

UNIVERSIDADE NOVE DE JULHO  
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

**DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS E SUA  
FUNCIONALIZAÇÃO POR INTERMÉDIO DA TRIBUTAÇÃO**

São Paulo

2015

UNIVERSIDADE NOVE DE JULHO  
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

**DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS E SUA  
FUNCIONALIZAÇÃO POR INTERMÉDIO DA TRIBUTAÇÃO**

Dissertação apresentada à banca examinadora da Universidade Nove de Julho - UNINOVE, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação do Professor Dr. José Fernando Vidal de Souza.

São Paulo

2015

Lannes, Yuri Nathan da Costa.

Direitos e garantias fundamentais e sua funcionalização por intermédio da tributação./ Yuri Nathan da Costa Lannes. 2015.

86 f.

Dissertação (mestrado) – Universidade Nove de Julho - UNINOVE, São Paulo, 2015.

Orientador (a): Prof. Dr. José Fernando Vidal de Souza.

1. Direitos e garantias fundamentais. 2. Ética. 3. Planejamento estratégico tributário. 4. Globalização contra-hegemônica.

I. Souza, José Fernando Vidal de.

II. Título

**DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS E SUA FUNCIONALIZAÇÃO POR  
INTERMÉDIO DA TRIBUTAÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção do  
Título de Mestre em Direito

---

Professor Dr. José Fernando Vidal de Souza  
Orientador

---

1º Examinador

---

2º Examinador

São Paulo/SP, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2015.

Dedico esta monografia primeiramente a minha família, que desde o começo desta vida acadêmica me apoiou e incentivou nesta empreitada, em especial à minha mãe; também aos grandes mestres, professores e amigos que prestaram socorro e renderam boas instruções e conselhos.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos que, com certeza, tiveram um papel fundamental para que este trabalho pudesse se realizar. Muitos seriam os nomes que precisariam ser lembrados para não cometer injustiça.

Tenho, entretanto, a obrigação de citar de alguns nomes, em especial: ao Professor Doutor José Fernando Vidal de Souza, meu orientador, que com muita paciência me auxiliou no desenvolvimento das ideias que foram trabalhadas nesta dissertação, além do crescimento individual e profissional que suas provocações me proporcionaram; ao Professor Doutor Vladimir Oliveira da Silveira, Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNINOVE, amigo, a quem devo o eterno agradecimento pelas oportunidades que me foram apresentadas durante esses anos de vida acadêmica; ao Leonardo Matos, colega de mestrado, que no decorrer da pós-graduação se mostrou um amigo muito caro; a Tais Ramos, pessoa que se mostrou essencial na reta final do mestrado, me ajudando nos momentos de desespero e angústia, provocando reflexões fundamentais ao desenvolvimento deste trabalho acadêmico.

Aos professores do Mestrado, em especial ao Professor Doutor Marcelo Benaccio, ao Professor Doutor Luis Renato Vedovato, que com suas aulas me provocaram reflexões e inquietações e, na banca de qualificação, me renderam grandes contribuições, além da Professora Doutora Samyra e do Professor Doutor Frederico.

Por final, à instituição UNINOVE, pela oportunidade de crescimento e desenvolvimento profissional.

*"As classificações não são verdadeiras nem falsas, são úteis ou inúteis: suas vantagens ou desvantagens estão submetidas ao interesse que guia a quem as formula, e sua capacidade de apresentar um campo de conhecimento de modo mais facilmente compreensível ou que seja mais rico em consequências práticas desejáveis".*

Agustín Gordillo - Tratado de derecho administrativo

## RESUMO

O presente trabalho aborda a questão da efetivação e funcionalização dos direitos e garantias fundamentais pela via da tributação. Trata-se de um trabalho que busca analisar questões atinentes aos direitos de igualdade, liberdade e solidariedade e, passando por uma análise do comportamento ético empresarial e dos impactos da globalização hegemônica nos Estados, busca-se encontrar, de uma perspectiva teórica, modelos e argumentos para a efetivação e funcionalização de direitos basilares do pacto normativo e de políticas de globalização contra-hegemônica pela tributação (na ótica do planejamento estratégico tributário). O objetivo principal do presente trabalho é apresentar a ideia dos direitos fundamentais, verificando suas hipóteses e previsões normativas, além de examinar as possibilidades de efetivação desses direitos através da tributação para a construção da sociedade mais solidária e sustentável. A aderência do trabalho à linha de pesquisa do mestrado se concretiza ao passo que se busca fundamentos e proposições para uma intervenção do Estado com a finalidade de induzir comportamentos empresariais balizados na perspectiva dos direitos e garantias fundamentais pelo planejamento estratégico tributário. Para tanto, utiliza-se do método dedutivo para proceder uma pesquisa com material bibliográfico com o objetivo de se encontrar suporte para proporcionar a análise e considerações a respeito da sociedade, do ordenamento jurídico, dos direitos e garantias fundamentais, da ética e da tributação.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direitos e Garantias Fundamentais; Ética; Planejamento Estratégico Tributário; Globalização Contra-hegemônica.

## **ABSTRACT**

This dissertation discourses the issue of effective and functionalization of fundamental rights and guarantees by means of taxation. It is a work that seeks to analyze countless issues relating to the rights of equality, freedom and solidarity and, through an analysis of corporate ethical behavior and hegemonic globalization's impact in the State, it seeks to find, from a theoretical perspective, models and arguments for the effectiveness and functionalization of basic rights of the legal pact and policies of counterhegemonic globalization for taxation (in the view of the strategic tax planning). The main objective of this work is to present the idea of fundamental rights by checking their hypotheses and normative statements, in addition to examining the possibilities for realization of these rights through taxation for the construction of more cohesive and sustainable society. The adherence work to the master's research line is realized while looking up foundations and proposals for State intervention in order to induce marked corporate behavior from the perspective of fundamental rights and guarantees by the strategic tax planning. Based on the deductive method to provide the analysis and considerations point about society, the legal system, the rights and guarantees, ethics and taxation.

**KEYWORDS:** Fundamental Rights and Guarantees; Ethical; Strategic Tax Planning; Counterhegemonic Globalization.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>1 DIREITOS FUNDAMENTAIS E A REPERCUSSÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO</b>	14
1.1 Direitos de primeira geração .....	19
1.2 Direitos de segunda geração .....	22
1.3 Direitos de terceira geração .....	25
1.4 Absorção dos direitos fundamentais pelo ordenamento jurídico repercutindo no direito tributário .....	26
<b>2 ÉTICA EMPRESARIAL, FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA E TRIBUTAÇÃO</b> ....	32
2.1 Ética, Virtude e o Valor da Ação .....	32
2.2 Ética Empresarial .....	38
2.3 Da Ordem Econômica na Constituição e a Função Social da Empresa .....	42
2.4 Da Globalização .....	47
<b>3 EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS PELA TRIBUTAÇÃO</b> .....	52
3.1 A Função Promocional do Direito .....	52
3.2 Tributação e Extrafiscalidade .....	54
3.3 Planejamento Estratégico Tributário Como Medida de Viabilização da Globalização Contra-Hegemônica Local e Implementação de Direitos Fundamentais .....	58
3.2.1 Evasão Fiscal .....	62
3.2.2 Planejamento Estratégico Tributário .....	69
<b>CONCLUSÃO</b> .....	76
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	80

## INTRODUÇÃO

O tema a ser tratado nesta dissertação guarda relação inicial com os direitos e garantias fundamentais, repercutindo efeitos para todo o ordenamento jurídico. Partindo deste ponto e, visando meios de efetivação e funcionalização destes direitos, uma vez positivados no ordenamento interno, buscar-se-á alternativas no direito tributário.

Sabe-se, neste contexto, que o Brasil vem sofrendo imensamente com a mitigação de direitos e garantias fundamentais, tanto por parte do Estado (público), como por parte da iniciativa privada. Inúmeras são as justificativas para não observação desses direitos, e é bem verdade que algumas delas são até certo ponto corretas, coerentes e até convincentes. Entretanto, é de se observar, do mesmo modo, que a efetivação de tais direitos é o caminho para uma sociedade justa e igualitária conforme previsão constitucionalmente estabelecida.

Parece clara a necessidade de se desenvolver pesquisas relacionadas a efetivação dos direitos fundamentais, no afã de se encontrar a saída para uma sociedade justa, igualitária e solidária. Buscando e testando teorias capazes de nos levar a algum lugar, até que finalmente se encontre métodos e meios de aplicação real de preceitos estabelecidos na Constituição Republicana.

Em um ambiente em que a ética empresarial, com base em valores que o foco está voltado para os resultados, na maioria das vezes a preocupação acaba por ser visualizada no aumento paulatino dos lucros e redução de custos que reproduz um modelo global.

Este ideal de lucratividade, em que a preocupação acaba desaguando em interesses voltados para o aumento de produção em escala global, uma obsessão pelo crescimento, acaba tirando de foco os indivíduos que compõe as coletividades, bem como as culturas locais construindo um verdadeiro complexo de globalização que se realiza também nas comunidades locais de forma a privilegiar interesses hegemônicos, que acabam por forçar as barreiras dos Estados, de forma a enfraquecê-los frente a interesses econômicos globais.

Em contra partida, ao modelo hegemônico de globalização, há uma possibilidade de fortalecimento das comunidades locais, que devem privar pelos interesses individualizados de preservação dos indivíduos que compõe essas minorias não observadas pelo modelo de globalização econômica hegemônica, que

por vezes vê seus direitos fundamentais mitigados frente a interesses econômicos mundiais.

A obrigação jurídico-tributária, neste contexto, pode até parecer apartada de temas de notada relevância humanística, mas pode se apresentar como um efetivo instrumento de indução de comportamentos éticos e sociais. Nesta linha, pode-se vislumbrar ideais de funcionalização do direito a partir do próprio planejamento estratégico tributário como um instrumento para direção de condutas empresariais mais humanistas e voltadas ao indivíduo enquanto entidade de um corpo social.

A tributação, em suas características fiscais e extrafiscais tem um papel fundamental dentro do ordenamento jurídico brasileiro como uma possível ferramenta que pode prestar auxílio a esse modelo de globalização contra-hegemônico em âmbitos comunitários. A extrafiscalidade tributária se relaciona diretamente com a função promocional do direito, principalmente em um modelo de Estado social que prima pela preservação de direitos fundamentais.

Esses direitos fundamentais, apresentados na Constituição Federal de 1988, primam por valores de primeira, segunda e terceira geração, isto é, liberdade, igualdade e solidariedade. Valore estes que devem nortear toda a ordem de um Estado democrático de direito, primando pelo desenvolvimento das regiões do país.

Percebe-se que nesta relação, estabelecida entre o público e o privado, o indivíduo, objeto dos direitos e garantias sociais e fundamentais, não pode ficar de fora, afinal são seus direitos e garantias que devem ser resguardados.

O problema realmente surge quando se procura meios e alternativas para efetivação desses direitos. Não querendo negar os avanços e instrumentos que já existem para a proteção desses direitos, mas é preciso fazer com que o sistema jurídico se converta a este ideal como uma via de sua funcionalização, o que se pretende então é responder o seguinte problema: como o Estado pode se utilizar da tributação para induzir a empresa a adotar um comportamento solidário, implementando políticas sociais?

Dado o problema apresentado, é de se levantar algumas possibilidades de viabilização. Diversas teorias são criadas justamente vislumbrando a efetivação dos direitos fundamentais, entre elas pode-se apresentar a análise econômica do direito como fundamento principal e seu respaldo sobre o planejamento estratégico tributário (na esfera tributária), ou seja, a utilização do tributo em sua função

extrafiscal como uma das possibilidades para a implementação de direitos fundamentais e de políticas de globalização contra-hegemônica.

O planejamento tributário é um tema que por vezes é tratado pela ótica do contribuinte (na tentativa de se esquivar das hipóteses normativas) e outras vezes pela ótica do Estado tributante (na tentativa de enquadrar as situações em hipóteses normativas). Em decorrência desta abordagem, deixa-se de atentar a outras questões igualmente importantes, que devem direcionar o planejamento não só pelo viés monetário, mas de uma perspectiva extrafiscal como fundamento de relações entre o contribuinte e o Público na efetivação dos direitos e garantias fundamentais.

O objetivo principal do presente trabalho é apresentar a ideia dos direitos fundamentais, verificando suas hipóteses e previsões normativas, além de examinar as possibilidades de efetivação desses direitos através da tributação para a construção da sociedade mais solidária e sustentável.

A metodologia adotada para o desenvolvimento do presente trabalho tem alicerce nos métodos dedutivos baseados nos procedimentos de pesquisa de material bibliográfico da literatura jurídica, filosófica e sociológica.

A pesquisa tem aderência à linha de pesquisa “Empresa, Sustentabilidade e Funcionalização do Direito” justamente por focar na relação que se forma entre o Estado e a Empresa no desenvolvimento de suas atividades, com uma viés de intervenção Estatal voltado à indução de determinados comportamentos empresariais voltados a funcionalização de preceitos normativos jurídicos, especificamente os direitos e garantias fundamentais.

Inicialmente, serão apresentadas as definições dos conceitos de direitos humanos e fundamentais, apresentando as principais gerações, o processo de dinamogenesis, além da repercussão desses direitos no ordenamento jurídico com principais preocupações no direito tributário.

No segundo capítulo serão tratados os temas que se relacionam com a teoria ética enquanto uma busca coletiva para a identificação de uma melhor maneira de se conviver, verificando o comportamento empresarial diante da teoria do valor da ação e frente a ética empresarial enquanto motivação de conduta, bem como a coercibilidade do direito e a necessidade de se entender a função social da empresa, além de se abordar a questão da globalização e suas características.

No último capítulo buscar-se-á apresentar e verificar as possibilidades de efetivação dos direitos fundamentais pela tributação, além de abordar questões

relacionadas ao planejamento tributário estratégico como uma via possível da efetivação dos direitos e garantias fundamentais bem como uma via para a globalização contra-hegemônica nas comunidades locais.

## 1 DIREITOS FUNDAMENTAIS E A REPERCUSSÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Preliminarmente à própria discussão sobre a temática a ser discutida neste primeiro capítulo (Direitos fundamentais) é de suma importância prestar esclarecimentos das preferências conceituais a serem adotadas como parâmetro para a presente dissertação.

Há, inicialmente, uma justificada preferência pela utilização do termo *direitos fundamentais* e não Direitos Humanos (ou direitos do homem). Cabe esclarecer então que, segundo Paulo Bonavides, lembrando das lições de Konrad Hesse, diz:

Criar e manter os pressupostos elementares de uma vida na liberdade e na dignidade humana, eis aquilo que os direitos fundamentais almejam, segundo Hesse, um dos clássicos do direito público alemão contemporâneo. Ao lado dessa acepção lata, [...], há outra, mais restrita, mais específica e mais normativa, a saber: direitos fundamentais são aqueles direitos que o direito vigente qualifica como tais. (BONAVIDES, 2010, p. 560)

Observa-se que, desta acepção do termo, pode-se extrair de imediato a ideia de positivação dos direitos. Positivação, do ponto de vista formal, uma vez que os direitos fundamentais são normas jurídicas que estabelecem direitos e garantias e que, ao mesmo tempo, recebem da Carta Constitucional um grau mais elevado frente a outros direitos.

Esses direitos fundamentais são aqueles que garantem ao homem uma liberdade e individualidade frente aos interesses do Estado. “Correspondem assim, por inteiro, a uma concepção de direitos absolutos, que só excepcionalmente se relativizam ‘segundo o critério da lei’ ou ‘dentro de limites legais’” (BONAVIDES, 2010, p. 561).

Esse critério da norma escrita e positivada, tem o condão de dar concretude a esses direitos, tirando-as do abstrativíssimo dos direitos naturais, inalienáveis e sagrados. Ou seja, perde-se em abrangência e veracidade, mas ganha-se em concretude e utilidade, dando aos indivíduos, cidadãos de um Estado, maior comodidade, proveito e garantindo acesso a esses direitos.

Assim, para a teoria do positivismo jurídico, segundo Lourival Vilanova (2010, p. 282), tem a finalidade de exprimir ideias, entre outras, de unificação e sistematização do direito, ocasionando uma redução das fontes materiais (ou fontes

não-formais) a uma única fonte formal que irradiaria normas e expressaria a vontade geral por meio de um instrumento normativo (a lei).

O positivismo jurídico tem seu fundamento em três teorias base: I) a teoria coativa do direito; II) a teoria legislativa do direito e; III) a teoria imperativa do direito (Norberto Bobbio, 2006).

Primeiramente, Norberto Bobbio (2005, p. 154) aponta a teoria coativa do direito, sob uma perspectiva clássica como sendo “o *meio* mediante o qual se fazem valer as normas jurídicas” enquanto que de uma perspectiva moderna “a coerção é o *objeto* das normas jurídicas ou, em outros termos, o direito é um conjunto de normas que regulam o uso da força coativa”. Enquanto que a clássica teoria coercitiva do direito percebe a coerção como um meio para efetivação das normas jurídicas, a teoria moderna vê a coação não mais como um meio, mas sim como um objeto da norma jurídica, ou seja, vislumbresse a regulamentação do exercício da força na sociedade.

Bobbio (2005, p. 158) sinaliza uma passagem de um Estado de natureza (uso da força pelo particular por meios próprios livremente) para um Estado civil (limitação do uso da força por uma norma regulamentadora) dizendo: “O estado de natureza é caracterizado pelo uso indiscriminado da força individual. Cada um usa o próprio arbítrio de sua força, sem que tal comportamento possa jamais ser qualificado como ilícito (Hobbes falava neste sentido de um *bellum omnium contra omnes*)”. Quer dizer, o direito surge como um instrumento regulamentar que limita (ou cessa) o exercício indiscriminado da força individual e estabelece modelos (ou regras) para o exercício (*quem, quando, como e quanto*).

Em segundo lugar, ao se apontar o direito como um instrumento de limitação do uso da força, surge a preocupação com os instrumentos de introdução destas normas em um sistema ordenado. Assim, a teoria legislativa germina em um ambiente que se preocupa com as fontes do direito, tem-se em foco que as fontes do direito são aquelas as quais um ordenamento jurídico atribui competência ou capacidade de produzir/introduzir normas jurídicas no sistema. Neste sentido, o juspositivismo é baseado “no princípio da prevalência de uma determinada fonte do direito (a lei) sobre todas as outras” (BOBBIO, 2005, p. 162)

Entendendo que a lei é o instrumento pelo qual se produz/introduz normas jurídicas que poderão limitar o uso da força, é necessário então passar para o terceiro pilar que sustenta o positivismo jurídico.

Por fim, a teoria imperativa do direito, baseia-se na deontologia, e é caracterizada por um imperativo de juízo hipotético condicional (se “A”, deve ser “B”) ou (Se quiser “A”, deve realizar “B”). Neste sentido, Norberto Bobbio (2005, p. 191) diz: “o imperativo hipotético prescreve uma ação que não é boa em si mesma, mas é boa apenas condicionalmente, isto é, para atingir um dado fim”. Assim, ao dizer: “se quiser comprar remédio, deverá ir à farmácia” formula-se um imperativo hipotético, uma vez que o ato de ir à farmácia não constitui uma ação imposta incondicionalmente, mas uma ação apropriada que se impõe tão somente se se quiser remédios.

Lembrando Christianus Thomasius, Norberto Bobbio (2007, p. 3) aponta que a finalidade primordial do direito tinha o condão de evitar o mal maior para a humanidade (que é a guerra) e, neste sentido, garantir o bem maior (que é a paz).

Quando se fala de norma jurídica e ordenamento jurídico, insta apresentar uma ideia que se mostra complementar ao que foi apresentado até o presente momento. Ao abordar a questão da completude do ordenamento jurídico, que está presente no modelo legislativo adotado pelo Brasil<sup>1</sup>, Norberto Bobbio faz referência ao espaço jurídico vazio (2006, p. 127-132):

toda norma jurídica representa uma limitação à atividade humana; fora da esfera regulada pelo Direito, o homem é livre para fazer o que quiser. O âmbito de atividade de um homem pode, portanto, ser considerado dividido, de um ponto de vista do Direito, em dois compartimentos: aquele no qual é regulado por normas jurídicas, e que poderemos chamar de espaço jurídico pleno, e aquele no qual é livre, e que poderemos chamar de espaço jurídico vazio. (BOBBIO, 2006, p. 129)

Constituiu em uma variável do princípio da legalidade, prevista no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal,<sup>2</sup> mas que se apresenta em duas situações que formarão, no campo das liberdades, duas situações exponencialmente distintas.

Quando se fala, então, do espaço jurídico vazio que representa uma não limitação da atividade humana, se fala de uma liberdade. Ocorre que tal liberdade não jurídica (por não haver norma que se manifeste sobre a situação) se apresenta

---

<sup>1</sup> Esta afirmativa se extrai de três artigos principais integrantes do ordenamento jurídico pátrio, são eles o artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal – que estabelece que o Poder Judiciário poderá apreciar toda lesão ou ameaça a direito, não sendo permitido a lei excluir esta hipótese – o artigo 4º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – que possibilita ao juiz, quando a lei for omissa, se utilizar da analogia, dos costumes e dos princípios gerais do direito, de acordo com o caso – e, por fim, o artigo 126 do Código de Processo Civil – que proíbe o juiz de se eximir de decidir determinada demanda por ausência de norma jurídica, ou por obscuridade, cabendo a aplicação das normas jurídicas, e na falta delas, recorrendo à analogia, aos costumes e aos princípios gerais do direito.

<sup>2</sup> Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

no campo de uma liberdade não protegida, que em breves linhas significa a licitude (ou possibilidade) do uso da força privada para sua proteção.

Do contrário, quando se fala de liberdades protegidas, aquelas constituídas em um espaço jurídico pleno, se fala de uma “liberdade que é garantida (por meio da coerção jurídica) contra eventuais impedimentos por parte de terceiros (ou do próprio Estado)” (BOBBIO, 2006, p. 131). Ou seja, trata-se de uma liberdade que ao mesmo tempo que é reconhecida para um, impõe uma obrigação para outro, “isto quer dizer que a esfera da permissão jurídica pode sempre ser considerada do ponto de vista da obrigação (isto é, da obrigação dos outros de não impedir o exercício da ação lícita)” (BOBBIO, 2006, p. 131), ou até mesmo na necessidade de se dar instrumentos para que tal liberdade possa ser exercida.<sup>3</sup>

Vladmir Oliveira da Silveira e Maria Mendez Roscasolano (2010, p. 103-104) partindo da ideia de Kant (o homem como um fim em si mesmo), apontam a diferença entre o homem e os demais seres<sup>4</sup> e, destacando a importância dos direitos humanos, dizem que: “Uma luta pela reafirmação contínua de que todo homem tem dignidade e não um preço com as coisas, de que é capaz de amar, rir e chorar, e de que necessita, acima de tudo, de uma vida capaz de franquear-lhe acesso a todos os seus direitos, sejam eles sociais, culturais, econômicos ou outros que se afirmarem no futuro.”

