

Neoconstitucionalismo e pós-positivismo: uma análise crítica em casos de planejamentos tributários

Neoconstitutionalism and post-positivism: A critical analysis in cases of tax planning

Leonardo Zehuri Tovar¹

Faculdade de Direito de Vitória, Brasil

leonardo@zehuritovar.com.br

Nelson Camatta Moreira¹

Faculdade de Direito de Vitória, Brasil

nelsoncmoreira@hotmail.com

Resumo

O objetivo do artigo é analisar como uma interpretação neoconstitucional pode ser perigosa em planejamentos tributários. O perigo consiste em crer que a inserção de valores no direito propicia análises discricionárias. Serão apresentados critérios hermenêuticos para a melhor compreensão do tema.

Palavras-chave: hermenêutica, direitos fundamentais, decisão, planejamento tributário, conceitos indeterminados.

Abstract

The purpose of this article is to analyze how a neoconstitutional interpretation can be dangerous in the area of tax planning. The danger is to believe that the insertion of values in the law provides for discretionary analysis. Hermeneutical criteria will be presented for a better understanding of the theme.

Keywords: hermeneutics, fundamental rights, decision, tax planning, indeterminate concepts.

Introdução

Algo bastante claro é o direito de o contribuinte lícitamente almejar recolher um quantitativo de tribu-

tos. Porém, por um outro lado, o Estado tem como uma de suas fontes de receita o tributo e dele não pode dispor, sob pena de não conseguir implementar as mais diversas políticas públicas.

¹ Faculdade de Direito de Vitória. Rua Juiz Alexandre Martins de Castro Filho, 215, Santa Lucia, 29056-295, Vitória, ES, Brasil.

Exatamente por isso, o Estado, no que objetiva angariar receita, fiscaliza e vindica o pagamento de tributos; é, todavia, a Constituição Federal e as Leis, em outro viés, quem delimitam quais tributos deverão ser a ele endereçados e como isso será feito. Assim, se de um lado é direito do Estado a arrecadação tributária, por outro lado ela não se dá ao bel-prazer do Estado. Ao contrário, a Carta Constitucional prevê direitos (fundamentais, inclusive) dos contribuintes perante a sanha arrecadatória estatal: o princípio da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade são modelos desses direitos. Por certos direitos refletem no planejamento tributário.

A título preliminar, se planejamento tributário é o direito de o contribuinte recolher licitamente menos tributos, acolhendo ao propósito negocial e ao fundamento econômico dos negócios firmados, é direito dele buscar também um arrefecimento da carga tributária. Por outro ângulo, ao Estado compete fiscalizar tais atitudes e verificar se foram feitas de acordo com a lei, com propósito negocial e com fundamento econômico.

A questão que fica, pois, e que se pretende aqui trabalhar a título de hipótese é se a utilização de conceitos abertos (ex.: propósito negocial, fraude à lei, etc), por vezes vistos como condizentes com a inserção de valores na aplicação e interpretação do direito, por força de posturas neoconstitucionalistas e pós-positivistas, pode e de fato traz a reboque, a discricionariedade do intérprete/aplicador/agente fiscalizador ou julgador, ou se, ao contrário, há critérios para a correta aplicação deste tipo de regra (com conteúdo aberto) no âmbito do direito tributário.

Para tanto, serão ofertadas linhas sobre o que se entende por planejamento tributário, quais as teorias utilizadas pela doutrina nacional e estrangeira, para, em sequência, ofertar-se contribuições influenciadas pela hermenêutica e pelo Direito como Integridade (Dworkin), para indicar critérios voltados à eventual desconstituição de planejamentos tributários.

Planejamento tributário: conceito e principais características

O termo “planejamento tributário” é rotineiramente aludido para fim de referenciar a busca de alternativas e de técnicas pertinentes à redução da carga tributária suportada por contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas. Um conjunto de atos realizados pelo contribuinte, tanto pessoa física, como jurídica, de natureza econômica, jurídica, contábil, ou simplesmente operacional, cujo objetivo é a busca e obtenção, de forma lícita, de redução de carga tributária.

