the law and judicial practice and administrative experience.

Keywords: judiciary, administration, emergency, citizenship.

##### 4.1. Destaques.

- a) Estado versus Cidadão. Deveres Fundamentais (autoridades públicas e comunidade)
- b) Estado. Funções: juiz, legislador, administrador.
- c) Celeridade, efetividade e razoável duração do processo (EC 45/04). Acesso à justiça. Envelhecimento e Previdência. Alternativas aos precatórios. Requisitórios (Pequeno Valor e leis definidoras pelos entes públicos (art. 100, par. 5 e art. 87, ADCT – 40 salários mínimos para Estados e Distrito Federal e 30 salários mínimos para Municípios. L. 10.259/01 – JEFs – 60 salários mínimos).
- d) Segurança Jurídica e Justiça (Isonomia).
- e) Parcelamentos dos precatórios (EC 30/00 e EC 37/02 etc 8 anos e art. 33, ADCT; 10 anos e 2 anos e art. 78, ADCT – EC 30/00). Débitos de natureza alimentícia. Coisa Julgada. Juros de Mora e prazo constitucionalmente estipulado RE 298.616-SP, Min. Gilmar Mendes, 31.10.2002 e RE 591.085, Min. Ricardo Lewandowski. Índices de correção monetária – IPCA-E (IBGE), Resol. CJF 55/14.05.2009 e L. 10266/24.07.2001 – Ver tb. L 11960/29.06.2009, art. 5- Nas condenações impostas à Fazenda Pública – índices oficiais de remuneração básica e juros aplicados à caderneta de poupança.
- f) TDPs, não computáveis no limites global de endividamento, art. 33, Par. Único, ADCT.
- g) Precedência e Seqüestro. Fracionamento. Valores e Capacidades de pagamento dos entes públicos – leis definidoras pelos entes públicos. Crime de responsabilidade e Presidente do Tribunal respectivo.
- h) Legislação e Equilíbrio: tutelas de urgência e equilíbrio orçamentário. Suspensão de liminar, a requerimento da pessoa de direito público interessada e para evitar grave lesão à ordem, saúde, segurança, economia pública – manifesto interesse público – Presidente do Tribunal. A visão do bem ou interesse público no Brasil.

i) Constituição da República Federativa do Brasil. Texto Permanente e ADCT. II. Código de Processo Civil. III. JEF's. IV. Ação Civil Pública e Ação Popular.

j) Liminar com caráter cautelar. Tutela Antecipada. Liminar em mandado de segurança. Liminar em Ação Civil Pública. Fazenda Pública versus Fazenda Pública.

k) Provisoriamente das liminares. Execução antecipada e liminares acautelatórias. Fungibilidade e juízos de probabilidade e de possibilidade. Proporcionalidade. Razoabilidade. Reserva de ponderações.

l) Tutelas Antecipadas. Tributos e Previdência. Servidores Públicos (L. 9494/97). STF e restrições às liminares. Min. Moreira Alves, ADIn 223.

m) Modelo Constitucional da Execução contra a Fazenda Pública. Art. 100, CF/88 e Arts. 730 e 731, CPC. Imprevisão orçamentária. L. 10.259/01. Juizados Especiais Federais. 60 salários mínimos.

n) CPC e Tutela Antecipada (art. 273). Prova inequívoca, verossimilhança, fundado receio, abuso e protelação. Perigo de irreversibilidade. Força policial. Revogação ou modificação a qualquer tempo. Pedidos incontroversos. Fungibilidade, par. 7, art. 273 (a título de antecipação de tutelas, requer pedido cautelar) e art. 4., L. 10259/01 (Medidas Cautelares).

o) Poder Geral de Cautela. Arts. 796 e ss. Inicial e incidental. Excepcionalidade da ausência de audiência das partes. Fundado receio de lesão grave e de difícil reparação. Caução. Substituição da cautela.

p) L. 12.016/07.08.2009. Disciplina o mandado de segurança individual e coletivo. Urgência (meios eletrônicos de autenticidade comprovada). Impossibilidade de liminar (art. 7. pars. 2 e 5): compensação de créditos tributários, entrega de mercadorias, servidores públicos.

q) Ação civil Pública, L. 7347/1985. Não será cabível quando envolver tributos, “contribuições previdenciárias”, FGTS ou outros Fundos. Suspensão de Liminar. Efeito suspensivo para evitar dano irreparável.

r) Ação Popular, L. 4717/1965. Qualquer cidadão na defesa do patrimônio público (art. 1. par. 1. valor econômico, artístico, estético, histórico ou turístico).

Nem santificar nem demonizar o Estado, o poder público, quer sob a apresentação de Estado-Juiz, Estado-Legislator ou Estado-Administrador. Uma tarefa difícil em nossos tempos, quando se está em busca de celeridade, efetividade, fala-se em duração razoável do processo, Meta 2<sup>2</sup> etc.

As cautelares, as tutelas antecipadas, as liminares, nas Ações Cíveis públicas e nos mandados de segurança, terminam por encontrar um *Judiciário moroso*, e não basta que ele responda com a justificativa dos muitos processos que lhe são distribuídos.

---

<sup>2</sup> Todos os processos distribuídos até 31.12.2005 devem estar sentenciados até o final de 2009, por deliberação do Conselho Nacional de Justiça.

A garantia constitucional do acesso à justiça (art. 5., inc. XXXV) vem buscando responder a situações de urgência com liminares acautelatórias e satisfativas, trazendo o risco da difícil, mas necessária compatibilização entre os princípios-valores da segurança e da isonomia real, ou, ao menos, da redução das desigualdades, tal como preconiza a Constituição brasileira (art. 3., inc. IV).

Por outro lado, aposta-se muito em uma bandeira de controle jurisdicional do poder público.

Discute-se o teor do art. 188, que estabelece que serão computados em quádruplo o prazo para contestar e em dobro para recorrer quando a parte for a Fazenda Pública ou o Ministério Público.

No Brasil, o Estado ainda é visto como um opositor do cidadão, alguém que utiliza mal os recursos públicos. Assim, muito se fala em direitos fundamentais, de difícil ou mesmo inesperada realização. São as chamadas “*leis que não pegam*”. Pouco se discute sobre os deveres fundamentais, não apenas das autoridades públicas, mas também da própria comunidade a caminho de uma cidadania ativa ou participativa.