Para Bobbio (2004, p. 110) não existe constituição democrática que não tenha como pressuposto o reconhecimento da existência de direitos individuais, quer dizer, “que não parta da ideia de que primeiro vem a liberdade dos cidadãos singularmente considerados” e somente depois aflora o poder do governo, constituído pelos cidadãos que o constituem por meio de suas liberdades.

A evolução dos direitos humanos é um ideal de função do direito que evidencia uma progressiva universalização de direitos, passando-se a um reconhecimento da liberdade, igualdade e solidariedade dos seres humanos.

Norberto Bobbio (2004, p. 23-25) aponta que o grande problema dos direitos do homem não é tanto o de justificá-los, mas de protegê-los. Não se trata apenas de conhecer “quais e quantos são esses direitos, qual é a sua natureza e seu fundamento, se são direitos naturais ou históricos, absolutos ou relativos, mas,

---

<sup>3</sup> Apresentada como premissa básica para a compreensão do ponto que se parte para construção da ideia a ser desenvolvida pelo presente trabalho, resta apontar que tal tema será melhor desenvolvido em momento específico.

<sup>4</sup> Sobre este tema ver capítulo 1.1

sim, qual é o modo mais seguro para garanti-los, para impedir que, apesar das solenes declarações” continuem eles sendo violados tanto pelo universo público como pelo particular.

Evidentemente que a afirmação desses direitos não deixa de ser importante, do contrário é o caminho para o desenvolvimento do homem, mas a questão que invade é com relação a força cogente dos direitos humanos e como dar a esses direitos *natureza poderosa* capaz de estabelecer limites ao poder estabelecido.<sup>5</sup>

A partir de um dado momento histórico (em virtude dos inúmeros acontecimentos do século XIX) inicia-se “uma luta mais efetiva em favor da positivação dos direitos fundamentais, afirmando-os como princípios constitucionais que se estendem a toda ordem jurídica. Ao mesmo tempo a sociedade passou a exigir maior proteção não apenas perante o Estado”, mas também do Estado perante entidades e indivíduos privados (SILVEIRA; ROSCASOLANO, 2010, p. 149).

Este processo de luta por direitos, reconhecimento social e jurídico pode ser entendido como processo de dinamogenesis dos Direitos Humanos, que é explicado por Ernani Contipelli e Vladimir Silveira (2008):

Desta forma, os direitos humanos nascem e se modificam obedecendo a um núcleo formado pelo sentimento axiológico da sociedade, o qual a partir de um dado fato se adere a um determinado valor, que, por sua vez, passa a ser normatizado tanto internacional como nacionalmente pelos Estados, com indispensável fundamento na ideia de dignidade da pessoa humana.

Há uma preocupação com a absorção dos Direitos Humanos (fundado na dignidade da pessoa humana), pelos sistemas jurídicos positivos, justamente com a finalidade de se garantir maior potencialidade e observância destes ideais pelos indivíduos que constituem um corpo coletivo e, ao menos a priori, é o que acontece com o ordenamento jurídico brasileiro, dando um caráter interno a esses direitos, o qual se chamará direitos humanos.

Assim, resta então passar-se à análise individualizada de cada uma das primeiras gerações dos direitos fundamentais: inicialmente os direitos de primeira,

---

<sup>5</sup> Norberto Bobbio (2004, p. 74) diz: “‘Direito’ é uma figura deontica e, portanto, é um termo da linguagem normativa, ou seja, de uma linguagem na qual se fala de normas e sobre normas. A existência de um direito, seja em sentido forte ou fraco, implica sempre a existência de um sistema normativo, onde por ‘existência’ deve entender-se tanto o mero fato exterior de um direito histórico ou vigente quando o reconhecimento de um conjunto de normas como guia da própria ação”

passando pelos da segunda e, por fim, os da terceira geração apresentados e positivados na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

### **1.1 Direitos de primeira geração**

A concepção filosófica do termo “liberdade” apresenta, em um primeiro momento, uma subjetividade que dependeria de uma delimitação para que se pudesse chegar a uma avaliação mais precisa para o presente trabalho. Quando se delimita a liberdade na conjuntura dos direitos de primeira geração, se relaciona, inicialmente, as liberdades civis e políticas.

Nos dizeres de Paulo Bonavides (2011, p. 563):

Os direitos de primeira geração são os direitos da liberdade, os primeiros a constarem do instrumento normativo constitucional, a saber, os direitos civis e políticos, que em grande parte correspondem, por um prisma histórico, àquela fase inaugural do constitucionalismo no ocidente.

Pese-se, embora haja uma tentativa no constitucionalismo inicial de se garantir as liberdades individuais, em um contexto histórico, as tentativas de limitação das liberdades individuais imperam. Não se discute muito a possibilidade de limitação das liberdades quando se trata de assegurar um corpo coletivo saudável, como acontece em algumas situações no código penal – caso da previsão penal para o tipo jurídico “matar alguém” (fato típico, antijurídico e culpável) – por haver uma concordância coletiva no bem que essa norma, que restringe a liberdade, causará.

O grande problema se apresenta naquelas situações em que há restrição de liberdade em que se violam direitos de cidadania ligados às minorias, em detrimento de uma maioria. Neste sentido, Dworkin (2014, p. 215) propõe o seguinte questionamento: “Deveríamos aceitar restrições constitucionais ao poder democrático para impedir que a maioria restrinja a liberdade de expressão, ou outras liberdades importantes?”.

Acontece que, na evolução histórica do ser humano, nos mais diversos ramos do conhecimento, o homem acaba por perder referências de servidão e pertencimento a um cosmos pré-ordenado de condutas certas e erradas, no contexto desta evolução. Rousseau (1999, p. 172-173) apresenta a seguinte ideia:

Vejo em todo animal somente uma máquina engenhosa, a quem a natureza deu sentidos para funcionar sozinha e para garantir-se, até certo ponto, contra tudo quando tende a destruí-la ou a desarranja-la. Percebo precisamente as mesmas coisas na máquina humana, com a diferença de que a natureza faz tudo sozinha nas operações do animal, ao passo que o

homem concorre para as suas na qualidade de agente livre. Um escolhe ou rejeita por instinto e o outro, por um ato de liberdade; é por isso que o animal não pode afastar-se da regra que lhe é prescrita, mesmo quando lhe for vantajoso fazê-lo, e o homem afasta-se dela amiúde para seu prejuízo. Assim é que uma pomba morreria de fome perto de uma bacia cheia das melhores carnes e um gato sobre pilhas de frutas ou de grãos, conquanto ambos pudessem muito bem nutrir-se com alimentos que desdenham se tivessem a ideia de prova-los. Assim é que os homens dissolutos se entregam a excessos que lhes causam a febre e a morte, porque o espírito deprava os sentidos e a vontade ainda fala quando a natureza se cala. Todo animal tem ideias, uma vez que tem sentidos; chega a combinar suas ideias até certo ponto, e o home, a esse respeito, só difere do animal na intensidade; [...].

O pensamento filosófico, partido desta ruptura do humano com o mundo que habita, dá sustentação factual para que Kant desenvolva sua filosofia ética baseada no imperativo categórico, partindo da resignificação do trabalho, da igualdade e da humanidade (enquanto grupo de sujeitos que tem a capacidade de raciocinar), que garantirá “uma progressiva universalização, deixando para trás os direitos aos indivíduos e grupos diminutos, e passando ao reconhecimento da liberdade, igualdade e solidariedade de todo gênero humano” (SILVEIRA; ROSCASOLANO, 2010, p. 109). É neste contexto filosófico que se introduz a ideia de igualdade.

O imperativo categórico de Kant (2014, p. 231), como princípio universal do direito, é apresentado dentro da seguinte premissa:

“É *justa* toda ação segundo a qual ou segundo cuja máxima a liberdade do arbítrio de cada um pode coexistir com a liberdade de qualquer um segundo uma lei universal etc.”

Se minha ação, portanto, ou em real meu estado, pode coexistir com a liberdade de qualquer um segundo uma lei universal, então aquele que me impede nisso é injusto para comigo, pois esse impedimento (essa resistência) não pode coexistir com a liberdade segundo leis universais.

Segue-se disso também que não se pode existir que esse princípio de todas as máximas seja por sua vez também ele minha máxima, i.e, que eu *faça* dele a *máxima* de minha ação, pois cada um pode ser livre mesmo que sua liberdade me fosse inteiramente indiferente ou eu preferisse lá no fundo impedi-la, desde que eu não a prejudique por minha *ação externa*. A exigência de adotar como máxima o agir direito me é feita pela ética.

Que pode ser resumida na seguinte ideia (KANT, 2014, p. 231): “age exteriormente de tal maneira que o livre uso de teu arbítrio possa coexistir com a liberdade de qualquer um segundo uma lei universal”.

Não parece haver dúvida de que quando se trata do tema das liberdades se está fazendo referência aos direitos de primeira geração, e, nesta linha, é importante observar que “os direitos de Primeira geração, que aclamam as liberdades civis e os direitos políticos, e são também chamados de ‘direitos de

liberdade', de autonomia ou de participação" (SILVEIRA; ROSCASOLANO, 2010, p. 109).

Quando se fala de autonomia e participação, não se pode deixar de observar as dificuldades apontadas por John Rawls (1997, p. 212-213), ao avaliar as concepções de justiça, como procedimento para a seleção das opiniões na transformação em lei: "se as liberdades de cidadania igual devem ser incorporadas na constituição e protegidas por ela. Essas liberdades incluem a liberdade de consciência e de pensamento, a liberdade individual e a igualdade dos direitos políticos". Neste discurso há que se apontar para a responsabilidade da sociedade, e também do ordenamento jurídico, na garantia do gozo desses direitos, que em um primeiro momento se caracteriza pela simples limitação do poder de coação do Estado<sup>6</sup>.

Nesta linha Paulo Bonavides (2011, p. 564) diz:

Entram na categoria do *status negativus* da classificação de Jellinek e fazem também ressaltar na ordem dos valores políticos a nítida separação entre a Sociedade e o Estado. Sem o reconhecimento dessa separação, não se pode aquilatar o verdadeiro caráter antiestatal dos direitos de liberdade, conforme tem sido professado com tanto desvelo teórico pelas correntes do pensamento liberal clássico.

Ocorre que a liberdade, de uma perspectiva fundamental, não pode ser reduzida à ideia de um caráter antiestatal. Em um primeiro momento, até parece válida tal ponderação, ocorre que, na contemporaneidade, os direitos de liberdade não se restringem ao não fazer estatal, isto é, há situações em que é preciso um verdadeiro agir do Estado com a finalidade de se garantir liberdade.

José Joaquim Gomes Canotilho (1993, p.541) pondera a existência de uma liberdade positiva e uma liberdade negativa, dizendo:

Os direitos fundamentais cumprem a função de direitos de defesa dos cidadãos sob uma dupla perspectiva: (1) constituem, num plano jurídico-objectivo, normas de competência negativa para os poderes públicos, proibindo fundamentalmente as ingerências destes na esfera jurídica individual; (2) implicam, num plano jurídico-subjectivo, o poder de exercer positivamente direitos fundamentais (liberdade positiva) e de exigir

---

<sup>6</sup> Sobre este tema Ronald Dworkin (2014, p. 232) diz: "Esses dois problemas – se o Estado é moralmente legítimo, no sentido de que se justificaria seu uso da força contra os cidadãos, e se as decisões do Estado impõem obrigações genuínas sobre eles – não são idênticos. Nenhum Estado deve fazer cumprir todas as obrigações de um cidadão. Contudo, ainda que a obrigação não seja uma condição necessária. Um Estado pode ter boas razões, em algumas circunstâncias especiais, para coagir aqueles que não tem o dever de obedecer. Mas nenhuma política geral que tenha por fim manter o direito com mão de ferro poderia justificar-se se o direito não fosse, em termos gerais, uma fonte de obrigações genuínas.

Um Estado é legítimo se sua estrutura e suas práticas constitucionais forem tais que seus cidadãos tenham uma obrigação geral de obedecer às decisões políticas que pretendem impor-lhes deveres"

omissões dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos (liberdade negativa).

Assim, por ex., o art. 37, da CRP garante subjectivamente: (a) direito de exprimir e divulgar livremente o pensamento pela palavra, pela imagem ou por qualquer outro meio (liberdade positiva); (b) direito de a liberdade de expressão e informação ser feita sem impedimentos ou discriminações por parte dos poderes públicos (liberdade negativa). Além disso, impõe-se objectivamente aos poderes públicos a proibição de qualquer tipo ou forma de censura.

Observa-se que, apesar da ausência do Estado na ingerência das liberdades, é preciso em algumas situações que o aparato estatal se manifeste na garantia efetiva dos direitos e liberdades individuais, ou seja, é necessária em algumas situações a presença do Estado para que se tenha segurança garantida enquanto se exerce a liberdade de ir e vir por exemplo, para que ela possa ser exercida em plenitude.

Este exemplo citado se mostra ainda mais evidente quando se busca o afluentes dos valores fundamentais de liberdade e igualdade, primeira e segunda geração dos direitos, trabalhando juntas, em uma mesma carta constitucional.

A liberdade igual, abordada e apresentada por John Rawls (1997), em sua Teoria da Justiça, relaciona a máxima das liberdades civis e políticas com a temática da igualdade, situações que visualizaremos a seguir.

## **1.2 Direitos de segunda geração**

Neste capítulo serão apresentados os direitos de segunda geração que consistem naqueles com base no princípio da igualdade, que acabam por complementar a própria movimentação e transformação, no processo de dinamogenesis, dos direitos que instituem liberdade.

Ao analisar a questão da igualdade democrática, John Rawls (1997, p. 79-80) apresenta a ideia de uma confluência de dois princípios: I) o da igualdade equitativa de oportunidade e; II) o princípio da diferença<sup>7</sup>. Isto acontece em razão de que somente se alcançaria a justiça se as expectativas daqueles em melhor situação funcionarem como parte de um esquema que melhorasse também as expectativas daqueles menos favorecidos na sociedade, ou seja, segundo um ideal de justiça, somente seria possível atender, em uma ordem social, a vontade dos que possuem

---

<sup>7</sup> este princípio da diferença segundo Rawls (1997, p. 80) indica que “se não houver uma distribuição que melhore a situação de ambas as pessoas, deve-se preferir uma distribuição igual. (...) Não importa o quanto uma situação de cada pessoa seja melhorada; do ponto de vista do princípio da diferença, não há ganho algum a não ser que o outro também ganhe

melhores condições, se isso, também, acarretasse em vantagem para aqueles menos afortunados.

Neste sentido, a respeito do mundo econômico que se mostra nos dias atuais, Fritjof Capra (1982, p. 192) diz:

Uma das características predominantes das economias de hoje, tanto a capitalista quanto a comunista, é a obsessão com o crescimento. O crescimento econômico e tecnológico é considerado essencial por virtualmente todos os economistas e políticos, embora nesta altura dos acontecimentos já devesse estar bastante claro que a expansão ilimitada num meio ambiente finito só pode levar ao desastre. A crença na necessidade de crescimento contínuo é uma consequência da excessiva ênfase dada aos valores yang — expansão, auto-afirmação, competição — e está relacionada com as noções newtonianas de espaço e tempo absolutos e infinitos. É um reflexo do pensamento linear, da crença errônea em que, se algo é bom para um indivíduo ou um grupo, então, quanto mais desse algo houver, melhor será.

Vale observar que, embora se fale em benefícios para ambas as partes, é necessário se ponderar, por outro lado, a existência de um corpo coletivo social, um ambiente de convivência de uma perspectiva da alteridade, sendo impreterível a identificação do próximo como um ser humano.

Esses direitos surgem na constituição a partir de um ideal reflexivo da necessidade de um Estado social, que se preocupa em abraçar princípios de forma a favorecer a paridade de armas entre os indivíduos da sociedade. Diz-se que, em última análise, a preocupação apresentada pelos valores de segunda geração visa estabilizar relações entre indivíduos da sociedade, o que garantiria ao corpo coletivo um benefício a todas as partes, mesmo que a princípio uma das partes se veja individualmente prejudicada (a parte mais favorecida), há que se notar um fortalecimento da coletividade, isto é vantagem para todos.

Para Paulo Bonavides (2011, p. 563):

Os direitos sociais fizeram nascer a consciência de que tão importante quanto salvaguardar o indivíduo, conforme ocorreria na concepção clássica dos direitos da liberdade, era proteger a instituição, uma realidade social muito mais rica e aberta à participação criativa e à valoração da personalidade que o quadro tradicional da solidão individualista, onde se forma o culto liberal do homem abstrato e insulado, sem a densidade dos valores existenciais, aqueles que unicamente o social proporciona em toda a plenitude.

Esta é a base para os direitos de segunda geração conclamados como direitos sociais, culturais e econômicos, ditos direitos de coletividades. Obviamente, como esses direitos, ditos fundamentais, estão positivados no sistema jurídico pátrio, e diante da necessidade de garantir concretude a eles, o Estado social ganha força

na emancipação de indivíduos menos favorecidos dentro do sistema. Como se nota, deve-se criar os pressupostos, “fazendo assim do Estado um artífice e um agente de suma importância para que se concretizem os direitos fundamentais de segunda geração” (BONAVIDES, 2011, p. 567).

Observa-se que os direitos de primeira geração são aqueles de autonomia ou de participação (que se proclamam as liberdades civis e os direitos políticos) enquanto que os direitos de segunda geração são aqueles direitos prestacionais, que consistem em uma verdadeira atuação do Estado no estabelecimento de direitos de igualdade.

Ocorre que nesta afluentes de direitos de primeira e segunda geração é possível se fazer uma nova leitura dos direitos anteriores, uma leitura de uma perspectiva nova. Portanto, “a partir da segunda geração tais direitos passaram a compreender, além daquelas garantias, também os critérios objetivos de valores, bem como os princípios básicos que animam a lei maior, projetando-lhe a unidade e fazendo a congruência fundamental de suas regras” (BONAVIDES, 2011, p. 568).

Como se pode notar, a partir dos valores apresentados pelos direitos de igualdade, os direitos de liberdade passaram a ter uma nova roupagem jurídica dentro do ordenamento, uma nova leitura da liberdade passou a ser possível, dentro de parâmetros de uma política de igualdade.

Esse novo parâmetro tem a preocupação justamente de dar, a todos os indivíduos dentro desta sociedade, uma garantia de liberdade igual para o seu próprio desenvolvimento enquanto indivíduos. Nos dizeres de Canotilho (1993, p. 543), esses direitos se concretizam a partir de uma atuação estatal na busca de estabelecer a igualdade, diz ele:

Afirma-se a existência de direitos originários a prestações quando: (1) a partir da garantia constitucional de certos direitos (2) se reconhece, simultaneamente, o dever do Estado na criação dos pressupostos materiais indispensáveis ao exercício efectivo desses direitos; (3) e a faculdade de o cidadão exigir, de forma imediata, as prestações constitutivas desses direitos

Esses direitos se concretizam a partir de uma verdadeira atuação do Estado, derivada de uma responsabilidade concreta, que deverá por a disposição dos cidadãos serviços educacionais, de saúde, transporte, segurança, etc., o que proporcionará a cada indivíduo, que compõe a sociedade, a igualdade de acesso às instituições públicas, bem como o efetivo direito de igual participação nesta sociedade.

Ocorre que, para o direito pátrio, a leitura somente se completará a partir da análise dos direitos de terceira geração, que trarão uma última perspectiva de cunho basilar à análise da tributação. Isto não quer dizer que se nega, ou se afirma, os direitos ditos de quarta, de quinta, ou próximas gerações, mas para o presente trabalho, a análise das três primeiras gerações de direitos se mostrará suficiente, conforme se perceberá ao final do presente capítulo.

### **1.3 Direitos de terceira geração**

Neste momento do trabalho serão abordados os direitos de terceira geração, que têm como base a instituição de uma consciência ecocêntrica em que se inserem o homem e os demais elementos que compõem o sistema. Tratam-se daqueles direitos que se destinam a proteção dos interesses do corpo coletivo.

Analisado a partir daqueles valores insculpidos na revolução francesa, Karel Vasak, encontrará, na terceira geração de direitos, aqueles direitos ligados a fraternidade. A teoria da terceira geração de direitos fundamentais “com Vasak e outros, já identificou cinco direitos da fraternidade (...): o direito ao desenvolvimento, o direito à paz, o direito ao meio ambiente, o direito de propriedade sobre o patrimônio comum da humanidade e o direito de comunicação” (BONAVIDES, 2011, P. 569).

Esses direitos ditos de fraternidade, no mundo contemporâneo, tomam contornos de solidariedade, uma vez que este termo seria mais amplo do que aquele. Enquanto que a fraternidade diz respeito ao amor ao próximo, ou relação de parentesco, a solidariedade forma uma ideia de reciprocidade de obrigações e dependência mútua. Talvez seja com base nesta ideia de interdependência ecocêntrica, que os povos se tornam humanos, sujeitos de obrigações recíprocas que toma forma nos contornos dos direitos dos povos, ou nos direitos difusos.

Esta ideologia de solidariedade dá, aos direitos fundamentais, novos contornos à igualdade e à liberdade. Sobre este assunto, Paulo Bonavides (2011, p. 569) diz:

Com efeito, um novo polo jurídico de alforria do homem as acrescenta historicamente aos da liberdade e da igualdade. Dotados de altíssimo teor de humanismo e universalidade, os direitos da terceira geração tendem a cristalizar-se no fim do século XX enquanto direitos que não se destinam especificamente à proteção dos interesses de um indivíduo, de um grupo ou de um determinado Estado. Têm primeiro por destinatário o gênero humano mesmo, num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existência concreta. Os publicistas e juristas já os enumeraram

com familiaridade, assinalando-lhe o caráter fascinante de coroamento de uma evolução de trezentos anos na esteira da concretização dos direitos fundamentais. Emergiram elas da reflexão sobre temas referentes ao desenvolvimento, à paz, ao meio ambiente, à comunicação e ao patrimônio comum da humanidade

Este processo de dinamogênese dos Direitos Humanos de primeira e de segunda geração, sob a perspectiva de direitos de solidariedade, dará novos rumos na concretização e efetivação das liberdades civis e políticas, bem como dos direitos relacionados à cultura, sociedade e economia, passam a uma nova leitura, uma leitura de um corpo coletivo humano, de magnitude mais ampla do que a apresentada pelas coletividades individualizadas da segunda geração.