É que, como se destaca já neste instante, a procura de uma carga tributária menos onerosa, com obviedade, não está atrelada à existência de uma pessoa jurídica, mesmo porque as pessoas físicas, talvez sem saber, levam a efeito um *planejamento* sempre que, v.g., optam pela declaração simplificada ou completa do imposto de renda.

O ponto chave, adverte-se, quando se está diante de planejamentos tributários, diz respeito à uma equação difícil de se conciliar: a liberdade individual do contribuinte em se organizar economicamente e o dever que ele mesmo possui de cumprir com as normas e obrigações tributárias. Se por um lado se tem de reconhecer autonomia ao contribuinte na estruturação de seus negócios e patrimônio, por outro não se pode ignorar que há abusos e posturas irregulares, capazes de violar, de forma frontal ou reflexa, regras jurídicas, vindo a propiciar enriquecimento sem causa do contribuinte, desrespeito à isonomia, à capacidade contributiva e até mesmo à livre iniciativa econômica.

De todo modo, para que se fale em planejamento tributário é preciso traçar algumas considerações gerais que distinguem este da chamada evasão fiscal. Com efeito, sabe-se que ocorrido um fato denotativo de riqueza, que contenha previsão na lei tributária, deve o contribuinte recolher o tributo devido. Em outros dizeres: uma vez ocorrido o fato gerador surge a obrigatoriedade do pagamento do tributo.

Isto o contribuinte não pode evitar. O que ele pode fazer é impedir, em momento antecedente, a ocorrência do *fato* que gera a obrigação de recolher o tributo. Em hipótese tal, tem-se uma *lícita evasão fiscal*, melhor alcunhada de *elisão fiscal*. Mas é bom frisar: a licitude de sua prática, grosso modo, decorre de uma atitude prévia à ocorrência do fato gerador, porquanto se for posterior, ter-se-á uma ilicitude, de modo irreversível. Feitas as devidas adaptações, de longa data, a doutrina apregoa:

evasão é o nome genérico dado à atitude do contribuinte que se nega ao sacrifício fiscal. Será lícita ou ilícita. Lícita quando o contribuinte a pratica sem violação da lei. O fumante que deixa de fumar ou passa a preferir cigarro mais barato está no seu direito. O opulento negociante que transforma a sua firma em sociedade anônima com ações ao portador e ainda se abstém de distribuir lucros, acumulando-os em reservas, evade-se licitamente de grande parte do imposto de renda, conforme a lei o tolerar. Mas não é lícita, por exemplo, a evasão caracterizada pela ocultação de títulos ao portador, na liquidação de heranças, se no país não há imposto sub-rogatório daquele tributo. [...] Evasão lícita pode ser intencionalmente desejada pelo legislador, quando pretende, através do imposto,

exercer o poder de polícia ou uma finalidade extra-fiscal. Evasão ilícita desafia as penas da lei, quer sejam sanção de nulidade quer multas e até penas criminais (Baleeiro, 1990, p. 152-153).

Respeitando os limites do presente estudo, temos três termos, cuja delimitação se faz pertinente. A *elisão fiscal*, tida como um ato ou negócio jurídico, prévio à ocorrência do fato gerador, através do qual o contribuinte visa reduzir a carga tributária, seja, por exemplo, através de isenção, não incidência ou quicá, incidência menos onerosa². Já a *evasão fiscal* é vista como um ato ilegal, praticado mediante subterfúgios, como fraude ou simulação, através dos quais o contribuinte tenta evitar o conhecimento, por parte das autoridades fiscais, do nascimento da obrigação tributária; o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde no afã de fugir de seu dever de recolher o tributo devido. Temos ainda a *elusão fiscal*, através da qual o contribuinte simula determinado negócio jurídico no desígnio de dissimular a ocorrência do fato gerador. É o chamado abuso de forma, caracterizado pela aparente forma jurídica atípica, lícita, levada a cabo para o fim de criar, artificialmente, um meio de fugir da tributação.