A visão do “bem público” está, no início do século XXI aqui no Brasil, mais como algo de ninguém do que como algo de todos nós. A população envelhece (vide dados do IBGE), e as despesas com a previdência também. O combate aos desvios de recursos não é um assunto permanente nos meios universitários, que continua encerrando na doutrina uma via de mão única.

Há todo um discurso contrário ao precatório e às suas várias extensões constitucionais. Mas não se discute detidamente as causas de, no Brasil, não haver alternativas eficientes a ele, que mantenham compatibilidade com o necessário equilíbrio do orçamento público. Não se pode gastar o que não se tem.

Mesmo assim, é preciso contemplar o requisitório, a possibilidade de tutelas antecipadas em matéria tributária e previdenciária etc. Foi, neste sentido, que o Supremo Tribunal Federal decidiu as Reclamações ns. 902 e 1122, a primeira sobre matéria tributária e a segunda sobre matéria previdenciária.

Estas ocorrências deram-se em face da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) n. 04-6, Distrito Federal, que adotou por objeto a análise do art. 1., da L. n. 9494/10.09.1997, proveniente da Medida Provisória n. 1570-5, de 21.08.1997. Nesta lei, proibia-se a tutela antecipada contra a Fazenda Pública, enquanto o Poder Judiciário claudicava na sua aplicação.

Parece que, na verdade, pretendia-se evitar a incorporação imediata de acréscimos de vencimentos, na folha de pagamento, de um grande número de servidores, inclusive com o pagamento de diferenças atrasadas.

Assim, nestas Reclamações, o Supremo Tribunal Federal registrou que o artigo de lei restringia-se a vantagens pecuniárias, vencimentos, reclassificação, equiparação e aumento ou extensão de vencimentos aos servidores públicos. Nos demais casos, a tutela antecipada poderia vir a ser aplicada (Vide STF- Notícias 03.05.2002).

A imprevisão orçamentária, as repercussões indesejadas sobre o Erário combateriam ao lado do art. 100, da Carta Republicana, não permitindo a violação do modelo constitucional da execução contra a Fazenda Pública. Daí a necessidade de se estabelecer um quadro legal de contracautelas, que, na época desta ADC, já contava com limitações gerais dirigidas para as medidas liminares.

Era a linha adotada pelo Supremo Tribunal Federal. Vide, neste sentido, o voto do Min. Moreira Alves, na ADIn 223, que firmou “*o proibir-se, em certos casos, por interesse público, a antecipação provisória da satisfação do direito material lesado ou ameaçado.*” Não excluindo “*evidentemente, da apreciação do Poder Judiciário, a lesão ou ameaça ao direito, pois ela se obtém normalmente na satisfação definitiva que é propocionada pela ação principal, que, esta sim, não pode ser vedada para privar-se o lesado ou ameaçado de socorrer-se do Poder Judiciário.*”

Também, na inicial da ADC 04, assinada pelo então Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso e pelas composições das Mesas do Senado Federal e da Câmara dos Deputados, aos 24.11.1997, argumentava-se com a doutrina de J. J. Calmon de Passos: “*Vetar liminares neste ou naquele processo jamais pode importar inconstitucionalidade, pois configura interferência no patrimônio ou na liberdade dos indivíduos, com preterição, mesmo que em parte, das garantias do devido processo legal, de base também constitucional. Daí sempre ter sustentado que a liminar, na cautelar, ou antecipação liminar da tutela em qualquer processo, não é direito das partes constitucionalmente assegurado. (...) Assim, nada impedirá, amanhã, que disposições especiais de lei eliminem ou restrijam a antecipação da tutela em algum tipo de procedimento ou quando em jogo certos interesses.*”

O fato é que, atualmente, ao lado do precatório, tem-se a figura do requisitório para as causas de menor valor, o que também constitui um grande número de processos, haja vista o enorme volume de causas previdenciários tramitando na Justiça Federal.

Quanto a distinguir entre a execução antecipada, através da tutela, e as liminares de mero resguardo do resultado útil do processo principal, embora ambas sejam provisórias, e haja uma evidente diferença de grau entre o **juízo de possibilidade e o de probabilidade**, ainda parece que o balanceamento dos riscos vem provocando dúvidas profundas não apenas permitindo-se a fungibilidade dos pedidos, mas uma diferença de opiniões quanto ao mérito do que seja cada um destes juízos.

Resvala-se para princípios como o da proporcionalidade, reservas de ponderações, razoabilidade etc.

Pois bem, a legislação brasileira é pródiga na busca do equilíbrio entre as tutelas de urgência e a necessidade de respeito ao equilíbrio orçamentário. Se foi feliz, ou não, é um ponto de vista a ser adotado a partir da análise da legislação que vai mais adiante.

#### **4.2. Tipos de Medidas de Urgência:**

Liminar com caráter cautelar;  
Liminar em mandado de segurança  
Liminar em Ação Civil Pública  
Fazenda Pública *versus* Fazenda Pública  
Tutela Antecipada Etc.

### 4.3. Leis

#### 4.3.1. Constituição Federal de 1988.

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

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

(...)

LXXVIII- a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. **Em. Constitucional n. 45, 08.12.2004.**

(EC 30, 13.12.2000 e EC 37, 12.06.2002. 1 10099, 19.12.2000 e ADCT, arts. 86 e 87) – PRECATÓRIO.

Art. 100. À exceção dos créditos de natureza alimentícia, os pagamentos devidos pela Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

Par. 1. É obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciais, apresentados até 1. de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente.

§ 1º. Os débitos de natureza alimentícia compreendem aqueles decorrentes de salários, vencimentos, proventos, pensões e suas complementações, benefícios previdenciários e indenizações por morte ou invalidez, fundadas na responsabilidade civil, em virtude de sentença transitada em julgado.

§ 2º. As dotações orçamentárias e os créditos abertos serão consignados diretamente ao Poder Judiciário, cabendo ao Presidente do Tribunal, que proferir a decisão exequenda, determinar o pagamento segundo as possibilidades do depósito, e autorizar, a requerimento do credor, e exclusivamente para o caso de preterimento de seu direito de precedência, o seqüestro da quantia necessária à satisfação do débito.

§ 3º. O disposto no caput deste artigo, relativamente à expedição de precatórios, não se aplica aos pagamentos de obrigações definidas em lei como de pequeno valor que a Fazenda Federal, Estadual, Distrital ou Municipal deva fazer em virtude de sentença judicial transitada em julgado.

§ 4º. São vedados a expedição de precatório complementar ou suplementar de valor pago, bem como fracionamento, repartição ou quebra da valor da execução, a fim de que seu pagamento não se faça, em parte, na forma

estabelecida no par. 3. deste artigo e, em parte, mediante expedição de precatório.