Fritjof Capra diz que não será mais possível viver em um mundo sadio, se não houver de fato uma mudança de comportamento pelos indivíduos que compõem esta sociedade atual globalizada. É preciso garantir a leitura dos direitos fundamentais de uma perspectiva global (as três dimensões do direito interferindo uma nas outras) para que se possa visualizar, no futuro, uma sociedade solidária. Diz ele (1982, p. 397):

Enquanto a transformação está ocorrendo, a cultura declinante recusa-se a mudar, aferrando-se cada vez mais obstinada e rigidamente a suas idéias obsoletas; as instituições sociais dominantes tampouco cederão seus papéis de protagonistas às novas forças culturais. Mas seu declínio continuará inevitavelmente, e elas acabarão por desintegrar-se, ao mesmo tempo que a cultura nascente continuará ascendendo e assumirá finalmente seu papel de liderança. Ao aproximar-se o ponto de mutação, a compreensão de que mudanças evolutivas dessa magnitude não podem ser impedidas por atividades políticas a curto prazo fornece a nossa mais robusta esperança para o futuro.

Os valores de solidariedade deverão, então, ser transmitidos a todo o ordenamento jurídico pátrio que, analisado da perspectiva constitucional positivista, deverá emanar, inclusive para as normas jurídicas da esfera tributária, os seus valores e preceitos, tema este, que será analisado a partir deste momento.

#### **1.4 Absorção dos direitos fundamentais pelo ordenamento jurídico repercutindo no direito tributário**

Como se viu até o presente momento, há uma preocupação fundante com as primeiras três gerações do direito repercutindo, inicialmente, nos valores insculpidos na Carta Constitucional. Estes valores de liberdade, igualdade e solidariedade repercutem a todo o ordenamento jurídico que deve absorvê-los de modo a garantir a sua efetividade.

Desses valores, destaca-se o da solidariedade e, é “importante ter em mente que, a cada geração de direitos, aqueles já conquistados não são suprimidos, mas aprimorados a partir de nova perspectiva. Os direitos de primeira e segunda geração continuam existindo com a mesma força de quando foram reconhecidos, mas se revestem de nova roupagem na terceira geração”. (SILVEIRA; ROCASOLANO, 2010, p. 112)

Em uma entrevista concedida à editora Zahar (2009), perguntou-se ao Bauman se a tentativa de “minimizar as diferenças entre as pessoas e estimular a mistura de classe seria uma forma de amenizar o sofrimento de insegurança”. Então, iniciou a resposta afirmando:

Nós somos responsáveis pelo outro, estando atento a isto ou não, desejando ou não, torcendo positivamente ou indo contra, pela simples razão de que, em nosso mundo globalizado, tudo o que fazemos (ou deixamos de fazer) tem impacto na vida de todo mundo e tudo o que as pessoas fazem (ou se privam de fazer) acaba afetando nossas vidas. Isto não significa, porém, que nós nos responsabilizamos por isto, que prestamos a devida atenção a este fato, quando agimos ou tomamos decisões.

A ideia de solidariedade social se reafirma em consonância com os valores fundamentais insculpidos na Constituição, objeto de estudo do presente trabalho.

A ideia individualista é a máxima na modernidade líquida de Bauman (2001), que trabalha para a integração dos indivíduos, para que se possa enxergar no outro, também, um ser humano complexo, sendo possível a construção coletiva do ambiente que se pretende viver. E esta ideia fica bem clara na resposta à pergunta citada.

Claudio Saccietto (*in* GRECO; GODOI, 2005, p. 10) diz que, a ideia individualista de que, com trabalho duro, é possível se chegar ao sucesso, não deixa de ser verdadeira, mas que é uma visão individualista e estrita, que levaria a uma sociedade cada vez mais injusta, então seria necessária uma “abordagem mais solidária, que tenha conta do bem-estar da comunidade, ao invés daqueles dos indivíduos. E que não seja calculado somente em termos materiais, mas em qualidade de vida”.

O estudo da solidariedade na contemporaneidade é de suma importância uma vez que há um eminente risco que os indivíduos percam a noção de responsabilidade pública – compreendida na gestão comum de parte da vida dos cidadãos. Há uma histórica desconfiança do Estado, é comum se perceber a

tributação como uma retirada de dinheiro do indivíduo, como por exemplo na campanha “Eu Não Vou Pagar o Pato”<sup>8</sup>, promovida pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), construindo a ideia de um Estado que não sabe gerir seus recursos e de que o indivíduo não pode arcar com este prejuízo. E quase nunca se visualiza a ideia de uma contribuição a um erário comum.

Nestas circunstâncias, pensa-se sempre em cortar o mal pela raiz. Ocorre que, às vezes, ao cortar o mal pela raiz, perde-se uma árvore frutífera que, com poucos cuidados voltaria a produzir bons frutos. Ao invés de achar soluções para os gastos desnecessários do Estado, e tentar reduzir ou até eliminar a corrupção, pensa-se em acabar com a figura do Estado.

Percebe-se que o grande problema da tributação não se encontra na tributação, mas no que se faz com as verbas arrecadadas pela tributação. Ocorre que, ao se colocar em xeque a tributação, fazem-se surgir novas leituras a respeito da própria ordem tributária e seus fundamentos. Isto é a ideia da resposta última da tributação com base em uma competência atribuída ao Estado dentro de balizas constitucionais, um chamado poder/dever do Estado, com a finalidade de contraprestação pelos serviços por este prestados.

Nesta linha, Marco Aurélio Greco e Marciano Seara de Godoi (2005, p. 6) dizem:

o tema da solidariedade social é um excelente ponto de partida, pois constitui o elemento referencial de uma certa concepção de tributação, exatamente aquele que se afirmou historicamente no âmbito do Estado Democrático de Direito. Estudar as relações entre a tributação contemporânea, inquirindo igualmente a sua justificação (o seu ‘porquê’) e a sua finalidade (o seu ‘para quê’)

Quando se fala em um Estado Social, a finalidade da tributação se transfere de uma esfera de contraprestação, para um dever de concorrência, “o dever tributário como um *dever de concorrer* para a própria subsistência do Estado e não como uma prestação correspectiva-cumutativa diante da distribuição de vantagens específicas para o obrigado” (SACCHETTO, 2005, p. 21). Este dever de tributar toma como verdadeira referência a própria comunidade em que se apresenta o Estado. A carga tributária deve ser repartida entre os indivíduos que compõem a própria comunidade que formará o Estado de Direito. “A questão da Justiça se coloca efetivamente sobretudo quando uma coletividade de pessoas está destinada

---

<sup>8</sup> <http://www.naovoupagaropato.com.br>

a compartilhar cargas e pretensões, que estão conexas com a vida em comum numa comunidade (justiça distributiva)” (TIPKE, 2012, p. 14).

Claudio Sacchetto, apresenta um outro argumento que reforça a necessidade de se desvincular a tributação do serviços prestados pelo Estado. Por exemplo, aqueles serviços destinados a garantir os direitos de segunda geração (direitos de igualdade), diz ele: “não se pode ignorar o fato de que existem alguns serviços, como a educação ou serviços sociais, que, essencialmente, por razões de política distributiva, não se quer que gravem os mesmos sujeitos aos quais são destinados” (2005, p. 24). Do contrário, não se garantiria a tal almejada igualdade dentro da sociedade, cobrar pela educação daqueles indivíduos que, dentro da sociedade não possuem a menor condição de pagá-la, é justamente reafirmar a desigualdade e impor barreiras ao desenvolvimento coletivo.

Neste sentido, é de se notar a obviedade do que aponta Klaus Tipke (2012, p. 13): “Sem impostos e contribuintes ‘não há como construir um Estado’, nem Estado de Direito nem muito menos algum Estado Social”.

Marco Aurélio Greco (*in* GRECO; GODOI, 2005, p. 172), ao abordar a questão da solidariedade repercutindo no direito tributário, traz, como fundamento, o artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal, o apresentando como primeiro objetivo fundamental: “construir uma sociedade livre, justa e solidária”. Estes valores fundantes do Estado brasileiro não fogem ao que foi apresentado até aqui, a respeito das gerações do direito que importam ao presente trabalho. Diz o referido autor:

vale dizer, uma sociedade que, ao mesmo tempo, veja resguardada a liberdade individual em suas múltiplas manifestações e implementados mecanismos e formas de cooperação (= de atuar junto) entre seus integrantes, cada um olhando para seu semelhante para assim definir seu agir individual. (GRECO *in* GRECO; GODOI, 2005, p. 172-173)

Esses valores repercutem diretamente na tributação, uma vez que faz com que o tributo tenha um papel fundamental na manutenção de um Estado democrático de direitos, que precisa ser financiado pela própria sociedade que o habita, ou que o confere poderes e responsabilidades objetivas para atuar nesta seara. “Isso significa – a partir de uma perspectiva do Estado Social – que não podemos ver a tributação apenas como técnica arrecadatória ou de proteção ao patrimônio; devemos vê-la também da perspectiva da viabilização da dimensão social do direito” (GRECO *in* GRECO; GODOI, 2005, p. 179).

Klaus Tipke (2012, p. 103), ao analisar as atribuições mentais diante da obrigação tributária discorre a respeito dos contribuintes e suas características que, para ele, se configura em uma “mistura de senso de justiça, inveja, irritação e astúcia”. Mais adiante, o autor apresenta a ideia de um *homo oeconomicus*, e apresenta:

O *homo oeconomicus* pens em sua vantagem econômica e não reconhece nenhum dever moral de conduta. Ele cultiva um individualismo racional-egoístico. Para ele Direito é tudo o que o beneficia. Ele calcula, entretanto, o risco de ser desconcerto, por que as penalidades também são prejudiciais do ponto de vista econômico. Conforme o grau desse risco agirá ele dessa ou daquela forma.

Obviamente que este indivíduo é desprovido de preceitos morais, pois tratará tudo com base nos valores econômico sem qualquer preocupação com o corpo coletivo, ou com cada indivíduo que a compõe, todos estes elementos passam a ser obstáculos a serem superados à serviço de suas vantagens econômicas. Neste sentido, Fritjof Capra (1982 p. 228) tece críticas, dizendo:

Nossa obsessão pelo crescimento econômico e pelo sistema de valores que lhe é subjacente criou um meio ambiente físico e mental no qual a vida se tornou extremamente insalubre. Talvez o aspecto mais trágico desse dilema social seja o fato de que os perigos à saúde criados pelo sistema econômico são causados não só pelo processo de produção, mas pelo consumo de muitos dos artigos que são produzidos e promovidos por campanhas maciças de publicidade para alimentar a expansão econômica. A fim de aumentar seus lucros num mercado saturado, os fabricantes têm de produzir seus artigos a um custo menor, e uma das formas de o conseguirem é rebaixar a qualidade dos produtos. Para satisfazer os fregueses, apesar de esses produtos serem de baixa qualidade, vastas somas de dinheiro são gastas para condicionar a opinião e o gosto do consumidor através da publicidade. Essa prática, que se converteu em parte integrante da nossa economia, acarreta um sério risco para a saúde, porque muitos dos artigos produzidos e vendidos desse modo têm um efeito direto sobre a nossa saúde.

Percebe-se, nesta linha, que a vantagem econômica não pode prevalecer em um Estado de Direito frente a solidariedade, e essas praticas deverão ser aparadas pelo sistema normativo, que deverá influenciar e ser influenciado por valores dos direitos fundamentais insculpidos na Carta Magna.

Vale lembrar da lei universal Kantiana a respeito da liberdade, aquela, segundo a qual, seria justa toda ação que tenha base em um valor, que poderá ser o valor da ação de todos os indivíduos da sociedade, sem que haja prejuízos, podendo a liberdade de um coexistir com a liberdade do outro. Este principio repercute justamente a noção de que o pagamento dos tributos é justo, uma vez que repercutirá na manutenção de um Estado Social, que poderá garantir direitos para

todos os indivíduos que compõem e se fazem partes deste corpo coletivo. Faltando com esta obrigação de solidariedade tributária, o indivíduo estaria concorrendo para um prejuízo de um Estado, ou de uma sociedade, por completo.

Resta apontar, nas linhas finais deste capítulo que todos os direitos fundamentais repercutirão pelo ordenamento jurídico, principalmente por estarem apresentados e positivados na norma fundamental do ordenamento jurídico brasileiro. Desta forma, acabam também por atingir o próprio direito tributário que passa a ser observado sob o ângulo dos direitos fundamentais, principalmente por aqueles valores de solidariedade, que repercutem a ideia de um direito tributário voltado para a arrecadação de recursos para a manutenção dos próprios direitos de primeira, segunda e terceira geração. Sendo esta a finalidade da tributação, deve-se, então, preocupar-se com as questões afetas a própria busca de uma consciência de obrigação para com a coletividade.

No próximo capítulo, analisar-se-á o comportamento das empresas e os valores a que ela se submete para modelação de comportamento, além de, em breves linhas, traçar algumas preocupações causadas aos Estados e ao próprio direito frente à globalização.

## **2 ÉTICA EMPRESARIAL, FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA, TRIBUTAÇÃO E GLOBALIZAÇÃO**

As questões filosóficas que serão apresentadas a partir deste momento têm como finalidade precípua justamente formar uma base para melhor compreensão da ética empresarial em sua relação com a função social da empresa e a tributação. Neste sentido, importa consignar que os seres humanos, ao longo da história, têm buscado respostas sobre qual seria a melhor forma para se viver e, aparentemente, encontrado neste percurso algumas respostas. Algumas delas são: o geocentrismo-ecocentrismo (sob um ângulo coletivo ou sistêmico que integra o humano ao meio ambiente como parte de um corpo coletivo); o antropocentrismo (o humano como centro das coisas que lhe devem servir); e o teocentrismo (um deus como centro e fundador de tudo). Vale ressaltar que é possível a composição de diversas teorias para formular de uma nova, como que em um self-service, a gosto do freguês, isto é por mera deliberalidade.

Esta composição estilo self-service, aparentemente, é resultado de uma sociedade contemporânea que busca uma solução prática de problemas complexos, como que se fosse possível encaminhar a sociedade para uma plena satisfação dos desejos, e mais, com base em manuais simplificados. Assim importa debruçar-se sobre questões que possivelmente causarão algum desconforto.

### **2.1 Ética, Virtude e o Valor da Ação**

Não é de hoje que se busca a solução para uma vida agradável em um corpo coletivo, mas vale apontar que a discussão sobre a ética, no contexto dos primórdios dos discursos filosóficos pré-socráticos, nada mais é do que a busca de melhores maneiras de se conviver e, a preocupação do presente trabalho não é diferente quando tenta conciliar valores de dignidade da pessoa humana (através dos direitos fundamentais), liberdade e função social da empresa e tributação, que então se mostram em uma encruzilhada direta com a questão ética de uma vida plena<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> vida plena, que neste momento e em outros deve se manter na mais pura subjetividade que o termo apresenta

A escola pitagórica buscava a resposta para a ideia de uma vida boa. E neste sentido parece que tanto a filosofia quanto a religião concorrem na busca da salvação do homem da morte.<sup>10</sup>

Para Platão a preocupação não deve ser nem com a morte, nem com a vida boa, mas com a saúde do corpo coletivo, com a sociedade, com o todo, e não com um sujeito individualmente considerado. Quer dizer, a plenitude da vida se caracteriza pelo bem da coletividade e não pelo bem da individualidade.

Uma passagem na obra de Platão (2006, p. 57-58) que bem exemplifica esse pensamento, encontra-se em “A República”, no diálogo de Sócrates e Glauco, onde, inicialmente, Sócrates apresenta, partindo de um modelo dietético, uma sociedade sã, sem muitas necessidades, uma cidade de poucos luxos, que é rebatida por Glauco, que pensa em uma cidade onde “devem se deitar em camas, [...] se quiserem sentir-se confortáveis, comer sentados à mesa e servir-se de pratos e de sobremesas hoje conhecidos”, ou seja, uma cidade de muitos luxos, iguarias, sofisticações.

Na sequência do diálogo, Sócrates replica dizendo que então seria necessário aumentar a cidade para enchê-la de pessoas que precisarão estar nas cidades para propiciar os luxos, como os músicos, poetas, atores, ambulantes, fabricantes, aumentando o número de servidores, pedagogos, amas, governantas, criadas de quarto, cabeleireiros, cozinheiros, médicos, pessoas e coisas que não haviam na primeira cidade, porque não havia necessidade, mas que para a atual se torna indispensável.

Partido desta situação, parece que a pátria que era suficiente para alimentar seus habitantes, torna-se demasiadamente insuficiente e pequena. E Sócrates pondera: “então seremos obrigados a tomar as pastagens e lavouras dos nossos vizinhos? E eles farão a mesma coisa em relação a nós, se, ultrapassando os limites do necessário, se entregarem, como nós, a uma insaciável cupidez?”

O diálogo prossegue, mas deste trecho se pode retirar a ideia de uma sociedade que prima por uma saúde coletiva, sem a necessidade de escravização de muitos em favorecimento do luxo de poucos, todos vivem uma vida de acordo com suas necessidades básicas sem a exploração dos demais indivíduos. Passados

---

<sup>10</sup> Diz Luc Ferry (2012, p. 11): “se as religiões se definem como ‘doutrina da salvação’ **por um outro**, pela graça de Deus, as grandes filosofias poderiam ser definidas como doutrinas da salvação **por si mesmo**, sem a ajuda de Deus.”

mais de dois mil anos, estas ponderações *platônicas* não parecem muito populares na sociedade contemporânea, basta observar a marcha consumista em que as pessoas estão inseridas.

Apesar das inúmeras tentativas de Estados e indivíduos fazerem valer suas vontades, suas crenças e seus valores aos demais, percebe-se que de apenas duas linhas primitivas do pensamento filosófico já é possível colocar em cheque o que seria um modelo ideal de bem viver para se traçar como meta em uma sociedade e, evidentemente, que estas questões não poderiam padecer fora do ordenamento jurídico.

Ao se falar em valor da ação, encontra-se na ética a preocupação com os comportamentos humanos, mas não necessariamente se preocupa com a conduta individualizada de cada humano<sup>11</sup>. A investigação à qual recai não é sobre o porquê as pessoas agem como agem, mas sim como elas deveriam agir, a deontologia do comportamento humano (*dever-ser* ético) é o objeto de estudo e guarda estrita relação com o direito e o ordenamento jurídico.

A preocupação que se apresenta nesta linha é justamente com o *como se deve agir*, ou qual seria a vida que merece ser vivida? Vale lembrar que esta resposta, partindo do pensamento aristotélico, aponta que a conduta individualizada, ensimesmada, desta ou daquela situação singular não tem importância relevante para a avaliação, o que realmente importaria no julgamento é a visão de uma coletividade de condutas que levam a uma determinada finalidade, ou seja, a análise do conjunto, que somente seria possível após o fim da vida do indivíduo praticante daquelas ações a que se pretende avaliar.

Esta situação pode ser exemplificada tomando por base a vida de um atleta, que em determinada situação se utiliza de aditivos proibidos para potencializar seu desempenho no esporte, nesta situação não se avaliaria a conduta individualizada, mas se no conjunto serviu para potencializar um pleno desenvolvimento dos talentos do atleta tal situação seria plenamente aceitável.

Perceba-se que a preocupação é com o pleno desabrochar das próprias virtudes, o que corresponde à chamada ética das virtudes (uma das formas do

---

<sup>11</sup> Aqui não se fala necessariamente do agir humano objeto de estudo da sociologia, que para Durkheim, não é exatamente o comportamento individualizado de cada ser humano, uma vez que este comportamento é influenciado pelo meio, que lhe impõe restrições e obrigações. Ou seja, fato social é toda maneira de fazer que é capaz de exercer sobre o indivíduo uma coação exterior, que se generaliza no conjunto de uma sociedade, que tem existência própria, independentemente de manifestações individuais.

pensamento grego que tem como objeto a vida e sua trajetória), referenciada na obra *Ética a Nicomaco* de Aristóteles (1987). Preocupa-se com uma vida que proporcione o pleno desabrochar das virtudes – o que Aristóteles denominava de *eudaimonia* (que está ligada ao desenvolvimento do humano).

Enquanto que o objeto da ética das virtudes está calcado na coletividade das condutas, sendo que uma vida boa seria aquela que propicia o pleno desabrochar das próprias potencialidades, para as teorias morais o objeto é focado nas condutas individualizadas, o que é certo e errado para as circunstâncias que circulam a própria individualidade de cada conduta humana.

Inicia-se a reflexão sobre a moralidade a partir da história apresentada por Platão em *A República*, (PLATÃO, 2006, p. 50-52). Para Platão “a conduta moral depende tão de uma atividade da consciência de quem age e não está submetida as interferências outras que não a consciência do agente” (LANNES; SOUZA, 2015). Ou seja, a conduta moral está submetida a uma neutralidade repressiva – circunstancia a qual ninguém está olhando, ou condição de invisibilidade e/ou invencibilidade – quem limitará o comportamento é o próprio agente da conduta dotado de uma liberdade deliberativa.

A partir destas ideias iniciais apresentadas, pode-se avaliar a conduta moral sob duas perspectivas ou teorias: i) consequencialista (que se subdivide em pragmatismo e utilitarismo) e; ii) a deontologia.

Para a teoria consequencialista, uma conduta deve ser valorada a depender das consequências do agir humano, ou seja, “o valor moral de uma determinada ação existe por ser causa de coisas que acontecerão no mundo fenomênico, não há uma preocupação com a ação originária em si, mas com o que acontece a partir, ou em função da ação inicial” (LANNES; SOUZA, 2015), sendo a consequência da ação a referência para a valoração moral.

Para os consequencialistas que se baseiam no pragmatismo, a ação deve ser medida pela consequência, mas com olhos voltados para o querer do agente praticante da conduta, ou seja, age bem aquele que atinge o resultado pretendido quando praticada a ação, e se tem como grande nome desta teoria Nicolau Maquiavel (2002)<sup>12</sup>. É oportuno sinalizar de que se trata de uma filosofia moral egoísta, uma vez que o valor de uma ação guarda estrita referência com o agente.