De fato, chegou a hora de ser traçada uma separação. Mas isto, adiante-se, não é uma tarefa nada fácil. Complexa, pode-se dizer. Foi dito, já nestas linhas preambulares: a evasão é ilegal; em princípio, a elisão é lícita; a primeira (evasão) é ato/procedimento visando deixar de pagar aquilo que já é devido³; já a segunda (elisão) é a tentativa de não “entrar” no campo de incidência da lei tributária.

Como se houvesse uma distinção cronológica precisa, porém, já se alerta: não há, pois há reiterados os casos em que se presencia ato evasivo antes da ocorrência do fato gerador. Melhor delineando, do ponto de vista prático e da arrecadação, a evasão e a elusão têm o mesmo efeito: não pagar o tributo.

Ambas devem ser coibidas com rigor, pois se é certo que o contribuinte tem o direito de, dentro da lei, se planejar de maneira adequada, esta liberdade não é uma carta de alforria que lhe outorgue o direito de praticar negócios simulados ou abusar de seu direito. Afinal, o ordenamento não é complacente com nulidade. E essa

é a marca, tanto da simulação (art. 167, CCB), quanto do abuso de direito (art. 187, CCB).

Ora, se o contribuinte possui o direito fundamental de organizar suas atividades e praticar negócios jurídicos da forma que melhor lhe aprouver. Tem-se, pois, a consagração constitucional da autonomia privada, consistente, antes de mais nada, em possibilidade jurídica conferida pela Carta da República. De maneira elucidativa Heleno Torres, tratando desta autonomia privada, assevera que deve ser entendida “como o poder conferido constitucionalmente aos particulares para que estes possam criar normas jurídicas, visando à constituição de situações jurídicas, fundando direitos subjetivos sobre bens disponíveis, sob tutela e garantia do Estado” (Torres, 2003, p. 107).

Tudo tem limites. A autonomia privada também, tanto assim que o artigo 1.011 da lei substantiva civil estabelece que “o administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios”. O artigo 153 da Lei nº 6.404/76, por sua vez, estipula que “o administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”. O que dizer do artigo 140, também do Código Civil vigente, segundo o qual “o falso motivo só vicia a declaração de vontade quando expresso como razão determinante”. Tem-se ainda o artigo 145 do mesmo Código, que prescreve “São os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa”. E também o já citado artigo 187, CCB “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”. E para finalizar os exemplos, vale acrescentar o artigo 421, CCB: “a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”.

O contribuinte não pode acreditar que, pelo simples fato de sua conduta não se encontrar expressamente vedada em lei, sua escolha, no *planejar*, seria válida, e, portanto, aceita sem ressalvas pelo fisco. Precisa, por isso, a ponderação doutrinária de Heleno Torres:

² Este critério cronológico já foi levado em consideração diversas vezes. Um exemplo disso se encontra no julgado adiante: ELISÃO FISCAL. NÃO OCORRÊNCIA. Para que se possa falar de elisão fiscal há de ser obstada a ocorrência do fato gerador do tributo e por meio de ato lícito. Se o ato praticado, ainda que lícito, é concomitante ou posterior à ocorrência da hipótese de incidência, não cabe falar em planejamento tributário e devido é o tributo que se tentou evitar. Recurso negado (2º CC, Recurso Voluntário 135.040, 4ª Câmara, Rel. Cons. Júlio César Alves Ramos. Proc. 16327.001874/00-41, Sessão de 27/02/2007. D.O.U. de 08/05/2007, Seção 1, p. 75).