§ 5º. A lei poderá fixar valores distintos para o fim previsto no par. 3. deste artigo, segundo as diferentes capacidades das entidades de direito público.

§ 6º. O Presidente do Tribunal competente que, por ato comissivo ou omissivo, retardar ou tentar frustrar a liquidação regular de precatório incorrerá em crime de responsabilidade.

#### 4.3.2. ADCT.

(EC 37, 12.06.2002) Art. 86. Serão pagos conforme disposto no art. 100 da Constituição Federal, não se lhes aplicando a regra do parcelamento estabelecida no caput do art. 78 ADCT, os débitos da Fazenda Federal, Estadual, Distrital ou Municipal oriundos de sentenças transitadas em julgado que preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

- I - ter sido objeto de emissão de precatórios judiciais;
- II - ter sido definidos como de **pequeno valor** pela lei que trata o par. 3., do art. 100 da Constituição Federal ou pelo art. 87 deste ADCT;
- III - estar, total ou parcialmente, pendentes de pagamento na data da publicação desta Emenda Constitucional.

§ 1º. Os débitos a que se refere o caput deste artigo, ou os respectivos saldos serão pagos na ordem cronológica de apresentação dos respectivos precatórios, com precedência sobre os de maior valor.

§ 2º. Os débitos a que refere o caput deste artigo, se ainda não tiverem sido objeto de pagamento parcial, nos termos do art. 78 deste ADCT, poderão ser pagos em duas parcelas anuais, se assim dispuser a lei;

§ 3º. Observada a ordem cronológica de sua apresentação, os débitos de natureza alimentícia previstos neste artigo terão precedência para pagamento sobre todos os demais.

Art. 87. Para efeito do que dispõem o par. 3. do art. 100 da Constituição Federal e o art. 78 deste ADCT serão considerados como de pequeno valor, até que se dê publicação oficial das respectivas leis definidoras pelos entes da Federação, observado o disposto no par. 4., do art. 100 da Constituição Federal, os débitos ou obrigações consignados em precatório judicial, que tenham valor igual ou inferior a:

- I - 40 (quarenta) salários-mínimos perante a Fazenda dos Estados e do Distrito Federal (EC 37, 12.06.2002);
- II - 30 (trinta) salários mínimos, perante a Fazenda dos Municípios (EC 37, 12.06.2002).

Parágrafo Único. Se o valor da execução ultrapassar o estabelecido neste artigo, o pagamento far-se-á, sempre, por meio de precatório, sendo facultada à parte exequente a renúncia ao crédito do valor excedente, para que possa optar pelo pagamento do saldo sem precatório, da forma prevista no par. 3. do art. 100.

(\*) Art. 78, ADCT (EC 30, 13.09.2000). Ressalvados os créditos definidos em lei como de pequeno valor, os de natureza alimentícia, os de que trata o art. 33 deste ADCT e suas complementações e os que já tiverem os seus respectivos recursos liberados ou depositados em juízo, os precatórios pendentes na data de promulgação desta Emenda e os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999, serão liquidados o seu valor real, em moeda corrente, acrescido de juros legais, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de dez anos, permitida a cessão dos créditos.

§ 1º. É permitida a decomposição de parcelas, a critério do credor.

§ 2º. As prestações anuais a que se refere o caput desta artigo terão, se não liquidadas até o final do exercício a que se referem, poder liberatório do pagamento de tributos da entidade devedora.

§ 3º. O prazo referido no caput desta artigo fica reduzido para dois anos, nos casos de precatórios judiciais originários de desapropriação de imóvel residencial do credor, desde que comprovadamente único à época da imissão na posse.

§ 4º. O Presidente do Tribunal competente deverá, vencido o prazo ou em caso de omissão no orçamento, ou preterição ao direito de precedência, a requerimento do credor, requisitar ou determinar o seqüestro de recursos financeiros da entidade executada, suficientes à satisfação da prestação.

(\*) Art. 33, ADCT. Ressalvados os créditos de natureza alimentar, o valor dos precatórios judiciais pendentes de pagamento na data da promulgação da Constituição, incluído o remanescente de juros e correção monetária, poderá ser pago em moeda corrente, com atualização, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de oito anos, a partir de 1. de julho de 1989, por decisão editada pelo Poder Executivo até cento e oitenta dias da promulgação da Constituição.

Parágrafo Único. Poderão as entidades devedoras, para o cumprimento do disposto neste artigo, emitir, em cada ano, no exato montante do dispêndio, títulos de dívida pública não computáveis para efeito do limite global de endividamento.

#### **4.3.3. Lei 10.259, de 12.07.2001 – Lei dos JEF's.**

Art. 3. Compete ao Juizado Especial Federal Cível processar, conciliar e julgar causas de competência da Justiça Federal até o valor de sessenta salários mínimos, bem como executar as suas sentenças.

§1º. Não se incluem na competência do Juizado Especial Cível as causas:

I - referidas no art. 109, incisos II (Estado estrangeiro / organismo internacional), III ((tratado ou contrato da União com Estado estrangeiro ou organismo internacional) e XI (disputa sobre direitos indígenas), da Constituição Federal, as ações de mandado de segurança, de desapropriação, de divisão e demarcação, populares, execuções fiscais e por improbidade administrativa e as demandas sobre direitos ou interesses difusos, coletivos ou individuais homogêneos;

II - sobre bens imóveis da União, autarquias e fundações públicas federais;

III - para a anulação ou cancelamento de ato administrativo federal, salvo o de natureza previdenciária e o de lançamento fiscal;

IV - que tenham como objeto a impugnação da pena de demissão imposta a servidores públicos civis ou de sanções disciplinares aplicadas a militares.

(...)

Art. 17. Tratando-se de obrigação de pagar quantia certa, após o trânsito em julgado da decisão, o pagamento será efetuado no prazo de sessenta dias, contados da entrega da requisição, por ordem do Juiz, à autoridade citada para a causa, na agência mais próxima da Caixa Econômica Federal ou do Banco do Brasil, independentemente de precatório.

§ 1º. Para os efeitos do par. 3. do art. 100 da Constituição Federal, as obrigações ali definidas como de pequeno valor, a serem pagas independentemente de precatório, terão como limite o mesmo valor estabelecido nesta lei para a competência do Juizado Especial Federal Cível (art. 3., caput).

§ 2º. Desatendida a requisição judicial, o Juiz determinará o sequestro do numerário suficiente ao cumprimento da decisão.