---

<sup>12</sup> Não há interesse de se preocupar com questões mais mezinhas a respeito desta afirmativa, se de fato era o interesse de Maquiavel defender esta teoria, ou se fora apenas uma análise descritiva

Perceba-se que não há qualquer dificuldade em se relacionar esta teoria com a lógica empresarial, “a empresa adota determinado comportamento não pela simples boa vontade empresarial, mas com olhos fitos em um objetivo maior que é se manter no mercado, que em última análise pode se apresentar como *lucro*” (LANNES, 2014, p. 180-181).

Enquanto que no pragmatismo se visualiza uma filosofia moral egoísta, o utilitarismo se baseia em uma filosofia moral altruísta, porque a satisfação moral se encontra obrigatoriamente no agente que praticou a conduta, mas no maior número possível de pessoas afetadas positivamente por aquela ação originária, ou seja, de outros que comporão uma maioria – é a ideia do “máximo de prazer e mínimo de dor” – então, pode-se dizer, que age bem aquele que produz boas consequências com a ação. Os autores referência desta teoria são John Stuart Mill e Jeremy Bentham.

Como sinaliza Ronald Dworkin (2014, p. 2015) ao tecer apontamentos sobre a integridade do ordenamento jurídico, a cautela é necessária quando se trata da teoria utilitarista pelo seguinte, diz o autor: “poderíamos pensar que a ascendência da maioria é o melhor procedimento viável para tomar decisões em política, mas sabemos que às vezes, quando não frequentemente, a maioria tomará decisões injustas sobre os direitos individuais”. Isto acontece porque quando se fala em maioria, se pressupõe logicamente a existência de uma minoria, mas a questão que se impõe é justamente esta: o que fazer com esta minoria?

Se o imperativo for a felicidade da maioria, então a infelicidade de uma minoria não causaria maiores problemas. Vale apontar que esta lógica caminha justamente na contramão dos ideais de dignidade da pessoa humana. E então vale o apontamento de Norberto Bobbio (2011, p. 109) quando discorre a respeito da discriminação, dizendo que: “para que a discriminação libere todas as suas consequências negativas, não basta que um grupo, com base num juízo de valor, afirme ser superior a outro”, ou seja, não bastando o discurso de superioridade, ou do benefício de alguns em detrimento de outros, mas é necessário o agir exploratório, escravizando ou eliminando o outro, “com base precisamente no juízo de que uma raça é superior e a outra é inferior, sustenta que a primeira deve comandar, a segunda obedecer, a primeira dominar, a outra ser subjugada, a

---

do que de fato acontecia naquele momento histórico caso o soberano intentasse se manter no poder e praticava as ações justamente visando isso.

primeira viver, a outra morrer”, mas para a lógica da dignidade da pessoa humana, a intenção e o agir deve ser diametralmente oposto, na ideia da concepção de que “o superior tem o dever de ajudar o inferior a alcançar um nível mais alto de bem-estar e civilização”.

Entretanto, é de se observar que as consequências de uma determinada ação podem ser eternas, havendo uma infinidade de efeitos possíveis, que dependendo do ponto de vista poderão ser boas ou más, quer dizer, as consequências da ação possivelmente não ficarão dentro de um raio delimitado, como se pudesse controlar condições de pressão e temperatura ideal em uma sociedade que comporta uma universidade de variáveis.

Tendo como premissa a infinidade de efeitos possíveis e inimagináveis que uma determinada ação poderá causar, além da dificuldade de uma avaliação imparcial, é que se chega ao estudo da deontologia. Assim, no entendimento de Kant, a ação não poderia ser avaliada pelas consequências que poderiam ser causadas, mas o valor moral das ações estaria relacionado a atribuição de valor em função das ações em si, ou seja, com relação a própria ação, com base em princípios morais. “Pelo motivo de não se controlar a infinidade de consequências de uma ação que Kant apresenta uma proposta de se julgar o valor da conduta pela ação” (LANNES; SOUZA, 2015). O que efetivamente importará para o pensamento Kantiano é o fundamento determinante do agir.

Assim, diz-se na filosofia teórica: no espaço estão apenas os objetos dos sentidos externos, mas no tempo todos, tanto os objetos dos sentidos externos quanto os do sentido interno, porque as representações de ambos são sempre representações e pertencem nesta medida ao sentido interno, da mesma forma, seja a liberdade considerada no uso externo ou no uso interno do arbítrio livre em geral, têm de ser sempre ao mesmo tempo fundamentos internos de determinação dele, ainda que não devam ser sempre consideradas nessa relação. (KANT, 2014, p. 215)

Em outras palavras, o que Kant apresenta, caminha no sentido de que toda ação demanda, ou deriva, de um sentido e um fundamento interno de determinação. Isso, de certa forma, poderia remeter ao início da reflexão sobre a moralidade, que acontece em Platão (2006, p.43-45), com a história do anel de Gíges<sup>13</sup>. Para Platão a conduta moral depende de uma atividade da consciência de quem age e não está submetida às interferências outras que não a consciência do

---

<sup>13</sup> É a história de Lídio que era um pastor a serviço do rei, e se apodera de um anel de ouro de um cadáver. Logo que põe o anel em sua mão, percebe que ao virar o engaste para o interior da mão, se torna invisível aos outros. Assim, conseguiu adentrar ao palácio, seduziu a rainha, conspirou a morte do rei, e assim teve poder.

agente. Quer dizer, o exercício da conduta moral dependerá de uma neutralidade repressiva (circunstâncias em que ninguém está olhando, ou condição de invisibilidade ou invencibilidade), ou seja, se limita no próprio comportamento, é a liberdade deliberativa.

Percebe-se até o presente momento que, quando se fala em valor da ação, não há uma única teoria que se apresente como solução para todos os problemas, do contrário, se encontrará nas diversas teorias filosóficas parcelas de verdade que servirão para se avaliar as mais variadas situações do agir humano, entretanto, a resposta para uma vida boa dependerá da ideologia a ser adotada, do referencial a que se pretende chegar.

Ou seja, a intenção de se apresentar diversas teorias, que possuem igual potencial, é justamente não se limitar a um único pensamento válido, ou verdadeiro, principalmente diante de tamanha variedade e relatividade de entendimentos sobre o que seria uma vida boa a que se submete os indivíduos cotidianamente, (vida boa está relacionada aos prazeres, vontades, frustrações e limitações que compõem o campo individual).

A preocupação do presente trabalho, então, não está em apresentar uma verdade absoluta, mas apenas diagnosticar, ou ao menos perceber, qual seria a teoria adotada em determinadas circunstâncias, mais especificamente nas relações empresariais, que é objeto do presente capítulo, o qual será analisado a seguir.

## **2.2 Ética Empresarial**

Como foi apresentado anteriormente, a discussão sobre a ética se mostra permeada por diversas questões filosóficas, os mais variados métodos de valor da ação e abordada pelos mais variados autores ao longo da história. Entretanto, como neste momento a preocupação está voltada para a questão ética empresarial, nada mais justo do que apresentar inicialmente uma abordagem sob um viés econômico.

Ao discutir a respeito da motivação humana ligada a questão ética (ou valor da ação), Amartya Sen (2012, p. 19 - 20) apresenta duas observações preliminares, diz ele: “não equivale afirmar que as pessoas sempre agirão de maneira que elas próprias defendem moralmente, mas apenas a reconhecer que as deliberações éticas não podem ser totalmente irrelevantes para o comportamento humano real”. Ou seja, o agir humano pode não corresponder com o discurso do

agente, entretanto, esta discussão do agir não deixa de ser importante para o processo de aperfeiçoamento do corpo coletivo.

Embora a ideia de se alcançar uma vida boa esteja relacionado aparentemente a um só indivíduo, é de se perceber que o homem habita em um corpo coletivo, não sendo possível percebê-lo individualmente buscando sua satisfação pessoal ao custo da insatisfação dos demais habitantes deste planeta; em outras palavras, é preciso se buscar uma vida melhor, ou boa, mas com o efetivo progresso de todos os demais indivíduos que compõe a nação, em consonância com os valores exprimidos nos direitos fundamentais, na carta constitucional brasileira, e isso se denominaria realização social.

A ética é a arte da convivência, é uma composição de um corpo coletivo, ou a busca coletiva por um melhor modo de se viver, é o resultado de um esforço coletivo para a escolha de uma melhor maneira de se viver em um ambiente sociável, e somente é possível se discutir a ética uma vez que se encontram no mundo diversas formas de se viver bem em coletividade. Então “a ética separa-se do seu objeto por não se cingir a uma imagem pré-definida do ser humano, por não ter por missão defender nenhuma ideologia oficial, não constituindo igualmente numa amálgama de modelos antropológicos” (CALDEIRA, 2008, p. 34).

Neste sentido é possível apontar que a economia do bem-estar defendida por Amartya Sen, está profundamente ligada a motivação ética em consonância com a realização social desta motivação, ou seja, a uma confluência da motivação ética (neste aspecto, apontando principalmente para uma ética consequencialista) e os anseios de uma sociedade solidária. Melhor sociedade.

Corroborando com essa ideia de ligação, ou confluência, Jussara Suzi Assis Borges Nasser Ferreira, (2005, p. 78) ao tratar do princípio da dignidade empresarial no âmbito da função social da empresa diz, *ipsis litteris*:

A dignidade empresarial se expressa através do exercício da atividade econômica de forma equilibrada, sem abusos, cumprindo com as funções econômica e social, de forma adequada aos preceitos constitucionais, delimitados pelo abuso do poder econômico, a concorrência e a proteção ao direito do consumidor. A ética empresarial, também, é observada quando a empresa inclui na relação custo x benefício, a dimensão do benefício social.

Quer-se dizer, acredita-se que com base no princípio de dignidade empresarial – que se mostra em uma atividade econômica com olhos voltados para a função social e de uma forma equilibrada, se preocupando em não se cometer

abusos, etc. – a ética empresarial seria observada para além da relação de custo e benefício, incluindo-se o benefício social.

Percebe-se que para este entendimento, a ética empresarial acontece de forma natural, e está conectada, em um ambiente que se preocupa com a dignidade empresarial, condizente com a responsabilidade social, o mercado é encaminhado para um comportamento que engloba o sujeito e a empresa em um comportamento que vai para além de seus interesses individuais, como apresenta Cristina Brandão Nunes (2004, p. 114):

O número de empresas que adotam um comportamento socialmente responsável é cada vez maior, pela própria exigência do mercado, o que implica um esforço adaptativo sem o qual dificilmente sobreviverão no mundo atual. O conceito de moralidade do mercado exprime a moralidade que a maioria das empresas se esforça por praticar, levando a que outras empresas assumam práticas semelhantes, adotando aquelas que são necessárias para a sua sobrevivência económica. Este tipo de comportamentos morais é entendido, assim, como uma vantagem competitiva das empresas, o que contribui para que estas se tornem empresas de sucesso.

Neste trecho apresentado é possível visualizar com mais clareza o que efetivamente acontece com o comportamento empresarial, que na verdade não se guarda efetivamente interesses puramente altruístas na ética empresarial, ou o que se chamou de “ir para além dos interesses individuais”. Apenas à título exemplificativo, vale apresentar o que disse Nietzsche, na obra *Além do Bem e do Mal*, no parágrafo § 289: “toda a palavra é uma máscara, todo o discurso é uma fraude, toda a filosofia é uma pantomima”. Ressalvando-se o corte específico na obra, tem-se que todo o discurso se vale de interesses, em favor próprio ou não, não sendo possível se deixar enganar, ou acreditar em uma empresa puramente altruísta que se preocupe por vontade própria a fazer um bem para a sociedade, passando a barreira do interesse individual.

Acontece que “as ações baseadas na lealdade ao grupo podem implicar, em alguns aspectos, um sacrifício de interesses puramente pessoais, assim como podem também facilitar, em outros aspectos, maior realização do autointeresse” (SEM, 2012, p. 36). No trecho apresentado de Cristina Brandão, o comportamento empresarial caminha em uma direção não pela simples boa vontade empresarial,

mas com olhos voltados, em última análise, ao *lucro* que aquele comportamento pode proporcionar.<sup>14</sup>

Adam Smith (2012, p. 19) ao explicar o princípio que dá origem à divisão do trabalho apresenta aquela máxima:

Dê-me aquilo que eu desejo, e terás isto que desejas, é o significado de todas as propostas desse gênero e é dessa maneira que nós obtemos uns dos outros a grande maioria dos favores e serviços de que necessitamos. **Não é da benevolência do açougueiro, do cervejeiro e do padeiro que esperamos o nosso jantar, mas da consideração que eles têm pelos próprios interesses.** Apelamos não à humanidade, mas ao amor-próprio, e nunca falamos de nossas necessidades, mas das vantagens que eles podem obter. (g.n.)<sup>15</sup>

A história tem mostrado que a dificuldade está, efetivamente, em agir de modo altruísta, se é que se deve ou se pode esperar isso, principalmente de uma empresa em que o foco no resultado (*lucro*) é evidente. O comportamento de modo que se privilegie exclusivamente seus próprios interesses é a regra e, para Adam Smith, assim o fazendo seria possível se chegar ao êxito e a uma eficiência.

Neste entendimento parece que “não se pode esperar que a empresa aja por uma ética porquanto receba forte influência da racionalidade instrumental” (SOUZA; BANNWART JÚNIOR, 2009, p. 4101). Quer dizer, “a chamada ética empresarial é, em realidade, uma ação estrategicamente mitigada, porquanto move-se de acordo com a necessidade de se manter e sobreviver em um mercado” (LANNES, 2014, p. 182).

Ao analisarem as condutas altruístas Steven D. Levitt e Stephen J. Dubner (2010, p. 113) apresentam o seguinte:

Quando se observa o mundo com os olhos de um economista [...], percebe-se que muitos atos aparentemente altruístas não mais parecem tão altruístas.

<sup>14</sup> Observa-se que esta questão ultrapassa o simples *egoísmo* e *altruísmo*, entretanto “o equilíbrio relativo desses dois resultados pode variar. Os elementos congruentes podem ser dominantes, digamos, na ação combinada de grupos de pressão militando por concessões que atentam aos interesses de todos os membros, embora militantes também possam estar dispostos a sacrificar alguns ganhos *pessoais* pela “causa” do grupo. Em outras relações, como, por exemplo, em muitos casos de responsabilidades familiares, o grau de sacrifício pode ser extraordinariamente elevado” (SEM, 2012, p. 36) e a eficiência desses comportamentos devem estar ligados à eficiência técnica e a eficiência econômica.

<sup>15</sup> E sobre esse trecho Amartya Sen (2012, p. 39) comenta: “Embora muitos admiradores do Smith não pareçam ter avançado além do trecho sobre o açougueiro e o cervejeiro, até mesmo na leitura dessa passagem indicaria que o que Smith está fazendo aqui é especificar por que e como se efetuam as transações normais no mercado e por que e como funciona a divisão do trabalho, que é o tema do capítulo onde se encontra o trecho citado. Mas o fato de Smith ter observado que transações mutuamente vantajosas são muito comuns não indica em absoluto que ele julgava que o amor-próprio unicamente, ou na verdade a prudência em uma interpretação abrangente, podia ser suficiente para a existência de uma boa sociedade. De fato ele afirmava exatamente o oposto. Smith não alicerçava a salvação da economia em alguma motivação única.”

Talvez pareça altruísta doar US\$ 100 à emissora de rádio local, mas em troca você recebe um ano de audiência sem culpa (e se tiver sorte, talvez até ganhe uma bolsa de lona). Os cidadãos americanos são, de longe, os líderes mundiais em contribuições filantrópicas *per capita*, mas o Código Tributário dos Estados Unidos está entre os mais generosos quanto à dedutibilidade dessas despesas.

A maioria das doações é o que os economistas denominam de *altruísmo impuro* ou *altruísmo do brilho caloroso*. Você dá não só por querer ajudar, mas também porque ao dar você parece bom, ou se sente bem, ou talvez até não se considere tão mau.

Percebe-se, da análise do trecho apresentado, que a preocupação na conduta empresarial não é efetivamente voltada ao bem social, não tem uma finalidade altruísta, tampouco se apoiara efetivamente no bem estar coletivo, se isso, de alguma forma, não se reverter em lucro ou interesses empresariais do mercado.

Não é difícil perceber a lógica do mercado ou da atividade empresarial quando se é regida pela lógica do valor da ação com base na teoria consequencialista. Não é difícil perceber que, quando se fala em mercado ou ambiente empresarial, a finalidade precípua da empresa é dar lucro. Todas as demais finalidades (trabalho, bem estar social, etc.) ficam de lado quando o lucro é comprometido. Basta olhar para os noticiários e observar que nas atuais circunstâncias econômicas que o Brasil vem passando, as empresas começam a cortar gastos, sem olhar a quem, com a finalidade de se manter viável no mercado.

Desconstruir esta visão romântica de ética empresarial com fundamento no bem social é imprescindível ao desenvolvimento do presente trabalho pois, uma vez que este trabalho fala inicialmente dos direitos fundamentais e, em um segundo momento, se afirma que a empresa tem como foco o resultado - ou o *lucro*, baseando-se na teoria consequencialista – como então conciliar estas estruturas para o bem do ser humano?

Por hora, pode-se concluir que a ética empresarial independerá de circunstâncias que se mostram alheias à sua finalidade intrínseca, que é voltada para a garantia de sua subsistência com olhos aos próprios interesses.

### **2.3 Da Ordem Econômica na Constituição e a Função Social da Empresa**

Retomando a pergunta de encerramento do item anterior, como conciliar as estruturas da ética empresarial (teoria consequencialista) com os direitos fundamentais elencados no ordenamento jurídico pátrio (que se preocupam com o bem estar do indivíduo)?

Talvez, a limitação para a voracidade empresarial em busca do lucro deva ser pretendida pela própria ordem jurídica instituída em favor dos direitos fundamentais e, à primeira vista, quem tem a responsabilidade por esta proteção e atuação é o próprio Estado.

Entretanto, é necessária, a esta abordagem, a observância de questões que perpassam a análise que o sistema jurídico brasileiro apresenta enquanto balizamento de regra de comportamento empresarial. O artigo 170<sup>16</sup> da Constituição Federal de 1988, une duas ideias – livre iniciativa e justiça social – que à primeira vista até parecem contraditórias, se olhadas sob a égide da ética empresarial com foco no resultado.

Uma das faces que se pode dar a liberdade de iniciativa se relaciona com a ideia de exploração das atividades empresarias, ou seja, de liberdade de iniciativa econômica, o que garantiria aos agentes econômicos tanto o ingresso, quanto a atuação livre e permanente no mercado.<sup>17</sup>

Lembrando-se das origens do princípio da liberdade de iniciativa econômica, Eros Roberto Grau (2011, p. 200-201) aponta o art. 7º do decreto d'Allarde, março de 1791, que previa a única responsabilidade – ou contraprestação social – da empresa como o dever de arcar com os ônus *tributários* (a chamada taxa e *patente* [imposto direto]), além de se sujeitar aos regulamentos derivados do poder de polícia do Estado. Nesta linha, diz o referido autor:

Vê-se para logo, nestas condições, que no princípio, nem mesmo em sua origem, se consagrava a liberdade absoluta de iniciativa econômica. Vale

---

<sup>16</sup> Art. 170 - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

<sup>17</sup> Sobre este tema, na dicção de Paula A. Forgioni (2012, p. 167): “O princípio da liberdade de iniciativa implica a *liberdade de empresa*, que, por sua vez, significa a liberdade de lançar-se à atividade, desenvolvê-la e abandoná-la *sponte propira*. Encerra também a liberdade de contratar e a liberdade de concorrência [...]. Em suma: *o princípio da livre iniciativa assegura o acesso às oportunidades de troca.*”

dizer: a visão de um Estado inteiramente omissivo, no liberalismo, em relação à iniciativa econômica privada, é expressão pura e exclusiva de um tipo ideal. Pois medidas de polícia já eram, neste estágio, quando o princípio tinha o sentido de assegurar a defesa dos agentes econômicos contra o Estado e contra as corporações, a eles impostas.<sup>18</sup>

Quer-se dizer que em verdade o princípio da livre iniciativa econômica representava uma expressão de garantia de legalidade, o que limitaria o Estado em suas ações contra a iniciativa privada; em outras palavras, uma proibição de ingerências por parte do Estado na liberdade econômica.<sup>19</sup>

Percebe-se ainda que a razão de toda a Constituição Federal tende a uma supressão do individualismo, e este fundamento também está presente no artigo 170 da referida Carta Republicana, embora se legitime o lucro individualizado (enquanto ganho individual de capital), “a empresa contemporânea [deve ressurgir] mais humanizada e voltada em suas funções não só para o interesse econômico, mas também buscando atender aos interesses sociais” (FERREIRA, 2005, p. 83).

Com a máxima de uma empresa mais humanizada, que apesar de visar o lucro, deve se ater as expectativas de uma demanda comunitária (ou socialmente solidária) a Economia Social de Mercado<sup>20</sup> “propõe um marco teórico e de política econômico-institucional que busca combinar a liberdade de ação do indivíduo dentro

<sup>18</sup> Apenas apresentando uma reflexão a respeito da ausência total do Estado, vale apontar para uma passagem observada por Manfredo de Araujo de Oliveira (2010, p. 191): “Höfle dá razão a J. Madison em sua afirmação de que um governo não seria necessário se os seres humanos fossem anjos. Os homens nem são anjos nem demônios, e justamente porque capazes dos maiores vícios e das maiores virtudes”.

<sup>19</sup> Fábio Ulhoa Coelho (2009, p. 188-189) define a liberdade de iniciativa como um preceito constitucional dentre os fundamentos da ordem econômica, que levará a conclusão de dois aspectos: I – “a constitucionalidade de preceitos de lei que visam a motivar os particulares à exposição de atividades empresariais. O primado da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas” e II – “o de *explorarem atividades empresariais*. Disso decorre o dever, imposto à generalidade das pessoas, de respeitarem o mesmo direito constitucional, bem como a ilicitude dos atos que impeçam o seu pleno exercício. Em duas direções se proteja a defesa do direito à livre iniciativa: contra o próprio estado, que somente pode ingerir-se na economia nos limites constitucionalmente definidos, e contra os demais particulares.”

Orlando Gomes (1986, p. 25-26) define liberdade de iniciativa como “o poder dos indivíduos de suscitar, mediante declaração de vontade, efeitos reconhecidos e tutelados pela ordem jurídica. No exercício desse poder, toda pessoa capaz tem aptidão para provocar o nascimento de um direito, ou para obrigar-se.” E prossegue, dizendo que a liberdade de contratar, derivada da livre iniciativa, abrange: “os poderes de autorregência de interesses, de livre discussão das condições contratuais e, por fim, a escolha do tipo de contrato conveniente à atuação da vontade. Manifesta-se, por conseguinte, sob tríplice aspecto: a) liberdade de contratar propriamente dita; b) liberdade de estipular o contrato; c) liberdade de determinar o conteúdo do contrato”.

<sup>20</sup> A denominada Economia Social de Mercado é uma teoria concebida pelo economista Alfred Müller-Armack, sobre este tema Marcelo F. Resico (2012, p. 112) ainda comenta: “O sistema da Economia Social de Mercado surge da tentativa consciente de sintetizar todas as vantagens do **sistema econômico de mercado**: promoção da iniciativa individual, produtividade, eficiência, tendência à autorregulação, com as contribuições fundamentais da *tradição social cristã* de solidariedade e cooperação, baseadas necessariamente na equidade e justiça numa determinada sociedade”.

de uma ordem de responsabilidade pessoal e social” (RESICO, 2012, p. 112), ou seja, apresenta-se uma necessária confluência entre a liberdade negocial e a justiça social. “Se a economia busca o desenvolvimento da pessoa e conseqüentemente a do país, tanto a concorrência quanto o lucro podem ser fatores de maior igualdade social. A empresa é, desta forma o catalizador destas propostas” (CAVALCANTI, 2002, p. 4). E, aparentemente, nesta mesma linha é a proposta idealizada por Adam Smith (2012, p. 531) que dizia, *ipsis litteris*:

A economia política, considerada como um ramo da ciência dos estadistas ou legisladores, propõe-se duas finalidades: primeiro, fornecer ao povo um rendimento ou subsistência abundante, ou, melhor dizendo, permitir-lhe que obtenha por si mesmo tal rendimento ou subsistência abundante; segundo, fornecer ao Estado ou à república uma receita suficiente para o serviço público. Assim a economia política propõe-se, a um só tempo, enriquecer o povo e o soberano.

Ocorre que alguns autores não acreditam efetivamente nesta regulamentação econômica automática que, ao mesmo tempo que enriquece o soberano, também enriquece o povo. Aliás, a lógica do mercado econômico, ao longo da história, tem se mostrado justamente no sentido contrário, principalmente se focar em um ambiente macroeconômico global. Quanto mais enriquecido está o soberano, mais empobrecido está o povo, que é – ao menos em grande parte – escravizado, explorado, etc.

Em face desta situação, Adela Cortina (2008, p. 49) entende, então, que se faz necessária a produção de códigos e normas jurídicas que direcionem (ou obriguem) as empresas a assumirem e demonstrarem valores de responsabilidade social (ou solidariedade social), uma vez que isso não aconteceria automaticamente.

Por mais preocupações de solidariedade social que uma empresa possa ter, inexistindo a força cogente dada ao Estado através de normas jurídicas e regulamentos, fica realmente diluída qualquer tentativa de cobrança de um comportamento solidariamente adequado as necessidades globais e comunitárias, assim tem-se que é dever do Estado a promoção de normas jurídicas que integram o ordenamento, dando suporte e garantia às previsões elencadas na Constituição Federal (desenvolvimento nacional; redução de desigualdades regionais; busca do pleno emprego; persecução da justiça social; entre outros) “embasados em direitos determinados por uma sociedade civil guiada por uma ética comunicativa, permitindo cobrança e fiscalização, tanto do Estado, quanto da sociedade e, inclusive, das empresas.” (SOUZA; BANNWART JÚNIOR, 2009, p. 4108)

Defendendo esta ideia da necessária atuação do Estado na formalização de normas jurídicas que direcionem ao mercado um perfil social, Paula Forgioni (2012, p. 185) diz que se “*reserva ao direito outra função, além da mera preservação do sistema de produção: a ele toca também a implementação de políticas públicas com o escopo de dar concreção aos objetivos sociais constitucionalmente fixados*”. E, continuando no tema, a autora apresenta: “essa atividade de *intervenção* dar-se-á mediante o *direito*, de forma que a dimensão social e a jurídica entrelaçam-se definitivamente: *será principalmente mediante a edição de normas jurídicas exógenas ao mercado que se dará a implementação de políticas públicas*”. Vale observar que a atuação direta do Estado na economia também se apresenta como uma modalidade de intervenção.

A preocupação neste ponto é deixar claro que, apesar da ética ser o *aperfeiçoamento da convivência humana*, é preciso ponderar que na contemporaneidade uma grande parcela da sociedade entende que a melhor forma de se conviver, constitui-se através do individualismo – e a busca desenfreada pelo lucro/consumismo – e se dar bem em detrimento de um corpo coletivo, e que no mundo de uma economia de mercado a teoria consequencialista é a que impera. Então, alguns cuidados devem ser tomados.

Dentre estes cuidados, deve-se perceber que, em última análise, a função social da empresa não está ligada intrínseca e necessariamente à ética empresarial. Como apontado anteriormente, a ética empresarial está mais preocupada com a sua sustentação econômica, aperfeiçoamento e viabilidade, visando um mercado de concorrência. De outro lado, a função social depende da edição e fiscalização de normas, dentro de um ordenamento, que viabilize a tributação, responsabilidade ambiental, direitos dos consumidores, responsabilidades trabalhistas, etc.

Evidentemente que a empresa não se vê apartada da função social, uma vez que se insere em um ambiente de regulamentações normativas, mas aparentemente tenta-se livrar das amarras normativas a toda oportunidade, basta um momento de crise para que se fale em mitigação de diversos direitos trabalhistas, ambientais, e em redução de tributação e de direitos dos consumidores, ou seja, em um ambiente econômico de capital a empresa raramente se preocupa com a questão da função social. Neste sentido, Amathya Sen (2012, p. 87) aponta que:

Evidentemente, é preciso admitir desde já que direitos morais ou liberdade não são, de fato, conceito aos quais a moderna economia dá muita atenção. Na verdade, na análise econômica os direitos são vistos tipicamente como entidades puramente legais com uso instrumental, sem nenhum valor intrínseco. [...] Contudo, pode-se dizer que uma formulação adequada de direitos e liberdades pode fazer bom uso do raciocínio consequencial do tipo tradicionalmente encontrado na economia.

Quer-se dizer, em última análise, que antes de mais nada é preciso dar às normas jurídicas uma formulação, um texto, uma redação e um sentido adequado aos fins que se pretendem (no caso que se apresenta, a finalidade social) e, então, a teoria consequencialista adotada pela economia de mercado a lerá de maneira adequada, e introduzirá este comportamento nas atividades empresariais.

O que se pode concluir até o presente momento, ademais, é que o direito tem um papel fundamental na regulamentação de condutas sociais, devendo se atentar, por esta mesma razão, aos sentidos práticos que serão dados em uma direção, visando a efetivação da função social da empresa que influenciará e corroborará, por sua vez, ao próprio imperativo da ética empresarial, como uma efetiva proteção dos interesses coletivos.

## **2.4 Da Globalização**

O modelo histórico do desenvolvimento das comunidades humanas caminha a passos largos com foco em uma integração e redução das distâncias com aumento do fluxo de informações, recursos, bens de consumo e em algumas situações, até mesmo de pessoas. É importante observar que esse aumento no fluxo tem a capacidade de transformar as próprias relações humanas e também relações de poder.

Aquela ideia apresentada por Montesquieu, no século XVIII, em sua obra *o Espírito das Leis* (1996), a respeito de que somente o poder seria capaz de limitar o próprio poder – se referindo ao poder Estatal – apresentando a divisão dos poderes estatais em Legislativo, Executivo e Judiciário, como um verdadeiro sistema de freios e contrapesos, parece estar se esvaindo, em alguns Estados, padecendo em seus fundamentos na contemporaneidade. Isto é, o poder estatal, segundo preleciona alguns autores que serão abordados a seguir, se vê cada vez mais enfraquecido diante do fenômeno chamado de globalização. Insta esclarecer que o enfraquecimento não é necessariamente das instituições individualizadas do Estado (o Legislativo, o Executivo e o Judiciário), mas do Estado como um todo.

As frentes políticas e financeiras da globalização são responsáveis pela consolidação da universalização do pensamento econômico da sociedade na dinâmica da vida dos indivíduos, além dos reflexos causados ao próprio direito, como um instrumento de regulamentação da vida.

Em um mundo sem fronteiras a circulação de indivíduos, mercadorias, valores e informações – os ideais liberais – foram incutidos nos discursos econômicos, tornando as restrições estatais inadequadas e equivocadas, exceto quando para restringir a migração de indivíduos marginalizados aos países ditos desenvolvidos, ou para que o Estado possa salvar o próprio ambiente econômico, como foi o caso da intervenção dos Estados Unidos da América, em 2008, na economia, em razão da bolha financeira.

A máxima é aquela já referida no início desta pesquisa em que Fritjof Capra (1982, p. 192) denuncia uma obsessão pelo crescimento econômico e tecnológico. O comportamento empresarial – segundo a linha adotada para o desenvolvimento do presente trabalho – se preocupa inexoravelmente com os valores voltados para o aumento da lucratividade.

Neste sentido, a globalização serve para superar as barreiras fronteiriças dos Estados e alavancar o poderio econômico frente aos interesses e culturas locais. Esta perspectiva de globalização é perceptível na análise da definição dada por Anthony Giddens (1991, p. 60):

A globalização pode assim ser definida como a intensificação das relações sociais em escala mundial, que ligam localidades distantes de tal maneira que acontecimentos locais são modelados por eventos ocorrendo a muitas milhas de distância e vice-versa. Este é um processo dialético porque tais acontecimentos locais podem se deslocar numa direção anversa às relações muito distanciadas que os modelam. A transformação local é tanto uma parte da globalização quanto a extensão lateral das conexões sociais através do tempo e do espaço

Ocorre que, com o fenômeno da globalização e o fortalecimento do poderio econômico, forçando as barreiras e restrições estatais, acabam por enfraquecer os próprios Estados. Neste sentido, Bauman (1999, p. 74-75), aponta para uma divisão existente entre política e economia com uma propensão para proteger a economia de qualquer intervenção política no sentido regulatório, o autor explica que:

Por sua independência de movimento e irrestrita liberdade para perseguir seus objetivos, as finanças, comércio e indústria de informação globais dependem da fragmentação política — do *morcellement* [retalhamento] — do cenário mundial. Pode-se dizer que todos têm interesses adquiridos nos “Estados fracos” — isto é, nos Estados que são fracos mas mesmo assim continuam sendo Estados. Deliberada ou subconscientemente, esses

interEstados, instituições supralocais que foram trazidas à luz e têm permissão de agir com o consentimento do capital mundial, exercem pressões coordenadas sobre todos os Estados membros ou independentes para sistematicamente destruírem tudo que possa deter ou limitar o livre movimento de capitais e restringir a liberdade de mercado. Abrir de par em par os portões e abandonar qualquer idéia de política econômica autônoma é a condição preliminar, documento obedecida, para receber assistência econômica dos bancos mundiais e fundos monetários internacionais. Estados fracos são precisamente o que a Nova Ordem Mundial, com muita freqüência encarada com suspeita como uma nova desordem mundial, precisa para sustentar-se e reproduzir-se. Quase-Estados, Estados fracos podem ser facilmente reduzidos ao (útil) papel de distritos policiais locais que garantem o nível médio de ordem necessário para a realização de negócios, mas não precisam ser temidos como freios efetivos à liberdade das empresas globais.

O enfraquecimento do Estado é cada vez maior, há um “afrouxamento dos freios”, um belo discurso de valores liberais que acarreta nos Estados um comportamento econômico com a finalidades de “desregulamentação, liberalização, flexibilidade, fluidez crescente e facilitação das transações nos mercados financeiros imobiliário e trabalhista, alívio da carga tributária etc.” (BAUMAN, 1999, p. 75).

Acontece que o Estado, após anos de tentativas e erros para se livrar da dominação de uns poucos, se tornou aquela organização com regulamentações e divisão de poderes para atender aos interesses de uma coletividade, o chamado Estado Social, com base alicerçada em valores humanos, ou como se apresenta neste trabalho – direitos fundamentais positivados na constituição (Liberdade, Igualdade e Solidariedade).

Esse Estado sofre as inferências do poder econômico que o enfraquece, que reduzindo a arrecadação tributária por exemplo, perde uma fonte importante de recursos para aplicação em defesa dos interesses dos indivíduos que compõe a sociedade, em especial as minorias. Quanto mais se caminha neste modelo de globalização econômica e fortalecimento de instituições privadas com interesses corporativos, mais poder é retido nas mãos do poder econômico e menos poder é retido nas mãos daquelas instituições que atuarão na defesa dos interesses da coletividade.

Ocorre que, segundo afirma Boaventura de Souza Santos (2002, p. 26), a globalização não é um fenômeno meramente econômico, mas com múltiplas faces que, para além da dimensão econômica, há ainda as dimensões “sociais, políticas, culturais, religiosas e jurídicas interligadas de modo complexo”. Em última análise a globalização acaba por interferir nas comunidades regionalizadas como um movimento de homogeneização e de uniformização.

A globalização, longe de ser consensual, é [...] um vasto e intenso campo de conflitos entre grupos sociais, Estados e interesses hegemônicos, por um lado, e grupos sociais, Estados e interesses subalternos, por outro; e mesmo no interior do campo hegemônico há divisões mais ou menos significativas. No entanto, por sobre todas as suas divisões internas, o campo hegemônico atua na base de um consenso entre os seus mais influentes membros. É esse consenso que não só confere à globalização as suas características dominantes, como também legitima estas últimas como as únicas possíveis ou as únicas adequadas. (SANTOS, 2002, p. 27)

Não há dúvidas que o poderio econômico (leia-se: as empresas enquanto grandes corporações internacionais) não se preocupa com as questões sociais, mas tão simplesmente com as margens de lucratividade, e que diante da globalização, cada vez é mais difícil enfrentar questões ambientais, sociais, trabalhistas – entre outros papéis desenvolvidos pelos Estados – em seus âmbitos de atuação local e comunitário.

Segundo Boaventura de Souza Santos (2002, p. 37) a soberania dos Estados periféricos (ou Estados fracos) está amplamente ameaçada justamente pelas empresas transnacionais privadas e pelas instituições financeiras internacionais, que exercem uma pressão coesa, se utilizando de recursos mundiais.

Nesta luta entre globalização hegemônica e contra-hegemônica é possível visualizar a necessidade de atuação em âmbitos locais e em ambientes globais. Boaventura de Souza Santos (2002, p. 72) compara este paradigma com a posição em que se visualiza a resistência comunitária e local, de economias de pequena escala e autossustentáveis, frente à globalização hegemônica e política econômica neoliberal.

Diz o referido autor (SANTOS, 2002, p. 73) que este paradigma local não antipatizará necessariamente com as questões globais e translocais, entretanto, prioriza o que se chama de sociabilidades locais lembrando da posição de Helena Norberg-Hodge (The Right Livelihood Award) que seria necessário encontrar modelos para barrar uma expansão desenfreada da globalização e, ao mesmo tempo, promover soluções reais à populações reais.

Os esforços para empreender modelos que visam barrar a expansão desregrada da globalização “devem ser levadas a cabo por iniciativas translocais, nomeadamente através de tratados multilaterais que permitam aos Estados Nacionais proteger as populações e o meio ambiente dos excessos do comércio livre”. (SANTOS, 2002, p. 73) Enquanto que a promoção da proteção dos indivíduos e comunidades locais “só pode ser levado a cabo através de múltiplas iniciativas

locais e de pequena escala tão diversa quanto as culturas, os contextos e o meio ambiente em que tem lugar” (SANTOS, 2002, p. 73)<sup>21</sup>.

Para as iniciativas que têm a finalidade de promover a proteção de comunidades locais se tornem efetivamente viáveis é preciso uma cooperação local – ou seja, atividades que visem o desenvolvimento ambiental, social, econômico e outros, nas gestões locais –, mas também uma cooperação de ordem global, segundo a posição da globalização contra-hegemônica.<sup>22</sup>

Em última análise, o que se pretende é na verdade observar ideais que possam justamente encaminhar a um fortalecimento do Estado, com uma finalidade de políticas de globalização contra-hegemônica, com olhos voltados a proteção das comunidades locais e regionalizadas, frente ao poder hegemônico que acaba por enfraquecer o Estado e, por conseguinte, expor os indivíduos que compõe essas comunidades locais.

Como já se apontou anteriormente, os valores insculpidos e positivados na Constituição Federal Brasileira (ditos direitos fundamentais) têm um ideal de fortalecimento local, bem como o desenvolvimento solidário das regiões do país. A tributação, neste sentido, pode se apresentar como um instrumento de viabilização desta perspectiva, visto que sofre as interferências dos direitos ditos fundamentais, isto é, pode-se vislumbrar na tributação um dos instrumentos possíveis para implementação de políticas contra-hegemônicas de desenvolvimento comunitário e local.

---

<sup>21</sup> apesar desta apropriação de um ideal que não é necessariamente tratado como contra-hegemônico serve justamente para ilustrar os caminhos para a definição específica do termo, que é dada por Boaventura de Souza Santos (2002, p. 75) quando diz: “Já assinalo que a globalização contra-hegemônica, ainda que reconduzível a dois modelos de produção de globalização – o cosmopolitismo e o patrimônio comum da humanidade –, é internamente muito fragmentada na medida em que assume predominantemente a forma de iniciativas locais de resistência à globalização hegemônica. Tais iniciativas estão enraizadas no *espírito do lugar*, na especificidade dos contextos, dos actores e dos horizontes de vida localmente construídos. Não falam a linguagem da globalização e nem sequer linguagens globalmente inteligíveis. O que faz delas globalização contra hegemônica é, por um lado, a sua proliferação um pouco por toda a parte enquanto respostas locais a pressões globais – o local é produzido globalmente – e, por outro lado, as articulações translocais que é possível estabelecer entre elas ou entre elas e organizações e movimentos transnacionais que partilham pelo menos parte dos seus objectivos.”

<sup>22</sup> nas palavras de Boaventura de Souza Santos (2002, p. 74): “O global acontece localmente. É preciso que o local contra-hegemônico também aconteça globalmente. Para isso não basta promover a pequena escala em grande escala. É preciso desenvolver [...] uma teoria da tradução que permita criar inteligibilidade recíproca entre as diferentes lutas locais, aprofundar o que têm em comum de modo a promover o interesse em alianças translocais e a criar a capacidade para que estas possam efetivamente ter lugar e prosperar.” O que resta nesta questão é salientar que apesar da pesquisa apresentada se relacionar diretamente com a escala local e comunitária, que há ainda muito que fazer e desenvolver em escala global.

### **3 EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS PELA TRIBUTAÇÃO**

Nos capítulos anteriores foram abordadas as questões atinentes aos direitos fundamentais em si, e como esses direitos repercutiriam para todo o ordenamento jurídico – e em consequência disso, inclusive a repercussão no direito tributário.

No segundo capítulo, preocupou-se em apresentar as questões éticas que se relacionariam ao comportamento empresarial em uma ordem econômica mercadológica (local e global) que resvala em uma necessidade de um ordenamento jurídico composto por normas que pudessem dar base a funcionalização dos direitos ditos fundamentais em uma relação ética local (sob o viés de uma globalização contra-hegemônica), além da regulamentação do comportamento solidário empresarial.

E a seguir, passa-se à análise da efetivação dos direitos fundamentais em um ambiente comunitário, por meio da tributação de uma perspectiva do planejamento estratégico tributário como instrumento de uma política pública contra-hegemônica local.

O aprofundamento do tema resvala em questões fundamentais. A primeira delas é a própria fundamentação da norma jurídica em questões que se mostrarão fundamentais à conclusão do tema, passando pela definição do conceito de tributo e da tributação. Em seguida, a característica extrafiscal da norma jurídica tributária, e por fim a abordagem do planejamento estratégico tributário como um modelo para a instrumentalização dos direitos fundamentais e de apoio à globalização contra-hegemônica em uma seara comunitária local.

#### **3.1 A Função Promocional do Direito**

Tudo que foi apresentado até o presente momento está ligado com a preocupação de promover direitos fundamentais, articulando normas jurídicas capazes de basear e orientar comportamentos voltados à solidariedade e promoção do Estado Social.

Ocorre que o próprio ordenamento jurídico apresenta algumas bases teóricas a respeito desta dita função promocional do direito. Sobre este tema, Norberto Bobbio (2007, p. 14-15) apresenta a diferença entre um ordenamento com

função protetivo-repressiva e um ordenamento com função promocional, enquanto os atos humanos podem se resumir em atos conformes e atos desviantes.

Para aqueles atos conformes, o direito apresenta uma possibilidade de agir ou de não agir (quando a conduta é permitida), uma possibilidade de fazer (quando a conduta é obrigatória) e uma possibilidade de não fazer (quando a conduta é proibida, ou vedada). Quando da apresentação de condutas desviadas, ou atos desviantes, há uma preocupação do ordenamento jurídico de desencorajamento das condutas não-conformes.

Ao se falar em função promocional do direito, a técnica utilizada é a do encorajamento da conduta conforme, ou, nas palavras de Bobbio (2007, p. 14):

A técnica do encorajamento visa não apenas a tutelas, mas também a provocar o exercício dos atos conformes, desequilibrando, no caso de atos permitidos, a possibilidade de fazer e a possibilidade de não fazer, tornando os atos obrigatórios particularmente atraentes e os atos proibidos particularmente repugnantes.

Quando se trata do encorajamento da conduta, para torná-la mais atraente é possível fazer com que a conduta seja necessária, fácil e vantajosa; do contrario, se quer desencorajar a conduta, deve-se torná-la impossível, difícil e desvantajosa.

Percebe-se que as ideias de necessidade/impossibilidade, facilidade/dificuldade e vantagem/desvantagem, são ideias antagônicas entre si, polos opostos de uma mesma esfera.

Para Bobbio (2007, p. 15-16), a concretização da operação de necessidade/impossibilidade é possível a partir de medidas diretas engendradas pelo Estado, com a finalidade, justamente, de restringir de forma preventiva a atuação do indivíduo, implementando políticas de vigilância – que poderão se apresentar de formas ativas e/ou passivas – ou a utilização da força – que poderá ser imperativa ou constrictiva.