§ 3º. São vedados o fracionamento, repartição ou quebra do valor da execução, de modo que o pagamento se faça, em parte, na forma estabelecida no par. 1. deste artigo, e, em parte, mediante expedição do precatório, e a expedição de precatório complementar ou suplementar do valor pago.

§ 4º. Se o valor da execução ultrapassar o estabelecido no par. 1., o pagamento far-se-á, sempre, por meio do precatório, sendo facultado à parte exequente a renúncia ao crédito do valor excedente, para que possa optar pelo pagamento do saldo sem o precatório, da forma lá prevista.

#### **4.3.4. Código de Processo Civil - Lei nº. 5869, de 11.01.1973.**

##### **4.3.4.1. Tutela Antecipada**

Art. 273. O juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar, total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que, existindo prova inequívoca, se convença da verossimilhança da alegação e:

I - haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação; **ou**

II - fique caracterizado o abuso de direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório do réu.

§ 1º. Na decisão que antecipar a tutela, o juiz indicará, de modo claro e preciso, as razões do seu convencimento.

§ 2º. Não se concederá a antecipação da tutela quando houver perigo de irreversibilidade do provimento antecipado.

§ 3º. A efetivação da tutela antecipada observará, no que couber e conforme sua natureza, as normas previstas nos artigos 588 (Revogado pela L. 11.232/22.12.2005), 461, §§. 4º (multa diária e prazo de cumprimento) e 5º (medidas necessárias: multa por tempo de atraso, busca e apreensão,

remoção de pessoas e coisas, desfazimento de obras e impedimento de atividade nociva, se necessário, com força policial).

§ 4º. A tutela antecipada poderá ser revogada ou modificada a qualquer tempo, em decisão fundamentada.

§ 5º. Concedida ou não a antecipação da tutela, **prosseguirá o processo até final julgamento.**

§ 6º. A tutela antecipada também poderá ser concedida quando um ou mais dos pedidos cumulados, ou parcela deles, mostrar-se **incontroverso**.

§ 7º. Se o autor, a título de antecipação de tutela, requerer providência de natureza cautelar, poderá o juiz, quando presentes os respectivos pressupostos, deferir a medida cautelar em caráter incidental do processo ajuizado.

Ver também a L. 10.259, 12.07.2001, que institui os Juizados Especiais Cíveis e Criminais na Justiça Federal: “art. 4. O Juiz poderá, de ofício ou a requerimento das partes, deferir medidas cautelares no curso do processo, para evitar dano de difícil reparação.

#### **4.3.4.2. Poder Geral de Cautela.**

Art. 796. O procedimento cautelar pode ser instaurado antes ou no curso do processo principal e deste é sempre dependente.

Art. 797. Só em casos excepcionais, expressamente autorizados por lei, determinará o juiz medidas cautelares sem a audiência das partes.

Art. 798. Além dos procedimentos cautelares específicos, que este Código regula no Capítulo II deste Livro, poderá o juiz determinar as medidas provisórias que julgar adequadas, quando houver fundado receio de que uma parte, antes do julgamento da lide, cause ao direito da outra lesão grave e de difícil reparação.

Art. 799. No caso do artigo anterior, poderá o juiz, para evitar o dano, autorizar ou vedar a prática de determinados atos, ordenar a guarda judicial de pessoas e depósito de bens e impor a prestação de caução.

(...)

Art. 804. É lícito ao juiz conceder liminarmente, ou após justificação prévia, a medida cautelar, sem ouvir o réu, quando verificar que este, sendo citado, poderá torná-la ineficaz; caso em que poderá determinar que o requerente preste caução real ou fidejussória de ressarcir os danos que o requerido possa vir a sofrer.

Art. 805. A medida cautelar poderá ser substituída, de ofício ou a requerimento de qualquer das partes, pela prestação de caução ou outra garantia menos gravosa para o requerido, sempre que adequada e suficiente para evitar a lesão ou repará-la integralmente.

Art. 807. As medidas cautelares conservam a sua eficácia no prazo do artigo antecedente e na pendência do processo principal; mas podem, a qualquer

tempo, ser revogadas ou modificadas. Par. Único. Salvo decisão judicial em contrário, a medida cautelar conservará a eficácia durante o período de suspensão do processo.

#### 4.3.5. Lei nº. 12.016, de 07.08.2009.

A Lei 12.016, de 07.08.2009, disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências.

Art. 1. Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

(...)

Art. 4. Em caso de urgência, é permitido, observados os requisitos legais, impetrar mandado de segurança por telegrama, radiograma, fax ou outro meio eletrônico de autenticidade comprovada.

§ 1º. Poderá o juiz, em caso de urgência, notificar a autoridade por telegrama, radiograma ou outro meio que assegure a autenticidade documento e a imediata ciência pela autoridade.

§ 2º. O texto original da petição deverá ser apresentado nos 5 (cinco) dias úteis seguintes.

§ 3º. Para os fins deste artigo, em se tratando de documento eletrônico, será observadas as regras da Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP-Brasil.

(...)

Art. 7. Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:

(...)

§ 2º. Não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza.

(...) Vide, por exemplo: **Súmula 45, do Eg. TRF 4ª Região**: “Descabe a concessão de liminar ou de antecipação de tutela para a compensação de tributos.”

§ 5º. As vedações relacionadas com a concessão de liminares previstas neste artigo se estendem à tutela antecipada a que se referem os arts. 273 e 461 da L. 5869, de 11.01.1973, Código de Processo Civil.

(\*) CPC, art. 461. Na ação que tenha por objeto o cumprimento de obrigação de fazer ou não fazer, o juiz concederá a tutela específica da obrigação ou,

se procedente o pedido, determinará providências que assegurem o resultado prático equivalente ao do adimplemento.

(...)

§ 3º. Sendo relevante o fundamento da demanda e havendo justificado receio de ineficácia do provimento final, é lícito ao juiz conceder a tutela liminarmente, ou mediante justificação prévia, citado o réu. A medida liminar poderá ser revogada ou modificada, a qualquer tempo, em decisão fundamentada.

#### 4.3.6. Lei nº. 7.347, de 24.07.1985

A Lei 7.347, de 24.07.1985, disciplina a AÇÃO CIVIL PÚBLICA de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico e dá outras providências.

Art. 1. Regem-se pelas disposições desta Lei, sem prejuízo da ação popular, as ações de responsabilidade por danos morais e patrimoniais causados:

- I - ao meio ambiente;
- II - ao consumidor;
- III - à ordem urbanística;
- IV - a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;
- VI - por infração à ordem econômica e da economia popular;
- VII - à ordem urbanística.