Diferentemente da necessidade/impossibilidade, os outros dois modelos (facilidade/dificuldade; vantagem/desvantagem) operam-se de maneira indireta. Medidas indiretas porquê a influência buscada acontece por meios psíquicos, o agente em que se opera essa influência é quem emitirá o juízo a respeito da facilidade e da vantagem a ser galgada diante do comportamento escolhido.

Norberto Bobbio (2007, p. 16) afirma então que: “Em um ordenamento repressivo, o desencorajamento é uma técnica típica por meio da qual se realizam

as medidas indiretas. Em um ordenamento promocional, a técnica típica das medidas indiretas é o encorajamento”, ou seja, os meios a serem utilizados para o encorajamento ou desencorajamento serão a facilitação ou obstaculização, bem como a punição ou a premiação.

O encorajamento pode se apresentar no ordenamento jurídico de forma interventora sobre as consequências do comportamento ou sobre as modalidades e formas do próprio comportamento. Quando se fala nesta questão de uma perspectiva tributária, pode-se visualizar, a partir de uma esfera, em que haveria uma benefício à empresa, podendo ele ser pecuniário – em dinheiro, havendo abatimento de tributo – bem como de uma perspectiva mercadológica, dando aquela empresa uma verdadeira potencialidade à sua imagem – como por exemplo o certificado de empresa *amiga do meio ambiente*, quando se fala de tributação ambiental, ou de tributo verde.

Norberto Bobbio (2007, p. 17-18) ressalta que:

Já há algum tempo, os juristas têm ressaltado que uma das características mais evidentes do sistema jurídico de um Estado assistencial é o aumento das chamadas leis de incentivo ou leis-incentivo. O elemento novo das leis de incentivo, aquele que permite o agrupamento dessas leis em uma única categoria, é exatamente o fato de que elas, diferentemente da maioria das normas de um ordenamento jurídico, denominada sancionatórias (com referências ao fato de que preveem ou cominam uma sanção negativa), empregam a técnica do encorajamento, a qual consiste em promover os comportamentos desejados, em vez da técnica do desencorajamento, que consiste em reprimir os comportamentos não desejados.

O comportamento descrito por Bobbio vai diretamente ao encontro das normas jurídicas tributárias que buscam uma facilitação e vantagem ao contribuinte, que optam por um ou por outro comportamento, permitido pelo ordenamento jurídico, uma vez observado o comportamento previsto.

Ocorre que, de antemão, a norma jurídica tributária já sofre uma limitação quando as modalidades de moldagem do comportamento, situação que será apresentada no subcapítulo seguinte, ao se abordar os aspectos do tributo e da tributação, e a característica extrafiscal da lei tributária

### **3.2 Tributação e Extrafiscalidade**

Como dito anteriormente, a tributação sofre algumas limitações quanto aos modelos para modelagem da norma jurídica, pelas suas próprias características insculpidas na norma tributária, apesar de uma de suas características ser

justamente o da extrafiscalidade. Esses assuntos serão melhor trabalhados no presente subcapítulo que se inicia.

De início, o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º dá diretrizes básicas para a figura jurídica do tributo: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Pode-se extrair, deste texto legal, que o tributo é: uma prestação pecuniária (em dinheiro); compulsória (obrigatoriedade decorrente de previsão normativa); instituído por lei e; cobrado pela administração fiscal. Deixa-se de lado o trecho “que não constitua sanção de ato ilícito” justamente porque é sobre este assunto que se passará a abordar.<sup>23</sup>

Quanto aos outros elementos que definem o tributo, para o presente trabalho não há maiores controvérsias. Ocorre que, ao se falar que o tributo não pode constituir sanção por ato ilícito, se estará restringindo uma das modalidades pretendidas pelo que expõe Norberto Bobbio a respeito da função do direito. Isto é, a sanção propriamente dita, quando se trata de ato ilícito, não deve ser apenado com o tributo, uma vez que o tributo não possui esta característica. Ou seja, a tributação não pode ser utilizada como uma espécie de multa pecuniária.

Quando se pensa no direito tributário ambiental, por exemplo, o tributo não deve e não pode ser usado como medida de ameaça - como uma penalidade - isto porque tributo não é pena por descumprimento de conduta preestabelecida pelo ordenamento jurídico. Esta penalidade pelo descumprimento de conduta, quando tem condão pecuniário pode ser visualizado como uma possível multa, mas nunca como tributo. Não se poderia assim, instituir um tributo para quem desmata florestas protegidas, tão pouco ligar a tributação a condutas legalmente proibidas ou vedadas pelo ordenamento jurídico.

Uma outra forma de se visualizar esta situação dentro do próprio direito tributário ambiental é justamente quando se promovem descontos tributários para aqueles imóveis que possuem área de vegetação arbórea, incentivando um

---

<sup>23</sup> Jonathan Barros Vita (2011, p. 267) ao tratar da definição do conceito de tributo no direito brasileiro apresenta a seguinte conclusão: “Logo, a qualificação de algo como tributo, é determinada pela delimitação da relação jurídica originária entre o particular e a administração pública corresponde à receita, determinando, no plano geral e abstrato, a possibilidade de ser ou não tributo por encaixar-se orçamentária denotativa de tributo.”

comportamento voltado para práticas sustentáveis e ambientalmente interessantes para a coletividade.<sup>24</sup>

Diferente da sanção (pena) negativa, há no direito a figura da sanção positiva que será, por sua vez, aquela que possui relação com a função promocional apresentada anteriormente mas que se difere dela.<sup>25</sup> Obviamente que, quando se fala de uma penalidade positiva, a sanção será praticada sempre após o fato. Nos dizeres de Bobbio (2007, p. 17):

Com particular atenção às técnicas de encorajamento, note-se a diferença entre as duas operações: a sanção propriamente dita, sob a forma de recompensa, vem depois, com o comportamento já realizado; a facilitação precede ou acompanha o comportamento que se pretende encorajar. Em outras palavras, pode-se encorajar intervindo sobre as consequências do comportamento ou sobre as modalidades, sobre as formas, sobre as condições do próprio comportamento. Para oferecer um exemplo retirado da vida comum, temos: se desejo que meu filho faça uma tradução difícil do latim, posso prometer-lhe, se ele a fizer, irmos ao cinema, ou então posso permitir que utilize uma tradução bilíngue.

É plenamente viável deste viés tributário, uma sanção premial (ou positiva), como acontece, por exemplo, com o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana – IPTU verde, bem como quando se dá alternativas à atuação do contribuinte na declaração do Imposto de Renda – IR, criando-se a possibilidade de abater algumas doações dos valores a serem remetidos ao fisco.

A sanção premial se difere da sanção pela prática de um ato ilícito, pois se trata da prática de uma conduta desejada pelo direito. Pode se efetivar dentro de modelos ou de prêmios econômicos, sociais, morais, ou até mesmo vantagens jurídicas, ou seja, é o contrário da sanção negativa que se apresenta através de um mal econômico (multa), um mal social, um mal moral, um mal jurídico e, até por um mal físico (por exemplo: pena de morte).

---

<sup>24</sup> É o que acontece, por exemplo, no Município de Maceió, capital do Estado de Alagoas, onde a Lei n. 4.305, de 04 de maio de 1994, em seu artigo 34 apresenta o seguinte texto: “Será concedido desconto de até 50% (cinquenta por cento) no pagamento do IPTU, ao proprietário de imóvel localizado no Município de Maceió pela área de vegetação arbórea que existir na propriedade tributada.”

<sup>25</sup> Elas (sanção positiva e função premial) se diferenciam ao passo que: uma (sanção positiva) está diretamente ligada a norma jurídica, que no modal kelseniano da norma primária (que descreverá uma conduta) e de uma norma secundária (que imporá uma sanção – que neste caso será premial, ou seja, para que o prêmio seja concedido será também necessário que se incorra na norma secundária) e que obviamente não se trata de uma sanção por ato ilícito, mas uma premiação por um comportamento desejado; a outra (função promocional), por sua vez, está ligada a intenção ou tutela do Estado, sobre esta questão, Eros Grau (2011, p. 27) compara a ideia da mão invisível proposta por Adam Smith, que é substituída pela mão visível do Estado, isto é, o Estado anunciando suas intenções acaba implementando ou incentivando situações mais atraentes aos indivíduos que se submetem àquele ordenamento jurídico.

Percebe-se que do ponto de vista da teoria do ordenamento jurídico, é possível tal prática diante dessas perspectivas (sanção positiva dando efetividade a uma função promocional do direito). Entretanto, em razão da própria característica do tributo, este não poderá ser utilizado com a finalidade de punir negativamente um ato ilícito.

Como se observou anteriormente, e aproveitando-se da oportunidade para reafirmar, obviamente que o tributo não se justifica somente em uma ideia de benefício e de contraprestação para os serviços prestados pelo Estado, mas como um caminho para também auxiliar na convivência da coletividade, ou na construção de uma globalização contra-hegemônica na defesa dos interesses locais.

Entretanto, como aponta Marco Aurélio Greco, de fato há uma interpretação equivocada das justificativas do tributo, diz ele:

impressão é de que – neste tema – já teria sido encontrado uma ‘última resposta’, que os tributos se justificariam quase automaticamente com base no poder atribuído ao Estado dentro das balizas constitucionais, ou buscariam a sua razão de ser nas ideias de benefício e contraprestação pelos serviços estatais.

A tributação, em consonância com o que se pretende, não pode se restringir na perspectiva de uma técnica arrecadatória ou de proteção do patrimônio do Estado, mas também é preciso visualizar a tributação como um instrumento para a “viabilização das dimensões sociais do ser humano” (GRECO *in* GRECO; GODOI, 2005, p. 179), isto é há que se observar a tributação pela validade constitucional (enquanto fundamento de validade), mas também pela validade dos valores inculcados enquanto aos objetivos buscados pelo Estado social, pela fomentação das comunidades locais e dos indivíduos que compõem esse corpo coletivo.

Esses valores de solidariedade implicam em um dever/obrigação do Estado de proteger os interesses dos indivíduos que o compõem e eleva a responsabilidade quanto a tributação, ou seja, “se o estado exige os tributos em razão de um dever de solidariedade, isto significa igualmente que a *função da existência tributaria não é meramente fiscal*” (SACCHETTO *in* GRECO, 2005, p. 26).

Se a tributação não implica na mera função fiscal, isto é, de arrecadação de recursos, se emerge a ideia de uma função extrafiscal do direito, sobre este assunto Roque Carrazza (2011, p. 118):

“Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda

de numerário; antes, pode aumentá-lo, como por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros”

A característica de extrafiscalidade da tributação pode ser implementada como uma política tributária para modelação de comportamentos em consonância com o que já fora apresentado, se relacionada diretamente com a função promocional do direito, isto é, com um viés de estimular positivamente determinados comportamentos, para que uma determinada conduta seja incentivada, ou com o intuito de desestimular determinada prática, tornando-a desinteressante.

### **3.3 Planejamento Estratégico Tributário Como Medida de Viabilização da Globalização Contra-Hegemônica Local e Implementação de Direitos Fundamentais**

No presente momento do trabalho, a preocupação consiste em esclarecer as questões que se relacionaram com a perspectiva do planejamento estratégico tributário, viés que se relaciona diretamente com o direito tributário, mas que pode mostrar uma referência em outros paradigmas, que não os tradicionais.

A perspectiva da efetivação dos direitos fundamentais é uma medida de viabilização dos globalização contra-hegemônica local pelo direito tributário em uma releitura do planejamento tributário. Passa-se, então, à análise do planejamento tributário, do planejamento estratégico, da evasão fiscal, até se chegar a uma definição efetiva da figura do planejamento estratégico e qual seria o seu papel enquanto instrumento do direito tributário na implementação e funcionalização dos direitos fundamentais e viabilização de uma globalização contra-hegemônica comunitária.

Quando se fala em planejamento tributário, quer-se referir a uma técnica em que o “propósito é orientar as possibilidades de conduta de determinada pessoa a atingir seus objetivos sob a menor pressão fiscal possível” (AMARAL, 2004, p. 72), entretanto, percebe-se que neste conceito preliminar – com finalidade específica de atingir a menor pressão fiscal possível – uma tendência ao comportamento consequencialista/utilitarista em que se atingindo a finalidade estará atingida a finalidade do planejamento tributário, ou seja, é razoável o enquadramento deste modelo tanto em condutas lícitas, quanto em condutas ilícitas.

Nas palavras de Miguel Delgado Gutierrez (2006, p. 16), “hoje em dia afirma-se que exista uma relação jurídica tributária entre o Estado e o contribuinte,

encontram-se em posição de igualdade, pois devem submeter suas condutas à lei” nesta relação idealizada como equivalente, fica o contribuinte vinculado ao pagamento dos seus respectivos tributos – em função da norma jurídica – e o Estado dispõe daqueles direitos que lhe são outorgados pelo ordenamento jurídico, não podendo extrapolar os limites a ele estabelecidos.

Ocorre que esta relação bilateral atributiva<sup>26</sup> nem sempre é fundada em uma paridade de armas, (CARRAZZA, 2011, p. 197): “Teoricamente não se discute que a relação que se estabelece entre o fisco e o contribuinte é uma *relação de direito* (não uma relação de poder), pela idêntica subordinação de ambos à lei”. Porém, na prática, aponta o autor, que “o contribuinte, quando se depara com a formidável pessoa política tributante, invariavelmente acaba levando a pior”. Ou seja, por mais que se considere a submissão de ambos à previsão normativa, é necessário se considerar a hipossuficiência do contribuinte em face ao Estado.

Tal linha de pensamento desconsidera o desenvolvimento econômico-financeiro das empresas no mundo globalizado, em que muitas destas empresas acabam se tornando efetivamente mais fortes que diversos Estados. Mas, tratando-se de contribuintes em um contexto geral, pode-se até visualizar situações em que a formidável pessoa jurídica possa sim ser considerada mais potente que o contribuinte.

O que não se pode deixar de ter em mente é que, embora a disparidade de armas seja uma contingência presente, o contribuinte deve ter a possibilidade de minimizar seus custos tributários, enquanto que, ao Estado incumbe estabelecer e fiscalizar o cumprimento da legislação tributária, com a finalidade de aferir e gerar receitas, em um montante capaz de atender às necessidades da máquina pública e da sociedade, na medida em que busca, ao lado da sociedade e a cultura que se constitui sob seus braços, a efetivação dos direitos fundamentais e orientações para fortalecer uma globalização contra-hegemônica comunitária.

Para Lívio Augusto Sillos (2005, p. 10) é possível apresentar o instituto do planejamento tributário como sendo uma “expressão utilizada para representar o conjunto de procedimentos adotados pelo contribuinte com o objetivo de eliminar, reduzir ou diferir para momento mais oportuno a incidência de tributos”.

---

<sup>26</sup> Homenageando as características diferenciadoras das normas jurídicas e normas morais.

Nesta linha de entendimento, o planejamento tributário em sua essência poderia ser visualizado naqueles comportamentos em que se utiliza de artifícios, objetivando-se a eliminação, redução ou adiamento do momento de incidência dos tributos. O que se percebe, de uma análise inicial deste pensamento, é que o momento do fato está relacionado à incidência do tributo e não com o pagamento, que poderá ocorrer ou não.

Quando se analisa esta perspectiva pelo viés constitucional, é possível a análise do artigo 5º, inciso II, que institui: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Com o mesmo espírito normativo, ou o mesmo ideal principiológico, é que se dispõe sobre a matéria das limitações do poder de tributar, previsto no artigo 150, inciso I, que veda a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de exigir ou aumentar tributos, senão em virtude de lei. Felipe Faria de Oliveira (2007, p. 115), sobre este tema, apresenta a seguinte ideia:

Se é tida como basilar a concepção de que ninguém pode se abster do pagamento de tributos nos moldes estabelecidos em lei, também o é a ideia de que não há obrigatoriedade pecuniária em proporção maior ou prazo menor daqueles estabelecidos no texto positivado.

Apresenta-se uma dualidade relacional: ao mesmo tempo em que se exige o pagamento de tributos (exige um comportamento), se apresenta a garantia de que este pagamento ocorra de forma prevista na norma jurídica em seu volume pecuniário e também no limite temporal previsto (estabelece limites e parâmetros que darão garantias ao cidadão-contribuinte).

Entretanto, em que pese o significado dado ao termo *planejamento tributário* estar relacionado ao estudo de maneiras lícitas que objetivam a redução, eliminação e adiamento da carga tributária, é possível ir além.

A referência que se pode fazer partindo do verbo *planejar* possibilita esclarecimentos da ideia que se quer construir. O planejamento, pode ser entendido, como uma ferramenta que permite e possibilita a avaliação dos caminhos para se construir, a partir de uma realidade, a previsão de um futuro, quer dizer, é a organização das possibilidades que permite a escolha de ações, em um ambiente de abstração que possibilitará a antecipação ficcional dos resultados pretendidos.

Acontece que, debruçando-se sobre esta definição apresentada de planejamento, é fácil de se perceber que, com raras exceções, todo indivíduo que contribui com os cofres públicos (por meio de tributos) pratica, de alguma forma, o planejamento. Há a antecipação abstrata dos resultados pretendidos, inclusive

quando se declara Imposto de Renda, por exemplo, e se opta pelo Simples, ou pela declaração completa.

Ocorre que, em sua essência, esse tipo de planejamento tributário não reflete efetivamente o que se vislumbra, uma vez que, focado na licitude da conduta, o planejamento tributário se propõe a “uma técnica de estudo cujo propósito é orientar as possibilidades de conduta de determinada pessoa a atingir seus objetivos sob a menor pressão fiscal possível” (AMARAL, 2004, p. 72).

Alguns autores da administração empresarial desenvolveram proposta que dizem respeito a atribuição de um significado ao termo *planejamento estratégico* no âmbito da gestão de negócios, e a ideia que é apresentada é de grande valia para atribuição de um significado ao termo sob a perspectiva do direito tributário.

Para Arnaldo C. Hax e Nicolas S. Majluf, o modelo de planejamento estratégico se preocupa com a “identificação das competências empresariais que permitirão aproveitar as oportunidades e minimizar ou eliminar os efeitos das ameaças”. (PASQUALE, 2009, p. 65)

O que se propõe com este estudo é que a organização possa obter vantagens competitivas que se firmam com as suas competências em relação com seus possíveis concorrentes, e se inicia justamente pela definição de uma missão do negócio, que será representada pelos produtos, segmentos geográficos da empresa, mercado, etc.

O que se pretende com o planejamento estratégico são “planos de ação elaborados para atingir objetivos” (SEMENIK; BAMOSSY, 1995, p. 64, *apud* MATTAR et al., 2009, p. 87), ou um “conjunto de objetivos da empresa e a forma de alcançá-los” (BUZZEL et al., 1977, p. 16, *apud* MATTAR et al., 2009, p. 87). Este plano de ação tratado na gestão de negócios é apresentado em três fases:

I) inicialmente, constitui-se a primeira fase do planejamento estratégico (na seara da administração empresarial), é necessário se fazer uma análise interna com o objetivo de identificar os chamados fatores críticos – que se resume nas forças e fraquezas básicas no ambiente do negócio – além de uma análise externa com o objetivo de se identificar elementos que contribuam para o desenvolvimento da atividade no setor a que ela pertence, ou seja, identificar as oportunidades e ameaças externas.

II) na sequência, em sua segunda fase, “elabora-se a programação estratégica, que consiste na definição e avaliação dos programas de ação específicos” (PASQUALE, 2009, p. 67).

III) e somente na terceira e última etapa é que se preocupa efetivamente com as questões orçamentárias e de controle gerencial da empresa.

Possibilita-se perceber da análise do planejamento estratégico desenvolvido para questões de gestão empresarial é que se vislumbra, através de uma reconfiguração empresarial, uma verdadeira estratégia, após análises internas e externas, com o foco voltado para a melhoria na produção dos bens e serviços, com reflexos em redução de custos, ou seja, o foco principal não é uma simples redução de custos, mas uma análise e reconfiguração estratégica empresarial que surtirá efeitos nos custos da empresa.

Entretanto, é preciso passar por algumas considerações que ajudarão na orientação deste caminho apresentado, qual seja, do planejamento estratégico utilizado na gestão empresarial até a construção de um significado para o planejamento estratégico tributário.

Entretanto, pode-se adiantar que o planejamento estratégico tributário deita suas raízes no princípio da legalidade, considerando as preocupações da estratégia empresarial, bem como nos direitos fundamentais, sopesando questões que interferem na melhor forma de se proteger e viabilizar direitos e garantias de liberdade, igualdade e solidariedade para aquela comunidade local.

### **3.3.1 Evasão Fiscal**

O termo evasão é derivado do latim *evadere*, palavra que tem o significado de escapar ou fugir. Derivação que auxilia na compreensão do próprio termo evasão fiscal, que consiste na prática de condutas ilícitas adotadas pelos contribuintes com a finalidade de se esquivar do cumprimento de determinada obrigação imposta pela norma jurídica tributária, que resulta em um não pagamento, ou cumprimento, da obrigação tributária.

Neste sentido aponta Miguel Guitierrez (2006, p. 58) que “em sentido amplo, a evasão fiscal consiste nas práticas ou omissões do contribuinte tendentes a suprimir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária”.

Esta prática consiste na tentativa de se evitar o pagamento de determinado tributo. A prática resulta em uma redução ou postergação do montante

devido ao Estado – sendo percebida diante de uma ação ou omissão do agente passivo (contribuinte), em momento anterior ou posterior a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, tratando-se de um sentido lato dado ao termo evasão.

Há, para descrever esta prática, uma conhecida frase de Stendhal, que se extrai da obra *La Chartreuse de Parme*<sup>27</sup>, utilizada por diversos autores, que se apresenta da seguinte forma:

O amante sonha com mais freqüência encontrar sua amada do que o marido em vigiar sua mulher, o prisioneiro sonha com mais freqüência se libertar do que o carcereiro em fechar sua porta, por isso quaisquer que sejam os obstáculos, o amante e o prisioneiro são sempre bem sucedidos.  
<sup>28</sup> (Tradução de Sandro Roberto dos Santos, 2007, p. 145)

Zelmo Denari, sobre esse trecho diz: “Stendhal nos dá uma boa explicação para isto: os contribuintes – assim como os amantes e os prisioneiros, evocados na deliciosa *boutade* [escapada] – não cessam de procurar expedientes mais ou menos inteligentes para conseguirem seu intento” (apud SANTOS, 2007, p. 145), e continua, “É natural, portanto, que – dando asas à imaginação, sempre fértil e criativa – logrem escapar do alcance incidental das normas tributárias”. (apud SANTOS, 2007, p. 145)

É possível notar, por se tratar de comportamentos sociais, principalmente em momentos de crise econômica, que uma grande parcela da sociedade percebe negativamente a tributação enquanto norma jurídica, isso acontece porque, de certa forma, se acredita pagar mais tributos do que seria necessário para atender as demandas comunitárias.<sup>29</sup> Ou seja, para além daquelas demandas sociais comuns a todo cidadão participante desta comunidade, paga-se tributo para o financiamento de recursos que em algum momento serão desviado para a satisfazer as vontades daqueles que detêm o poder institucional e econômico, o que poderia acarretar uma

<sup>27</sup> No português o título da obra é *A Cartuxa de Parma*, um romance que narra as desventuras do jovem idealista e imaturo Fabrice Del Dongo, que decide se unir ao exercito de Napoleão Bonaparte.