Parágrafo Único. Não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados.

(...)

Art. 11. Na ação que tenha por objeto o cumprimento de obrigação de fazer ou não fazer, o juiz determinará o cumprimento da prestação da atividade devida ou a cessação da atividade nociva, sob pena de execução específica, ou de cominação de multa diária, se esta for suficiente ou compatível, independentemente de requerimento do autor.

Art. 12. Poderá o juiz conceder mandado liminar, com ou sem justificação prévia, em decisão sujeita a agravo.

§ 1º. A requerimento de pessoa jurídica de direito público interessada, e para evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia pública, poderá o Presidente do Tribunal a que competir o conhecimento do respectivo recurso suspender a execução da liminar, em decisão fundamentada, da qual caberá agravo para uma das turmas julgadoras, no prazo de cinco (5) dias, a partir da publicação do ato. **FAZENDA PÚBLICA VERSUS FAZENDA PÚBLICA**

§ 2º. A multa cominada liminarmente só será exigível do réu após o trânsito em julgado da decisão favorável ao autor, mas será devida desde o dia em que se houver configurado o descumprimento.

Art. 13. Havendo condenação em dinheiro, a indenização pelo danos causado reverterá a um fundo gerido por um Conselho Federal ou por Conselhos Estaduais de que participarão necessariamente o Ministério Público e representantes da comunidade, sendo seus recursos destinados à reconstituição dos bens lesados.

Parágrafo Único. Enquanto o fundo não for regulamentado, o dinheiro ficará depositado em estabelecimento oficial de crédito, em conta com correção monetária.

Art. 14. O juiz poderá conferir efeito suspensivo aos recursos, para evitar dano irreparável à parte.

**AÇÃO POPULAR, art. 5º, inc. LXXIII: “qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência.”**

#### **4.3.7. Lei nº. 4.717, de 29.06.1965.**

A Lei nº. 4717, de 29.06.1965, regula a ação popular.

Art. 1. Qualquer cidadão será parte legítima para pleitear a anulação ou a declaração de nulidade de atos lesivos ao patrimônio da União, do Distrito Federal, dos Estados, dos Municípios, de entidades autárquicas, de sociedades de economia mista, de sociedades mútuas de seguro nas quais a União represente os segurados ausentes, de empresas públicas, de serviços sociais autônomos, de instituições ou fundações para cuja criação ou custeio o tesouro público haja concorrido ou concorra com mais de cinquenta por cento do patrimônio ou da receita anua, de empresas incorporadas ao patrimônio da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios, e de quaisquer pessoas jurídicas ou entidades subvencionadas pelos cofres públicos.

§ 1º. Consideram-se patrimônio público, para os fins referidos neste artigo, os bens e direitos de valor econômico, artístico, estético, histórico ou turístico. (L. 6513/1977)

(...)

Art. 17. É sempre permitida às pessoas ou entidades referidas no art. 1., ainda que hajam contestado a ação, promover, em qualquer tempo, e no que as beneficiar a execução da sentença contra os demais réus.

(...)

Art. 20. Para os fins desta lei, consideram-se entidades autárquicas:

a) o serviço estatal descentralizado com personalidade jurídica, custeado mediante orçamento próprio, independente do orçamento geral;

b) as pessoas jurídicas especialmente instituídas por lei, para a execução de serviços de interesse público ou social, custeados por tributos de qualquer natureza ou por outros recursos oriundos do Tesouro Público;

c) as entidades de direito público ou privado a que a lei tiver atribuído competência para receber e aplicar contribuições parafiscais.

#### 4.4. Referências.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Responsabilidade patrimonial do Estado por atos administrativos**. Extraído da Revista de Direito Administrativo nº 132 – abril/junho – FVG/RJ, 1978.

BARRETO, Carlos Xavier Paes. **A Constituição do Estado Novo**. Rio de Janeiro, A Coelho Branco Filho, 1938.

BREWER, Allan R. **Estado de Derecho y Control Judicial**. Madrid, Instituto Nacional de Administración Pública, 1987.

CAHALI, Yussef Said. **Responsabilidade Civil do Estado**. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1982.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **O problema da responsabilidade do Estado por actos lícitos**. Coimbra, Livraria Almedina, 1974.

CAVALCANTI, Amaro. **Elementos de Finanças**. Rio de Janeiro, Imprensa Nacional, 1896.

\_\_\_\_\_. **Responsabilidade Civil do Estado**. Atualizado por José de Aguiar Dias. Rio de Janeiro, Editora Borsoi, 1957.

GARCIA, Maria da Glória. **A Constituição e a Construção da Democracia**. Perspectivas Constitucionais - Nos 20 anos da Constituição de 1976 (organização Jorge Miranda) vol. II. Coimbra Editora, 1997.

\_\_\_\_\_. **A Responsabilidade Civil do Estado e demais pessoas colectivas públicas**. Conselho Económico e Social, Lisboa, 1997.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. **Lógica del juicio jurídico**. México, 1955.

TILBERY, Henry. **Tributação e Integração da América Latina**. São Paulo, Ed. Bushatsky, 1971.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário 2 – Responsabilidade Tributária**. São Paulo, José Bushatsky, 1972.

NUNES, Castro. **Fazenda Pública em Juízo**. Rio de Janeiro, 1950.

## 5. Preço de Transferência no Direito Tributário Brasileiro: a Constitucionalidade do Princípio “*Arm’s Length*”.

Bel. Alfredo Bandeira de Medeiros Júnior (UNICAP) e Dr. Hélio Sílvio Ourém Campos (UFPE)<sup>3</sup>

**RESUMO:** Em um mundo globalizado, com uma atividade comercial e empresarial intensa, faz-se necessário uma fiscalização apurada contra as fraudes relativas aos preços dos produtos das mercadorias e dos serviços. Não apenas para evitar a sonegação, como também para promover uma concorrência leal entre as empresas. O subfaturamento e o superfaturamento precisam ser evitados sem embargo do desejo de tornar os produtos mais baratos e acessíveis à maior parte da população mundial.

Palavras-chave: preço; Constituição; globalização.

**ABSTRACT:** In a globalized world, with an intense commercial activity and business, it is necessary for supervision found against fraud on the prices of goods and services. Not only to prevent evasion but also to promote fair competition among enterprises. The overpricing and underpricing and must be avoided notwithstanding the desire to make products more affordable and accessible to most of the world population.

Keywords: price; Constitution; globalization.

Tema de extrema relevância na economia atual, haja vista os mercados se tornarem cada vez maiores, não se restringindo apenas aos limites de um determinado país. O fenômeno da globalização aumentou e muito a abrangência do comércio. As empresas estão colocando filiais em diversas partes do globo com o intuito de buscar mão de obra barata, e, como consequência, gerar maiores lucros.

No intuito de aumentar os seus lucros, algumas pessoas jurídicas tentam usar países de tributação favorecida como sede, para que possam pagar menos tributos. As operações realizadas entre pessoas associadas podem ter como escopo obscuro a transferência de lucros, para que estes sejam apurados em esferas jurídicas em que se tribute de uma maneira menos onerosa. Essa transferência pode ocorrer por meio de subfaturamento ou superfaturamento na transação.

Portanto, a matéria do preço de transferência trouxe muito interesse, já que essas operações de transferência de mercadorias entre as empresas podem causar grande prejuízo às nações, que deixam de apurar tributos por “manobras” de empresas.

Demonstrar-se-á por meio dessa análise, tanto inter quanto intra-sistêmica, que o princípio da plena concorrência, também conhecido através da expressão inglesa “*Arm’s Length*”, foi adotado pelo direito pátrio, mais especificamente, pelas normas de nossa Constituição.

A importância da constitucionalidade desse princípio está em resguardar os direitos dos contribuintes. Na medida em que, havendo diferença entre o valor de uma transação realizada com o valor provavelmente real, por intermédio da aplicação dos métodos impostos pela legislação, propor um valor distinto daquele que é praticado entre pessoas independentes é algo ilegítimo e prejudicial à concorrência. O valor decorrente dos critérios comparativos legais deverá ser o adotado como preço parâmetro.

---

<sup>3</sup> **Hélio Sílvio Ourém Campos.** Doutor e Mestre pela Universidade Federal de Pernambuco. Juiz Federal. Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Católica de Pernambuco e da Escola da Magistratura do mesmo Estado. **Alfredo Bandeira de Medeiros Júnior.** Graduado em Direito.

A palavra preço, no instituto do preço de transferência, é o valor pago em transferências mercantis entre pessoas relacionadas.

Refere-se aos preços de bens e serviços praticados em uma organização multidivisional, particularmente quanto a transações que cruzam as fronteiras. Por exemplo, mercadorias da divisão de produção podem ser vendidas para a divisão de mercado, ou mercadorias de uma companhia relacionada podem ser vendidas para uma subsidiária estrangeira. Com a escolha do preço de transferência é afetada a divisão do lucro total entre as partes da companhia. Isto tem levado a criação de regulações referentes aos preços de transferência, tendo em vista os governos tentarem parar com o fluxo de rendimento irreal. Fazendo com que esse assunto seja de grande importância para as corporações multinacionais.

O 'International Tax Glossary' define preço de transferência como o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a uma empresa a ela relacionada. Tratando-se de preços que não se negociaram em um mercado livre e aberto, podem eles se desviar daqueles que teriam sido negociados entre parceiros comerciais não relacionados, em transações comparáveis nas mesmas circunstâncias.

Não é difícil constatar, todavia, que o tema preço de transferência está mais associado a transações entre pessoas relacionadas situadas em países diversos. Pois, nessas transações, pode ocorrer a transferência de lucro para um país em que se tribute de forma menos onerosa o imposto sobre a renda.

Importante salientar, também, que essas transferências podem ocorrer entre pessoas que vivam em um mesmo ordenamento jurídico. Nesse caso, porém, não se deve aplicar os meios de controle que regulam os preços de transferência, porque o lucro de tais empresas será tributado com a mesma intensidade em qualquer ponto do país em que esteja.

Ora, o objetivo das regras referentes ao preço de transferência é impedir o deslocamento de lucro gerado por uma empresa a uma outra relacionada domiciliada em país que tribute a renda de modo menos oneroso.

Esse tipo de operação fraudulenta prejudica os países onde as divisas foram geradas, já que não arrecadam os tributos devidos, como também as outras empresas que atuam no mercado na área desta que utilizou o referido ardil. Já quem pagou menos tributos pode vender seus produtos no mercado por um valor menor do que aquele que cumpriu com todas as suas obrigações tributárias.

Não há uma transferência direta de lucros, mas, quando se superfatura um bem numa importação entre empresas relacionadas que se encontrem em países distintos e um deles seja de tributação favorecida, o lucro da empresa que adquiriu esse bem, com valor fora dos parâmetros de mercado, vai cair, diminuindo a base de cálculo dos tributos que incidam sobre a renda.

O mesmo ocorre quando, na exportação entre empresas relacionadas se subfatura um produto, pois isso aparentemente diminui o lucro líquido da empresa exportadora, gerando uma base de cálculo do imposto sobre a renda inferior à que seria a real de mercado.

A normatização relacionada aos preços de transferência foi criada para regular operações de transferência de bens, serviços e direitos entre pessoas associadas, para que tal transação tenha o preço compatível com o praticado por empresas independentes.

As normas estão fortemente ligadas à transferência de renda para países com tributação favorecida, ferindo o princípio da igualdade, já que as partes envolvidas pagarão menos imposto de renda do que aquelas que não se utilizam desta manobra.

### **5.1. Da Igualdade e o princípio “*Arm’s Length*”.**

O princípio da igualdade deve servir de parâmetro tanto para o poder legislativo ou executivo, quanto para o judiciário. O primeiro não pode editar leis e nem o segundo medidas provisórias, por exemplo, tratando de modo diverso pessoas em situações idênticas. O aplicador da lei deve ter o cuidado de dar a cada um aquilo que é seu, pois, analisando o caso concreto, tem a possibilidade de agir de modo isonômico, respeitando as diferenças dos particulares.

No âmbito do direito tributário, coloca-se como *garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em situações iguais*. Somente a Constituição pode criar desigualdades; a lei deve buscar o seu fundamento na Constituição e no princípio da igualdade. Mesmo assim, as desigualdades criadas pela Constituição têm como finalidade gerar a igualdade material.

A capacidade contributiva deve nortear a forma de tributar os contribuintes, como um corolário do princípio da igualdade. Dessa forma, contribuintes em igual situação devem ser tributados equivalentemente.