<sup>28</sup> Texto original: “L’amant songe plus souvent à arriver à sa maitresse que le mari a garder sa femme; le prisonnier songe plus souvent à se sauver, que Le geôlier à ferme sa porte; donc, quels que soient lês obstacles, l’amant et le prisonnier doivant réussir.” (apud SANTOS, 2007, p. 145)

<sup>29</sup> O planejamento tributário parte de uma premissa de inexistência de direito absoluto (construído com base na ideia de livre iniciativa, autonomia da vontade e propriedade), entretanto, em um Estado democrático de direitos as normas jurídicas individuais com aspectos coletivos são necessárias. A “auto-organização sofre limitações baseadas na necessidade de cada um contribuir para as despesas públicas, de acordo com os valores da justiça, da igualdade e da solidariedade” (REIS, 2013, p.58).

tributação desmedida, ou em desconformidade com a instituição Estatal que se busca construir.

Como já apresentado anteriormente, um dos elementos que compõe a definição de tributo, segundo apresentado pelo próprio Código Tributário Nacional,<sup>30</sup> é justamente a compulsoriedade. A tributação é compulsória porque em grande parcela da sociedade não há a construção moral do porque se pagar tributos, ou seja, os indivíduos e contribuintes não pagam tributo por mero deleite, mas sim porque são obrigados a fazê-lo (característica da própria norma jurídica imperativa), sob pena de se sofrer uma sanção da norma secundária (aquela norma que dará força cogente, de efetivação no âmbito jurídico, à norma primária que estipula um dever ser).

Ives Gandra da Silva Martins (apud GUTIERREZ, 2006, p. 59-60) diz que:

[...] sem sanção não seria provavelmente cumprida. A sanção assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, pois a carga desmedida que implica traz como consequência o desejo popular de descumpri-la. Tanto assim é que um contribuinte que seria incapaz de matar alguém, mesmo não havendo norma sancionatória, muitas vezes é tentado a não pagar tributos, só o fazendo em face do receio de que a norma sancionatória lhe seja aplicável.

Poucas seriam as chances de uma efetiva arrecadação tributária, na ausência de uma norma sancionatória, a questão é que mesmo na presença desta norma sancionadora o contribuinte, em algumas ocasiões, tenta se esquivar da obrigação de pagar seus tributos. Neste sentido, ressalta Sandro Roberto dos Santos (2007, p. 146):

De fato, até mesmo pela natureza intrínseca do direito positivado, que é estático, é natural supor que em países como o Brasil, onde vigora o princípio da estrita legalidade em matéria de tributação, os contribuintes sempre consigam obter algum sucesso no intento de fugir, licitamente dos tributos, aproveitando-se das lacunas da lei (*loopholes*, como dizem os americanos).

Tem-se, então, a construção da ideia de que os indivíduos que compõem a sociedade têm pouca percepção da ideia de que o tributo é uma obrigação que serve como meio para garantir os direitos fundamentais – ou a própria ideia de garantia do corpo coletivo.

Obviamente que quando se fala de norma jurídica tributária, pouco se constrói a respeito da questão moral que envolve o pagamento desses tributos. Qual

---

<sup>30</sup> Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

é a finalidade precípua do tributo e a que ele se destina? Klaus Tipke (2012, p. 98-102) propõe justamente que a arrecadação tributária tem uma finalidade de proporcionar o bem comum. Acontece que, quando se pratica algum tipo de sonegação fiscal, antes mesmo de se praticar um ato ilícito (violação de uma norma jurídica tributária) se está violando uma norma moral. É perfeitamente possível, nesta linha, a relação entre a moral e a norma jurídica, proposto por Kant (2014, p. 36-) ou seja, no descumprimento de uma norma moralmente elevada (imperativo categórico). No caso, a liberdade, enquanto lei universal do direito, é possível a aplicação de uma restrição à liberdade, que nas palavras do autor:

A resistência que se opõe ao impedimento de um efeito é uma promoção desse efeito e concorda com ele. Ora, tudo o que é injusto é um impedimento da liberdade segundo leis universais; a coação, no entanto, é um impedimento ou resistência sofrida pela liberdade. Por conseguinte, se certo o uso da liberdade é ele pela liberdade. Por conseguinte, se certo o uso da liberdade é ele mesmo um impedimento da liberdade segundo leis universais (i. é, injusto), então a coação que lhe é oposta é, enquanto *impedimento* de um *impedimento da liberdade*, concordante com a liberdade segundo leis universais, i. é, justa; portanto está ligado ao direito ao mesmo tempo uma autorização de coagir aquele que lhe causa prejuízo, segundo um princípio de contradição.

E ainda, as próprias relações que se estabelecem entre a moral e a norma jurídica apresentada por Kelsen (2009, p. 67-79) e de Miguel Reale (2002, p. 43-60), em que se defende a ideia que a norma jurídica, mesmo sendo um instrumento do direito – enquanto elemento posto de observância obrigatória – não está de todo afastada dos valores morais que mais interessam à sociedade. Mas, que a partir de um momento que esses comportamentos são elencados dentro de um ordenamento jurídico, como de *caráter mais elevado*, são de observação obrigatória, independentemente de qualquer reflexão moral que se faz ou deixe de fazer. Isto é, pode-se pagar tributos por uma reflexão moral da conduta, ou simplesmente porque não se queira ver abalroado por uma sanção negativa, mas quando se deixa de pagar os tributos devidos, se estará cometendo um ilícito normativo além de uma imoralidade.

Marco Aurélio Greco (*in* GRECO; GODOI, 2005, p. 182), ao abordar os elementos que configurariam a necessidade da tributação, aponta para às seguintes ideias:

Não há como raciocinar sobre direitos fundamentais sem examinar os equivalentes deveres, dentre os quais, o dever de ratear os custos do Estado querido pela sociedade. Com efeito, na medida em que a sociedade quer um Estado que não seja proprietário de todos os bens (de cuja exploração resultaria recursos suficientes para o seu funcionamento) e,

mais, se ela pretende que esse Estado faça algo (p. ex. Proveja à seguridade social), o dinheiro de que necessita deverá vir de alguma outra origem que não seja a mera exploração de seu patrimônio. Vale dizer, virá da tributação.

Miguel Delgado Gutierrez (2006, p. 61) aponta que, apesar de “o tributo não ser mais visto como uma agressão ao contribuinte, é até natural que as pessoas busquem se esquivar, [...] sendo necessária a aplicação da sanção, a fim de assegurar-se a certeza do recolhimento do tributo”. O comportamento que tende a esquivar da obrigação tributária pode ser chamado, neste momento, de evasão fiscal *stricto sensu*.

Um dos primeiros autores a trabalhar este tema no Brasil foi Antonio Roberto Sampaio Dória. Conceituava ele que a evasão fiscal seria “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária [...] fuga artilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita em suma, a um dever ou obrigação” (apud COSTA, 2009, p. 182). Ressaltando que este comportamento de evasão fiscal se caracteriza pelas circunstâncias necessárias de ação ou omissão que tende a se esquivar da tributação, entretanto, este comportamento se apresenta em uma ilicitude.

Em um breve apanhado deste comportamento, as hipóteses de evasão fiscal em sentido estrito são aquelas condutas denominadas de *omissiva por inação* e as ações *comissivas*.

A evasão omissiva por inação é verificada após a ocorrência do fato gerador e que origina um prejuízo aos cofres públicos e geralmente acontece sem uma efetiva intenção do contribuinte, tendo como causa uma possível ignorância do agente diante de possíveis contradições do ordenamento jurídico tributário, ou seja, o contribuinte deixa de recolher o seu tributo por não saber se de fato existe ou não a obrigação tributária, ou o seu montante efetivamente devido. Entretanto, se essa omissão for caracterizada diante de uma conduta intencional do contribuinte, estará caracterizada a figura da sonegação fiscal.

Pela característica da ilicitude, conforme dito anteriormente, a evasão fiscal, de certa forma, configura uma fraude fiscal, ou seja, condutas que violarão o disposto na norma jurídica diretamente, ou seja, trata-se de uma ilegalidade. Na evasão comissiva “o indivíduo, consciente e voluntariamente, procura eliminar,

reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido, por meios ilícitos” (GUTIERREZ, 2006, p. 68).

Essa fraude que se apresenta na evasão fiscal, não necessariamente está ligada aquela de caráter penal, mas deve ser lida sob a ótica da fraude à lei, ou fraude civil, que se identifica como uma patologia do negócio jurídico praticado pelo contribuinte, mas com claros interesses de praticar outras condutas, como por exemplo no contrato de doação que, na verdade, possui elementos que caracterizam a realidade um negócio jurídico de compra e venda.

Quer dizer, o agente se utiliza da norma jurídica que se lhe apresenta mais benéfica tributariamente em detrimento daquela que melhor configura, ou caracteriza, o seu agir, mas que tributariamente lhe seria menos favorável. No final das contas, o agente se utiliza de meios ilícitos para atingir fins mais avantajados, que não seriam atingidos se a norma jurídica fosse cumprida devidamente, respeitando os elementos que a compõem, e de acordo com a realidade dos fatos. Há, nestas situações, clara violação do ordenamento jurídico e de preceitos de convivência.

A fraude à lei se estrutura de duas formas, segundo Marco Aurélio Greco (2009, p. 22), que diz: “(i) uma norma a qual o agente não quer se submeter, denominada ‘norma contornada’; (ii) outra norma onde busca proteção para sua conduta, denominada ‘norma de contorno’”. Observa-se que a norma de contorno pode se apresentar tanto na forma de uma norma jurídica prevista dentro do ordenamento, bem como pela pura e simples ausência de uma norma que torne aquele comportamento relevante ao ordenamento.

Charles McNaughton (2011, p. 98) acrescenta, neste sentido, que a fraude se dará “pela não aplicação de norma que deveria incidir no caso concreto, mediante o artifício de se aplicar uma norma inadequada, ou seja, desprovida de legitimidade para tratar da situação concreta”.

O pressuposto básico da teoria da fraude à lei guarda raízes na intenção de se coibir a prática de atos jurídicos que visem contornar o que dispõe a norma e o ordenamento jurídico. Então, a tentativa é justamente de se conter aquelas práticas de negócios por vias transversas com resultados análogos ao pretendido.

Ainda sobre o negócio jurídico constituído mediante fraude, Lívio de Sillos (2005, p. 81) diz que:

O negócio jurídico em fraude à lei não se trata de ato simulado, pois, neste caso, não se está diante de uma declaração falsa que se pretende exteriorizar por intermédio de um ato não existente (simulação absoluta), tampouco ocultar um negócio jurídico realizado pelas partes pela prática de outro, falso (simulação relativa). Trata-se da prática de negócio jurídico verdadeiro, desejado pelas partes, mas cujo objetivo não é outro senão burlar indiretamente a aplicação da lei.

Para além da fraude, em se tratando de evasão fiscal, estará presente, também, as definições dos conceitos de simulação, também importadas do direito civil. A simulação “se traduz pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e a que elas formalizam” (MALKOWSK, 2000, p. 67-68), que é o caso onde as partes querem realizar um negócio de compra e venda, mas formalizam um contrato de doação ocultando, desta maneira, a contraprestação pagamento da relação jurídica.

Ao abordar a questão da simulação nos negócios jurídicos, Francesco Ferrara apresenta a seguinte ideia:

Negócio simulado é o que tem uma aparência contrária à realidade ou porque não existe em absoluto ou porque é diferente da sua aparência. Entre a forma extrínseca e a essência íntima há um contraste flagrante: o negócio que aparentemente, é sério e eficaz, é, em si, mentiroso e fictício, ou constitui uma máscara para ocultar um negócio diferente. Esse negócio, na sua existência ou na sua natureza, tal como aparece declarada, quando, na verdade, ou não se realizou um negócio ou se realizou outro diferente do expresso no contrato. (apud GAIANO, in LOTUFO; NANNI, 2008, p. 656)

Estão presentes na concepção da simulação dois elementos ou figuras que poderão justamente facilitar a compreensão do referido instituto jurídico, que devem ser analisadas distintamente, quais sejam: a simulação absoluta e a simulação relativa.

Na simulação absoluta o negócio praticado sequer existe, há uma criação sem qualquer respaldo em uma intenção verdadeira das partes de se obrigarem reciprocamente através de uma relação jurídica. Ferrara diz que “é negócio absolutamente simulado aquele que, existindo em aparência, carece de conteúdo real e sério.

Em última análise, aquelas partes não querem ou não desejam aquele ato específico, mas somente a ‘ilusão externa’ produzida pelo mesmo. O negócio limita-se a uma forma vazia destinada a enganar o público”. (apud GAIANO, in LOTUFO; NANNI, 2008, p. 657)

Percebe-se, nesta conjectura, que se realiza um negócio diferente em conteúdo e efeitos que ocasiona uma disparidade entre a vontade efetiva e real das partes daquele que foi declarado.

Já na simulação relativa “o negócio realizado tem por objetivo ocultar a existência de um outro, o qual as partes não querem divulgar, para evitar os efeitos que lhe seriam próprios, o que não é seu interesse” (SILLOS, 2005, p. 73). Esse modelo de simulação é visualizado no âmbito civil, como no exemplo do contrato de compra e venda com pessoa interposta, o chamado testa-de-ferro (ou laranja), com a finalidade de ocultar o real adquirente do bem, que deseja estar omissos no negócio.

O que se deseja com a apresentação da figura da evasão fiscal neste momento é justamente separar as ideias, para que não se confunda com o planejamento estratégico tributário, ou seja, apresenta-se neste momento a conceituação do instituto por meio da exclusão de comportamentos ilícitos.

Segundo o princípio da lógica formal denominado de *terceiro excluído*, poderíamos visualizar o planejamento tributário como um comportamento que se preocupará somente com a simples redução de tributos sem que se preocupe com demais implicações, com o foco voltado para os resultados (com base na teoria meramente utilitarista) ou um planejamento estratégico tributário que se constrói com outros elementos que visualizam um fortalecimento do Estado, que em última análise, é aquele ente que deve preservar pelas comunidades locais e atuar na defesa dos interesses de liberdade, igualdade e solidariedade que compõem valores insculpidos na Constituição Federal de 1988.

### **3.2.2 Planejamento Estratégico Tributário**

A questão a ser desenvolvida no planejamento estratégico tributário como uma das vias possíveis para a efetivação dos direitos fundamentais, bem como uma via para o desenvolvimento de uma globalização contra-hegemônica com o fortalecimento das comunidades locais, tem como base preocupações maiores do que aquela dualidade apresentada pelo planejamento tributário que se resume a desenvolver argumentos já apresentados: se houve ou não a incidência do tributo; se é ou não uma atividade lícita ou ilícita.

A grande preocupação existente, encontra respaldo no âmbito de funcionalidade da tributação que, insculpida de valores de liberdade, igualdade e

solidariedade, apresentados na Constituição Republicana, poderá ser efetivamente visualizada de uma perspectiva diferente, com anseios voltados aos indivíduos que compõe o corpo coletivo e as comunidades locais, procurando considerar um comportamento, tanto por parte do contribuinte quanto por parte do Estado, mais viável ao desenvolvimento desta sociedade.

Parte-se de pressupostos basilares que o planejamento estratégico é uma atividade lícita e tutelada juridicamente (referindo-se a direito subjetivo do contribuinte no seio de suas obrigações e possibilidades tributárias) e, ao mesmo tempo, não negando o comportamento empresarial de redução de custos e de maximização de sua atividade e de seus lucros.

Alfredo Augusto Becker, ao falar sobre economia fiscal, apontou:

[...] é aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar resultado econômico com maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa). (BECKER, 1999, p. 136)

A limitação da atividade empresarial, parece ser uma máxima do Estado que é necessária diante da voracidade do comportamento empresarial no intento de aumentar seus lucros sem muitas preocupações com o contexto social que, em algumas situações, age como um verdadeiro parasita que suga seu hospedeiro até a morte, ou seja, a limitação se justifica uma vez que se contraria este comportamento predatório.

Do contrário, é necessário também estabelecer quais são os limites da atividade do Estado que intenciona regulamentar e limitar as atividades empresariais, não podendo agir por mera arbitrariedade, sem qualquer justificativa, justamente para que sufoque ou inviabilize a atividade empresarial no contexto de um mundo capitalista e globalizado.

Reconhece-se que tanto o contribuinte quanto as administrações fiscais necessitam se compreender melhor nas razões comerciais e fiscais das transações, com olhos fitos aos princípios de liberdade, legalidade e proporcionalidade. Quer dizer, não basta uma mera observância na realidade do negócio jurídico (licitude ou ilicitude), deixando de lado as realidades econômicas globais que dariam sustentação à prática dos negócios no contexto do Brasil.

A importância da compreensão das relações comerciais e fiscais pelas partes envolvidas se justifica no planejamento estratégico tributário pelo interesse de

ambas as partes no fomento dos negócios (e da economia) bem como no fomento dos direitos e garantias fundamentais de todo os indivíduos participantes deste corpo coletivo. Isto é, há uma vinculação entre os valores fundamentais do Estado democrático de direito (liberdade, igualdade e solidariedade), ao passo que há também o interesse no desenvolvimento das comunidades locais, sem que se parca a identidade e interesses desse povo.

Por uma perspectiva, o planejamento tributário se preocupará com os comportamentos dos contribuintes frente a interesses do Estado, onde se vislumbra um agir que parte da iniciativa pura e simples do contribuinte com a intenção de praticar esta ou aquela atividade empresarial, sem que com essas escolhas livres se lese qualquer norma presente no ordenamento jurídico, rompendo com o pacto social.

De outro lado, o Estado social que se preocupa com a arrecadação fiscal, mas também se preocupa com a geração de emprego, movimentação do ciclo econômico, com a empresa que cumpre com os seus deveres estabelecidos normativamente, entre outras questões, também atuará na defesa dos interesses das comunidades locais e viabilizando um desenvolvimento social, econômico e ambiental.

Essa segunda vertente é a que mais interessa ao presente trabalho, afinal, quando se fala do fomento de direitos e garantias fundamentais por meio da tributação, se utilizará do planejamento estratégico tributário com a finalidade de se fomentar setores impactantes da economia, intento de retirar empresas e trabalhadores da informalidade, promoção de determinadas regiões do país, em suma, aqueles direitos e garantias fundamentais apresentados no primeiro capítulo diante das perspectivas apresentadas no segundo capítulo.

Nesta hipótese de planejamento estratégico tributário que parte de uma iniciativa do Estado, segundo Carlos Vaz, “o legislador, prevalecendo razões extrafiscais, permite ou induz a prática de certos negócios benevolmente tributados ou mesmo excluídos do círculo de incidência, redução, isenções, não incidência em determinados casos”. (apud OLIVEIRA, 2007, p. 116)

Partindo do pressuposto da extrafiscalidade tributária, o Estado poderá se aproveitar do planejamento estratégico tributário como um instrumento que proporciona uma efetivação de direitos e garantias fundamentais, bem como proporcionar uma globalização contra-hegemônica local, buscando segurar e manter

a força do Estado frente a interesses globais hegemônicos, impulsionando um desenvolvimento social de maneira sustentável.

A tributação “acha-se ligada à concepção social e política do Estado, variando seus fins segundo as tendências de cada organização política. Através de seu poder fiscal, o Estado intervém no controle da economia e do meio social”. (MORAES, apud OLIVEIRA, 2007, p. 121). Não seria possível se pensar em um Estado Social sem que se visualize aporte de recursos para a sua manutenção, principalmente quando se fala de um mundo voltado para uma economia capitalista.

Luis Cabral de Oliveira Moncada (apud OLIVEIRA, 2007, p. 121), quando se posiciona a respeito dos benefícios fiscais, como uma derivação da extrafiscalidade, diz:

[...] o objectivo dos benefícios fiscais é, directamente, um objectivo intervencionista. Constituem um exemplo de intervencionismo fiscal. Na realidade o benefício fiscal tem repercussão imediata e directa na actividade económica dos Poderes Público.

Esses benefícios fiscais que irão fomentar o comportamento desejado pelo Estado na busca de direitos e garantias fundamentais estão previstos na norma tributária e são chamados de imunidades tributárias e isenções fiscais.

Fenômenos jurídicos de natureza constitucional, as imunidades tributárias são aquelas que estabelecerão uma não competência (ou incompetência) das entidades tributantes com a finalidade de proibir a oneração tributária de certas pessoas (CARRAZZA, In BARRETO; BOTTALLO, 2004, p. 95). Isto acontece, quer pela própria natureza jurídica da pessoa, ou porque está ligada a determinados fatos, bens ou situações que impossibilitam a tributação.

Gilberto Ulhôa Canto (apud CARVALHO, 2011, p. 338) ao discorrer sobre o tema apresenta, *ipsis litteris*:

Imunidade é impossibilidade de incidência, que decorre de uma proibição imanente porque constitucional, impossibilidade de um ente público dotado de poder impositivo de exercê-lo em relação a certos fatos, atos ou pessoas. Portanto, é, tipicamente, uma limitação da competência tributária, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha da competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas.

Complementando esta ideia, Paulo de Barros Carvalho (apud CARRAZZA, In BARRETO; BOTTALLO, 2004, p. 96) diz que a regra imunizante é uma das diversas formas de se demarcar a competência tributária, e continua:

Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas poderão operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, [...] a norma que afirma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes. Dirige-se ao legislador ordinário para formar, juntamente com outros mandamentos constitucionais, o feixe de atribuições entregue às pessoas investidas de poder político. Aparentemente, diferente dos outros meios empregados por mera questão sintática.