### **5.2. O princípio “*Arm’s Length*”.**

Empresas independentes, quando realizam negócios, o fazem baseadas nas condições do mercado. Quanto maior a quantidade do produto e sua concorrência, o preço tende a ser mais baixo; ao contrário, se existir uma escassez, o valor será mais elevado. Outro fator, como a quantidade comprada, influi no preço; comprando mais do produto, consegue-se um preço melhor.

O princípio *arm’s length* busca alcançar o valor da operação praticada entre pessoas relacionadas se estivessem negociando em condições de livre comércio. Busca-se a comentada conversão dos valores “reais de grupo” para “reais de mercado”.

O princípio *arm’s length* é adotado expressamente por muitos países, entre eles Argentina, Itália, Estados Unidos, Japão, França. O Brasil também adotou o referido princípio, já que sua Constituição alberga o princípio da igualdade, e este é que dá o fundamento ao *arm’s length*.

### **5.3. Dos métodos e Fiscalização.**

Os métodos são utilizados para se chegar a um denominador que seria praticado por terceiros independentes em condições de mercado. Presunção jurídica relativa, já que o importante seria chegar ao preço parâmetro, valor ideal numa operação de compra e venda.

Cabe ressaltar que, em matéria de imposição de tributos, não se admite o emprego de presunções absolutas.

Quando o contribuinte prova que, em condições de mercado, as empresas não relacionadas estão praticando o preço X, e não Y, por exemplo, que se chegou através da utilização de algum dos métodos utilizados pelo legislador nacional, deverão ser consideradas as suas alegações e o valor que servirá de parâmetro será o primeiro, pois o princípio *arm's length* deve prevalecer.

Dentre os métodos tradicionais: “Comparable Uncontrolled Price method” (CUP), “Cost Plus Method” (CP), “Resale Price Method” (RP).

O primeiro é aquele em que se compara o preço de uma transação controlada a transações não controladas. O valor da operação é determinado pelo preço de venda entre duas corporações não relacionadas, não obstante algumas situações da venda devam ser consideradas como período de pagamento, quantidade e marca. O segundo método é aquele em que se adiciona uma apropriada margem de lucro aos custos suportados pela parte que vende, na manufaturização, compra de mercadorias e prestação de serviços. Como último método, o *Resale Price Method* é aquele determinado subtraindo-se uma apropriada margem de lucro do preço de venda a um terceiro, parte não relacionada.

Os países não estabeleceram, da mesma maneira, qual o método que deveria ser adotado na aplicação do princípio da plena concorrência. Os Estados Unidos da América, por exemplo, utilizam o método ou os métodos mais apropriados para o cálculo do *arm's length*. Em uma determinada transação entre empresas controladas, mais de um método pode ser empregado pelo contribuinte para que se chegue a um resultado que obedeça ao princípio da plena concorrência.

E a prudência determina que assim o faça, pois a escolha equivocada de um método, o mais confiável, para se alcançar o valor de uma operação correspondente entre pessoas independentes, pode gerar uma dura penalidade para o contribuinte.

O preço, resultante de uma transação entre empresas controladas, deve ser determinado pelo método que, de acordo com os fatos e as circunstâncias, melhor obedeça ao princípio *arm's length*. Se, todavia, outro método subsequente é mostrado e este produz um resultado mais próximo ao princípio *arm's length*, esse outro método deve ser usado.

*Best Method Rule* é o princípio que ordena o uso do método mais confiável no estabelecimento do preço de transferência entre pessoas relacionadas, ou seja, aquele que melhor e com mais probabilidade retrata o preço que seria o praticado entre pessoas independentes.

#### **5.4. Da fiscalização.**

Quando ocorrer fiscalização por parte dos auditores Fiscais do Tesouro Nacional, a empresa submetida ao procedimento deverá indicar o método que utilizou para se chegar ao preço de transferência. Não só isso, mas também apresentar a documentação que serviu de suporte para a determinada base de cálculo.

Os Fiscais do Tesouro Nacional poderão determinar o valor da operação, caso não seja indicado o método empregado, ou não haja a apresentação da documentação exigida.

Essas verificações serão realizadas anualmente; mas há exceção, quando ocorrer o início ou o encerramento da atividade comercial, bem como em suspeita de fraude.

Os contribuintes também podem usar como meio de prova os documentos oficiais de países que mantenham um acordo para evitar a dupla tributação, ou pesquisas e publicações técnicas.

### **5.5. Da comprovação dos preços médios.**

A comprovação dos preços médios, para efeito de determinação dos preços de transferência nas operações de importação e exportação, será feita por meio de consulta aos documentos emitidos normalmente pelas empresas. Pode ser difícil para a pessoa jurídica situada no Brasil conseguir publicações oficiais do país em que está sediada a parte com a qual realizou uma operação de transferência. Cabe, então, à parte relacionada que se estabelece no exterior buscar os dados e os documentos necessários junto aos órgãos responsáveis do país em que se encontra.

Os documentos, emitidos pelas empresas relacionadas em suas operações de compra e venda, são utilizados, geralmente, pelas mesmas para a comprovação do preço que foi o praticado na transação e também para o estabelecimento do preço médio destas no mercado. Se o Fisco não concordar ou o contribuinte entender que a margem de lucro do mercado é diferente daquela encontrada na lei, terão que apresentar provas que fundamentem as suas teses, e a solução está nos elementos complementares de provas.

Todos os meios de apuração de preços médios permitidos pela legislação nacional são aplicáveis através da utilização de documentos públicos, como meio de prova, ou aqueles emitidos pelas partes relacionadas.

É facultado, tanto ao contribuinte quanto ao fisco, empregar os documentos que servem para provar o preço que é praticado no mercado por empresas independentes; isso não é exclusivamente um privilégio do primeiro. Certos requisitos deverão ser seguidos para que os dados apurados possam ser usados como prova.

O pagador de tributos, apesar de seus esforços para comprovar que o preço praticado em uma operação com uma pessoa que com ela seja relacionada segue o princípio “arm’s length”, pode ter a publicação, pesquisa ou relatório que apresentou como prova, desqualificados por ato do Secretário da Receita Federal.

O ajuste que seja feito pelo Fisco, decorrente da desqualificação, por ato do Secretário de Receita Federal, de documento apresentado por contribuinte, gera um ônus tributário. O aumento na carga tributária afeta diretamente o direito à propriedade, que é protegido de forma contundente pela Constituição Federal brasileira.

### **5.6. Dos paraísos fiscais e análogos.**

É natural do ser humano sempre querer ser cada vez melhor, desenvolver-se, buscar crescer, tentar uma melhor condição de vida. Essa competição é ainda mais acentuada no

modo capitalista de produção; neste, um agente explora um outro com a finalidade de aumentar a sua riqueza.

Não é diferente com os países, já que estes são governados por pessoas; estas estabelecem os rumos que serão tomados pelos entes políticos.

Os estados acabam criando isenções para as pessoas jurídicas que se mudarem para o seu território, por exemplo.

Os governantes dos países não são diferentes, querem atrair investimentos, capitais para os seus Estados. Alguns deles reduzem de tal maneira a carga tributária, que outros países lhes costumam atribuir o título de paraísos fiscais, também conhecidos pela doutrina como países com tributação favorecida.

A expressão “paraíso fiscal” surgiu primeiramente para designar aqueles países que serviram como “porto seguro” a empresas situadas em Estados que passaram a tributar a renda.

Hoje em dia, as formas de concessão de privilégios são mais complexas e algumas são importantes para o crescimento de uma nação, outras são nocivas para o mercado internacional e seus Estados.

O *Low Tax System* é caracterizado por uma redução das alíquotas efetivamente cobradas, mas sem se transformar em algo extremamente prejudicial.

Os paraísos fiscais propriamente ditos estão voltados para a captação de recursos para os seus territórios, sem o compromisso de reverter esses ao desenvolvimento, como ocorre em um país que concede benefícios fiscais para inícios de atividade. A tributação é quase nula e sua finalidade é servir como um lugar seguro para os investimentos e sonegar informações das autoridades fiscais de outros estados.

Por último, há os paraísos penais ou com regime penal favorecido. Estes Estados não apenas permitem a empresas se instalarem em seus territórios sem maiores formalidades ou conceder um sigilo fiscal intolerável. Eles ainda são coniventes com crimes contra a ordem tributária, haja vista as suas legislações penais não tipificarem tais condutas como sendo crimes.

Não importa se a pessoa que esteja num “paraíso fiscal” seja física ou jurídica, o que não pode acontecer é esta ser tributada com margem inferior à estabelecida em lei.

Os mecanismos de controle sobre os preços de transferência, e sobre países com tributação favorecida, mesmo sendo distintos, têm uma grande área de interseção em sua atuação. Na legislação brasileira, o princípio da universalidade é um importante meio para controlar a utilização de países com tributação favorecida.

Com esse princípio, o lucro das pessoas, gerado no exterior, que houver sido disponibilizado à pessoa jurídica domiciliada no Brasil, também é tributado - artigo 1º, da Lei 9532/97. Desse modo, tanto a renda obtida internamente como aquela conseguida no exterior é tratada de maneira igual. Não há discriminação com relação à renda obtida em países diferentes, o princípio da universalidade promove a igualdade.

Em geral, nas operações de preço de transferência realizadas de modo ilegal, é utilizada uma interposta pessoa, para poder “camuflar” as compras e vendas realizadas com outra pessoa, situada num país que tribute de modo menos oneroso a renda.

A legislação de preço de transferência foi criada, como até agora vem sendo dito, com a finalidade de evitar que o lucro de uma empresa situada em um determinado país possa ser transferido para um outro país, onde referido valor seja menos tributado.

Em geral, as transferências feitas com a finalidade de fraudar o Fisco são com pessoas relacionadas que se encontrem em Estados com tributação favorecida ou preferencial. Por isso, os mecanismos que controlam o preço de transferência e as operações realizadas com pessoas nestes tipos de países são tratados em alguns casos semelhantemente.

Os Estados com tributação favorecida buscam atrair o maior número possível de investidores para sua jurisdição. Tais países passam a ser boas opções para os investidores que desejam “fugir” do pagamento dos tributos.

Os métodos de controle do preço de transferência e aqueles que impedem a remessa de lucro para países conhecidos genericamente como paraísos fiscais são distintos, existindo algumas similaridades entre eles.

Em face do acima analisado, conclui-se que:

a) foram criadas regulações com o intuito de obstar a bitributação nas operações realizadas entre empresas relacionadas;

b) o ordenamento jurídico brasileiro adotou o princípio da igualdade, possuindo uma elevada carga axiológica;

c) tendo em vista a obrigatoriedade imposta, com relação à aplicação do princípio da igualdade entre as pessoas, não pode haver tratamento desigual a contribuintes numa mesma situação;

d) o princípio *Arm's Length* nasce da imposição da aplicação, nas relações entre os indivíduos, do princípio da igualdade;

e) as regras que convertem o preço de uma operação entre partes relacionadas em valores que seriam praticados por partes independentes possuem como objetivo a concretização do princípio da plena concorrência; por conseguinte, o da igualdade;

f) como o princípio *arm's length* se baseia no da igualdade, logo o primeiro também é um princípio constitucional e deve ser efetivado pelos aplicadores do direito;

g) quando há uma diferença, entre o valor obtido por meio da aplicação dos métodos e regras referentes ao instituto do “preço de transferência” e aquele valor, o qual está sendo alcançado por empresas independentes, deve-se, em respeito ao princípio *arm's length*, considerar o valor real de mercado, nas operações;

h) quando, por meio de práticas correntes de mercado, uma empresa multidivisional, possui linhas de produção em diversos países, obtendo um baixo custo na produção de suas mercadorias, tal grupo terá a possibilidade de estabelecer um preço muito competitivo em suas operações de venda;

i) o fato de muitas empresas, situadas no exterior, conseguirem vender seus produtos a um baixo valor de mercado, não importa necessariamente em dizer que as mesmas desrespeitaram as regras e os métodos do preço de transferência;

j) é matéria de política do direito aquela de discutir como amenizar os efeitos gerados por empresas que trazem seus produtos ao mercado interno com valores inferiores àqueles que podem ser praticados pela indústria nacional.

## 5.7. Referências.

AGRA, Walber de Moura. **Manual de direito constitucional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

BARRETO, Paulo Ayres. **O imposto sobre a renda e os preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

HENRIQUES, Antonio, MEDEIROS, João Bosco. **Monografia no curso de direito**: trabalho de conclusão de curso: metodologia e técnicas de pesquisa, de escolha de assunto à apresentação gráfica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MAMEDE, Gladston. **Direito empresarial brasileiro**: direito societário: sociedades simples e empresariais. São Paulo: Atlas, 2004. v. 2.

MATOS, Fernando. **Preços de transferência no Brasil**: interpretação a e prática da legislação. São Paulo: Atlas, 1999

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PRICE WATERHOUSE COOPERS. **Preço de transferência**: transfer pricing. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional**: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006.