Nota-se que as limitações constitucionais ao poder de tributar são limitações de competências que já nasceram com a constituição, segundo José Souto Maior Borges (1978, p. 134): “A competência é uma afirmação de liberdade, mas é também uma limitação; uma autorização para o exercício das faculdades, das atribuições tributárias dos entes políticos, que nascem com uma limitação constitucional, que lhes é inerente”.

A imunidade tributária não subtrai competência tributária, mas a “regra jurídica de imunidade insere-se no plano das *regras negativas de competência*. O setor social abrangido pela imunidade está *fora* do âmbito da tributação” (CARRAZZA, In BARRETO; BOTTALLO, 2004, p. 96). Essa figura se mostra anterior ao próprio estabelecimento de uma competência tributária, ou seja, não poderá ser objeto de exploração do Estado.

Regina Helena Costa aponta dois aspectos da imunidade tributária, um formal e um material. Do aspecto formal a imunidade “excepciona o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, à qual a lei atrela o dever de pagar tributos, estão a ele obrigados, sem distinção” (COSTA, 2009, p. 79). Em outras palavras é a imposição de uma impossibilidade de tributação de pessoas, bens e situações estabelecidas pela carta constitucional. Já do aspecto material “a imunidade consiste no *direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa*” (COSTA, 2009, p. 79).

Pode-se classificar, ainda, as imunidades, em tributárias em geral (ou genéricas) e específicas. São gerais aquelas que vedam a tributação em larga escala, ou seja, há uma norma proibitiva de tributação que determina que um espécime tributário recaia sobre determinada pessoa, como é o caso que se visualiza no artigo 150, inciso IV, alínea “a”, da Constituição Federal, que veda à

União, Estados, Distrito Federal e municípios de tributar o patrimônio, a renda ou serviços uns dos outros.<sup>31</sup>

De outro modo, as imunidades específicas delimitarão o poder de tributar em uma escala menor, ou reduzida, atingindo somente determinado caso, previamente especificado na norma constitucional. É o caso que se mostra no artigo 153, §3º, inciso III, da CF, onde se limita o poder da União de tributar o produto industrializado que se destine ao exterior.

Além das imunidades tributárias, como apresentado, há também a figura das isenções fiscais, que no dizer de José Souto Maior Borges (1978, p. 134), é apresentado da seguinte forma:

O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob o ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de versos e reversos da mesma medalha.

Enquanto que a imunidade tributária é uma limitação ao poder de tributar previsto constitucionalmente, a isenção fiscal fica no campo da limitação legal, ou seja, uma nova configuração que a lei dá a norma jurídico-tributária, restringindo-lhe o âmbito das abrangências, impedido que surja o tributo ou fazendo com que o seu nascimento seja mitigado.

Neste sentido, pode-se classificar as isenções tributárias como transitórias ou permanentes e condicionais ou incondicionais. As transitórias são assim chamadas porque há um prazo certo e um termo final predefinido na própria norma que institui o tributo; enquanto nas permanentes, não há um termo final prefixado na norma. Por fim, nas condicionais, também chamadas de isenção onerosa ou bilateral, se determina o cumprimento de uma contraprestação por parte do beneficiário da norma tributária, enquanto as incondicionais, não se exige uma contraprestação.

O que se evidencia dessas hipóteses apresentadas é que a Constituição Republicana, ao mesmo tempo que tutela direitos relacionados a autonomia da vontade privada, liberdade contratual e propriedade privada, espera que o indivíduo

---

<sup>31</sup> No RE 253.472, o Ministro Joaquim Barbosa disse: “A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política”

se conscientize de suas responsabilidades ético-jurídicas consubstanciadas no dever de pagar tributos.

Obviamente que a preocupação que se mostra não se restringe ao elemento pagamento de tributos, mas também com as possibilidades de o Estado manejar com a tributação para que a própria iniciativa privada se veja impelida ou propensa a prática de condutas éticas e socialmente mais vantajosas para os indivíduos que compõem este corpo coletivo local.

Relembrando de conceitos éticos já trazidos no presente trabalho – ética como uma busca por um melhor jeito de conviver – é que se encontra o contexto a ser inserido na ideia do planejamento estratégico tributário, um ressignificado dado ao signo planejamento tributário com uma releitura do viés ético e solidário do direito tributário.

A preocupação que se tem, neste sentido, é que a sociedade faça com que se compreenda efetivamente qual é a finalidade da tributação, ou seja, crie-se uma cultura jurídica a respeito do planejamento que transcenda a questão de economia ou gastos tributários, mas que essa figura seja indispensável enquanto instrumento de financiamento de um Estado social, mas também de financiamento ou de fomento dos interesses da sociedade que compõe esse corpo coletivo. Ou seja, a finalidade da tributação, no final das contas é proporcionar uma convivência mais agradável, igualitária, garantindo-se as liberdades individuais. Sendo que estas políticas poderiam ser implementadas com as verbas arrecadadas pelo Estado, ou pela própria iniciativa privada, com políticas tributárias que favorecessem estas práticas.

Para além dessa responsabilidade, é dever do próprio Estado, observando as diretrizes estabelecidas na constituição, fomentar um comportamento mais solidário na esfera privada, e o planejamento estratégico tributário é uma das vias em que se poderia auxiliar esta empreitada que rumo a efetivação de direitos e garantias fundamentais (liberdade, igualdade e solidariedade). Da mesma forma que se contraporia aos interesses da globalização hegemônica, como uma tentativa de se observar os interesses comunitários em âmbito de atuação local, na preservação das culturas e diversidades, ao mesmo tempo que se preocupe com questões de desenvolvimento econômico, social e ambiental.

## CONCLUSÃO

Diante de todo o desenvolvimento do trabalho, e de todas as considerações e reflexões que foram propostas, pode-se extrair as seguintes conclusões a respeito da utilização da tributação pelo Estado: como um possível instrumento auxiliador na preservação e efetivação de direitos e garantias fundamentais; como um instrumento, também, de implementar políticas sociais, pelo próprio Estado ou pela iniciativa privada.

No primeiro capítulo, abordaram-se temas relacionados aos direitos e garantias fundamentais insculpidos na Constituição Federal como fruto de inúmeras lutas sociais de cada período histórico e, esses conceitos, vão evoluindo com o passar dos tempos e são elevados à norma jurídica (ou positivados) justamente com a preocupação de preservação desses valores.

Uma vez internalizados no ordenamento jurídico pátrio, dentro de uma norma tão elevada quanto a norma constitucional, esses direitos começam a repercutir ou desaguar os seus efeitos para todo o sistema normativo, dentre eles, o tributário, que partindo desta leitura, assume um papel de cooperação com os demais ramos do direito na defesa dos preceitos de liberdade, igualdade e solidariedade.

Já no segundo capítulo, preocupou-se em apresentar elementos relacionados à ética que, em suma, trata-se da busca permanente de melhores formas ou maneiras para se viver em coletividade. Entretanto quando se fala em comportamento empresarial, por mais que se acredite que a empresa tenha uma responsabilidade social, não há como se proibir, ou exigir, determinado comportamento no campo da ética – posto que é valor – frente a teorias valorativas da ação, carecendo, neste aspecto, a força cogente desempenhada pelo direito.

O ordenamento jurídico e a norma dentro deste sistema dão ao preceito (responsabilidade social, função social da empresa, entre outros) uma força coercitiva típica da norma positivada. Assim, o direito tem um papel fundamental na previsão de comportamentos e na modulação desses comportamentos pelas exigências do Estado e do próprio corpo coletivo que este Estado representa, ou seja, trata-se de uma elaboração normativa criada para a preservação do próprio interesse das coletividades.

Quando se fala de globalização, no contexto do presente trabalho, há que se apontar justamente para o movimento internacional que acontece. Inicialmente, os Estados se apresentavam como instituições fortes em seus ambientes internos e externos, que deveriam ser controlados justamente para preservar os interesses dos cidadãos que os compunham, além de serem responsabilizados pelas garantias desses corpos coletivos.

Ocorre que com a globalização hegemônica este Estado passou a ser enfraquecido, perdendo potência neste ambiente de proteção, principalmente por questões econômicas financeiras. Diante disso, é proposta uma globalização contra-hegemônica justamente na preservação deste Estado Social, que se construiu historicamente, e que é responsável pela proteção de direitos de liberdade, igualdade e solidariedade entre de comunidades locais.

A força cogente da norma jurídica, trabalhada a partir do terceiro capítulo, na perspectiva do direito tributário, pode ser uma grande aliada na efetivação e funcionalização dos direitos de liberdade, igualdade e solidariedade.

Para tanto, foi necessário reestabelecer uma visão do direito tributário, do seu porquê e o seu para quê. Isto é, visualizar na função tributária, uma efetiva instrumentalidade para a preservação e promoção dos direitos individuais e coletivos, e não somente pelo poder do Estado e pela contraprestação por um serviço público, mas como dever obrigacional de cada indivíduo que compõe um corpo coletivo e que deseja o fortalecimento da estrutura de direitos e garantias fundamentais.

Neste contexto da releitura do direito tributário, o planejamento estratégico tributário se mostra como um via possível para a viabilização de instrumentos que podem auxiliar na implementação dos direitos e garantias fundamentais – ampliando o campo de atuação do Estado rumo ao fortalecimento e sedimentação de liberdade, igualdade e a solidariedade – principalmente diante de um Estado que almeja um comportamento empresarial com valores voltados ao desenvolvimento social, econômico e ambiental, em um ambiente de uma globalização contra-hegemônica local, com o favorecimento de culturas locais.

Em resposta aos problemas propostos anteriormente, é possível concluir que a utilização da tributação para a implementação de um comportamento mais solidário pela empresa é possível diante das seguintes questões:

O ordenamento jurídico, em um âmbito normativo, tem como uma de suas características a função promocional do direito, que pode utilizar de uma modal chamado de sanção premial ou positiva, que se amolda perfeitamente à definição do conceito de tributação, posto que se difere da sanção por ato ilícito, este sim vedado ao modal tributário, pois configuraria uma multa, e não uma espécie ou modalidade tributária.

As normas fundamentais, previstas constitucionalmente, se derramam sobre todo o ordenamento jurídico, reforçando uma funcionalidade da tributação e uma devoção a esses valores insculpidos na norma positivada, em especial o dever de solidariedade, que chama à responsabilidade tributária um dever moral de convivência coletiva e de responsabilidade social.

Quando se visualizam as funções fiscais e extrafiscal da tributação também se relaciona com uma ideia de suporte básico da norma tributária a servir de modulação dos comportamentos frente aos indivíduos que compõem e se inter-relacionam na sociedade.

A questão da globalização está ligada aos problemas propostos, visto que em um ambiente global, há uma liberdade na circulação de pessoas, informações e capital, sendo que há um enfraquecimento do Estado diante desta perspectiva. Acontece que o Estado ainda é aquela organização que deve se preocupar com o bem estar, e por conseguinte, com a finalidade de proporcionar um ambiente sadio de convivência coletiva.

Nesta perspectiva, há a responsabilidade de preservação não só dos indivíduos que compõem esse corpo coletivo, mas a preservação de sua cultura, através da viabilização de políticas de globalização contra-hegemônica local, com a preocupação de induzir o comportamento empresarial à valores de responsabilidade social, desenvolvimento econômico local, e proteção ambiental, justamente elementos que proporcionarão o desenvolvimento das comunidades locais, e protegerão os direitos e garantias fundamentais, em consonância com os desejos de um Estado que pretende proteger aqueles indivíduos que o sustentam enquanto instituição, mas que também estão sob os seus braços.

O aprimoramento destes conceitos, dentro da lógica do direito positivo, aliado ao direito tributário (e ao planejamento estratégico tributário) com a internalização de preceitos éticos ao sistema normativo, proporciona uma potencialidade na defesa dos direitos de liberdade, igualdade e solidariedade, em

um modelo de globalização contra-hegemônica local, se mostrando viável à busca de uma melhor maneira de se conviver em sociedade, aliando o Estado, na defesa dos interesses individuais e coletivos, bem como a empresa, que deverá se preocupar com um comportamento de preservação da humanidade.

## REFERÊNCIAS

- ADEODATO, João Maurício. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**. São Paulo: Noeses, 2011.
- AMARAL, Gustavo da Silva. **Elisão fiscal e norma geral antielisiva**. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004.
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Torrieri Guimarães. 6. reimp. São Palo: Martin Claret, 2013.
- BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário**. 2. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2009.
- BARRETO, Aires Fernandino (coord.); BOTTALLO, Eduardo Domingos (coord.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.
- BAUMAN, Zygmunt. **Globalização: as consequências humanas**. Tradução de Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Zahar, 1999.
- BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade líquida**. Tradução de Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Zahar. 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução de Daniea Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.
- BOBBIO, Norberto. **Elogio da serenidade e outros escritos morais**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 2.ed. São Paulo: Unesp, 2011.
- BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: Lições de filosofia do direito**. Tradução de Marcio Pugliesi. São Paulo: Icone, 2006.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: UNB, 1999.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BORGES, José Souto Maior. **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- BRITTO, Carlos Ayres. **O humanismo como categoria constitucional**. 1. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

- CALDEIRA, Igor. **Ética Empresarial: uma fundamentação teórica**. 139 f. Dissertação (Mestrado em Ética e Política) – Faculdade de Letras, Departamento de Filosofia da Universidade de Lisboa (Portugal), Lisboa, 2008. Disponível em: <<http://repositorio.ul.pt/handle/10451/459>> Acesso em: 05 de novembro de 2015.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. rev. Coimbra: Almedina, 1993.
- CAPRA, Fritjof. **Ponto de Mutação: a ciência, a sociedade e a cultura emergente**. Tradução de Álvaro Cabral. São Paulo: Cultrix, 1982.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Direitos fundamentais do contribuinte e a propalada reforma tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 113, p. 185-198, 2011.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito tributário constitucional**. 27. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARVALHO, Ivo César Barreto de. **A tributação sobre produção e consumo e o desenvolvimento sustentável**. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=4efb80f630cceb2>>. Acesso em: 28 set. 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Livre iniciativa no direito brasileiro: análise di artigo 116 do Código Tributário Nacional. **Revista de Estudos Tributário**, Porto Alegre, v. 13, n. 74, p. 79-95, jul. ago., 2010.
- CAVALCANTI, Thais Novaes. **Ética empresarial: fundamentos constitucionais de uma ordem econômica socialmente responsável**. Disponível em: <[http://www.academus.pro.br/professor/thaisnovaes/material/Texto\\_%C3%89tica%20empresarial\\_Thais%20Novaes%20Cavalcanti\\_Academus.pdf](http://www.academus.pro.br/professor/thaisnovaes/material/Texto_%C3%89tica%20empresarial_Thais%20Novaes%20Cavalcanti_Academus.pdf)>. Acesso em: 30 julho 2014
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CONTIPELLI, Ernani; SILVEIRA, Vladmir Oliveira da. **Direitos Humanos econômicos na perspectiva da solidariedade: desenvolvimento integral**. Trabalho

publicado nos anais do XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do CONPEDI realizado em Salvador nos dias 19, 20 e 21 de junho de 2008.

CORTINA, Adela. **Ética aplicada y democracia radical**. 3. ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2001.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva. 2009.

DONÁRIO, Arlindo. Análise económica do direito: Probabilidade umbral. **Conferencia do Instituto Nacional de Administração**. Universidade Autónoma de Lisboa: jun/2010.

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

Editora Zahar. Disponível em: <<http://www.zahar.com.br/blog-editora/post/entrevista-zygmunt-bauman>> acesso em: 5 de novembro de 2015

FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser. Função social e função ética da empresa. **Revista Jurídica da UNIFIL**, Centro Universitário Filadelfia, Londrina, v. II, n. 2, p. 67-85, 2005.

FORGIONI, Paula Andrea. **A evolução do direito comercial brasileiro: da mercadoria ao mercado**. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

GIDDENS, Anthony. **As conseqüências da modernidade**. tradução de Raul Fiker. São Paulo: UNESP, 1991.

GOMES, Orlando. **Direitos reais**. atual. Por Humberto Theodoro Júnior. 14. ed. Rio de Janeiro: forense, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. **Tributo e solidariedade social** In GRECO, Marco Aurélio (coord.); GODOI, Marciano Seabra de (coord.). Solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 16. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2014.

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 8.ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Perspectivas teóricas do debate sobre o planejamento tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, a. 7, n.42, p. 09-42, nov.dez. 2009.

- GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e tributo** In GRECO, Marco Aurélio (coord.); GODOI, Marciano Seabra de (coord.). Solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005.
- GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Tradução de Edson Beni. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- HORNBY, A.S. **Oxford Advanced Learner's Dictionary**. 6. ed. Oxford: Oxford University Press, 2010.
- KANT, Immanuel. **Princípios metafísicos da doutrina do Direito**. Tradução de Joãozinho Beckenkamp. São Paulo: Martins Fontes, 2014.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução de Luis Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- LANNES, Yuri Nathan da Costa. Ética empresarial e função social. Revista Jurídica. **Revista de direito da Unicuritiba**, v. 3, n. 36, p. 177-193, 2014.
- LANNES, Yuri Nathan da Costa; SOUZA, José Fernando Vidal de. **Liberdade, tolerância e meio ambiente: o diálogo possível**. In MARÉS FILHO, Carlos Frederico (coord.); CAMPELLO, Livia Gagher Bosio (coord.); PADILHA, Norma Sueli. Direito ambiental e socioambientalismo. Florianópolis: CONPEDI, 2015. Disponível em:<<http://www.conpedi.org.br/publicacoes/c178h0tg/gb7cf8t2/urPZ3Qm499yqba2V.pdf>> Acesso em: 10 de novembro de 2015.
- LEVITT, Steven D.; DUBNER, Stephen J.. **Superfreakonomics: o lado oculto do dia a dia**. Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- LOTUFO, Renan (coord.); NANNI, Giovanni Ettore (coord.). **Teoria geral do direito civil**. São Paulo: Atlas, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MALKOWSKI, Almir. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal**. Leme: LED, 2000.
- MATTAR, Fauze Najib; OLIVEIRA, Braulio. *et. al.* **Gestão de produtos, serviços, marcas e mercados: estratégias e ações para alcançar e manter-se “top of market”**. São Paulo: Atlas, 2009.

- MCNAUGHTON, Charles William. Fraude à lei no direito tributário. **Revista Tributária das Américas**, São Paulo, a. 2, v. 4, p. 87-99, jul.dez. 2011.
- MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**, São Paulo: Saraiva, 2009.
- MONTESQUEIU, Charles de Secondat. **O Espírito das leis**. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *apud* OLIVEIRA, Felipe Faria de. A elisão fiscal como elemento inerente à intervenção estatal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, a. 15, n. 73, p. 110-127, mar.abr. 2007.
- NORBERG-HODGE, Helena. Shifting Direction: from global dependance to local interdependence. Disponível em: <[http://www.rightlivelikelihood.org/fileadmin/Files/PDF/Literature\\_Recipients/Ladakh/Norberg-Hodge\\_-\\_Shifting\\_Direction.pdf](http://www.rightlivelikelihood.org/fileadmin/Files/PDF/Literature_Recipients/Ladakh/Norberg-Hodge_-_Shifting_Direction.pdf)> Acesso em: 05 de novembro de 2015.
- NUNES, Cristina Brandão. A Ética Empresarial e os Fundos Socialmente Responsáveis. Porto: Vida Econômica, 2004.
- OLIVEIRA, Felipe Faria de. A elisão fiscal como elemento inerente à intervenção estatal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, a. 15, n. 73, p. 110-127, mar.abr. 2007.
- OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Ética, direito e democracia**. São Paulo:Palus, 2010.
- PASQUALE, Perrotti Pietrangelo. **Planejamento estratégico e alianças estratégicas em organizações não governamentais: um estudo de caso**. São Paulo: Plêiade, 2009.
- PLATÃO. **A República**. Trad. de Anna Lia Amaral de Almeida Prado. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- RAWLS, John, **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- REIS, Hécio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.209, p. 57-71, fev. 2013.
- REALE, Miguel. **Lições preliminares do direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens**. Tradução de Maria Ermantina Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

- RESICO, Marcelo F.. **Introdução à economia social de mercado**. Tradução de Ana Beatriz Torres. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer Stiftung, 2012.
- SACCHETTO, Cláudio. **O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano** In GRECO, Marco Aurélio (coord.); GODOI, Marciano Seabra de (coord.). Solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005.
- SANDEL, Michael J.. **O que o dinheiro não compra: os limites morais do mercado**. Tradução de Clóvis Marques. 5. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013.
- SANTOS, Boaventura de Souza. **O processo da globalização** in SANTOS, Boaventura de Souza (org.). A globalização e as ciências sociais, 2. ed. São Paulo: Cortez, 2002.
- SANTOS, Sandro Roberto dos. Como fica o planejamento tributário diante da denominada “norma geral antielisão”? **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, a. 5, n.30, p. 137-193, nov.dez. 2007.
- SEN, Amartya. **Sobre ética e economia**. Tradução de Laura Teixeira Mota. 8. reimp. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.
- SILLOS, Lívio Augusto de. **Planejamento tributário: aspectos teóricos e práticos**. São Paulo: LEUD, 2005.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- SILVEIRA, Vladmir Oliveira da; MEZZAROBA; Orides (Coord.); MAILLART, Adriana S. COUTO. Monica Bonetti Couto. et. al. (org.). **Empresa, sustentabilidade e funcionalização do Direito. Coleção: Justiça. Empresa e Sustentabilidade [vol. 2]**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- SILVEIRA, Vladmir Oliveira da; ROCASOLANO, Maria Mendez. **Direitos humanos: conceito, significados e funções**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Tradução de Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012. v. 1.
- SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Tradução de Alexandre Amaral Rodrigues e Eunice Ostrensky. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2012. v. 2.
- SOUZA, Sharon Cristine Ferreira de; BANNWART JUNIOR, Clodomiro José. O papel do direito no novo modelo de gestão empresarial socialmente responsável. In: **Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI**. São Paulo: CONPEDI, 2009.
- SOUZA, José Fernando Vidal de; MEZZAROBA. Orides. Desenvolvimento sustentável: em busca de um conceito em tempo de globalização e sociedade de

risco. *In*: SILVEIRA, Vladimir Oliveira da. *et al.* (coord.). **Empresa, Funcionalização do direito e sustentabilidade**: Função sócio-solidária da empresa e desenvolvimento. Curitiba: Clássica, 2013. seção 2, cap. 3, p. 232-256.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. rev. atual. 3. ed. São Paulo: Método, 2011.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VITA, Jonathan Barros. **Teoria geral do direito: direito internacional e direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.