³ Eis um exemplificativo aresto: IPI – FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA – NOTA CALÇADA. A consignação de valores diferentes nas diversas vias de uma mesma nota fiscal caracteriza evasão do tributo mediante expediente chamado “nota calçada”, e quando comprovada, legitima a exigência fiscal de pagamento do tributo não recolhido, com acréscimos legais. Infração qualificada. Recurso negado (2º CC, Recurso Voluntário n. 089602, Câmara: SEGUNDA CÂMARA. Processo: 3804.000320/91-76, Relator: JOSÉ CABRAL GAROFANO, Decisão: ACÓRDÃO 202-05366).

em resumo, o conceito de abuso de direito encontra severas limitações para se ajustar à matéria tributária. Basta pensar que o direito que se abusaria seria o de auto-regramento da vontade, que em verdade não é um direito, mas um poder normativo, como prefere Ferri. E qualquer abuso de direito contra normas tributárias, por serem cogentes e não dispositivas, converte-se de imediato em sanção, por descumprimento frontal de norma impositiva de conduta, tal como uma espécie de fraude à lei (Torres, 2003 p. 337-338).

Se o ato de planejar é um direito e disso não se duvida, o contribuinte tem a obrigação de optar por um caminho legítimo. Quer-se dizer: o ato ou negócio praticado não tem como único desiderato burlar um dever fundamental de pagar tributos devidos e previstos em lei, até porque atitude tal lesaria a sociedade como um todo.

Por ora, da Constituição e do Código Civil, extrai-se, portanto, que a liberdade de, por exemplo, firmar negócios jurídicos, tem que encontrar sempre uma função social, sob pena de invalidade. Nesse sentido, Marco Aurélio Greco: “se vem como fundamento, causa ou motivo isto é outro tema, mas a inserção da função social do contrato entre a Constituição e a liberdade individual é o cerne da discussão e a principal alteração introduzida pelo Código Civil no planejamento tributário (Greco, 2004, p. 457).

Os principais conceitos abertos utilizados para desconstituir e/ou desconsiderar planejamentos tributários

Do que vem sendo exposto, não se vislumbra, aprioristicamente, inconstitucionalidade ou ilegalidade na postura do fisco de desconsiderar, se presentes os requisitos – ainda genericamente expostos –, planejamentos, que na verdade são autênticas práticas evasivas ou elusivas. Aliás, isto, a nosso ver, decorre de dispositivos legais encontrados no Código Tributário Nacional – CTN, arts. 149, VII⁴ e 116, parágrafo único⁵. Então, reputa-se plenamente viável a desconsideração de atitudes, práticas ou negócios que, de planejamento tributário, só possuem o rótulo, pois na essência são atitudes sonegatórias. Incensurável, a posição de Paulo de Barros Carvalho a respeito deste pormenor:

o ordenamento brasileiro, a meu ver, já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O dispositivo comentado veio apenas ratificar regra existente no sistema em vigor. Por isso mesmo assiste razão a Heleno Torres, ao asseverar que a referida alteração tão-só aperfeiçoa o que já se encontrava previsto, de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da administração em desconsiderar os negócios fictícios ou dissimulados. Há que se cuidar, todavia, para não estender demasiadamente a aplicação do novo preceito chegando a ponto de julgar dissimulado um negócio jurídico realizado em decorrência de planejamento fiscal. Neste último caso, as partes celebram um negócio que, não obstante importe redução ou eliminação da carga tributária, é legal e, portanto, válido, diferentemente dos atos dissimulados, consistentes na ilegal ocultação da ocorrência do fato jurídico tributário. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir o planejamento fiscal; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme a sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária (Carvalho, 2002, p. 271-272).

Contudo, adverte-se: desconsiderar um planejamento tributário não é ato puramente subjetivo daquele que analisa as operações. Para que tal desconsideração ocorra, deve a autoridade administrativa, seja ela fiscal ou julgadora, indicar de modo preciso e exauriente, os motivos pelos quais afasta a postura adotada pelo contribuinte e escolhe uma outra que julga mais adequada; deve ainda, se decisões anteriores existirem, dizer expressamente porque casos anteriormente julgados não servem como parâmetro indicativo ao que se encontra sob análise, alertando para a presença de situação diferenciadora, seja em âmbito fático ou jurídico.

Por um lado, sabe-se que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional), por outro, o negócio jurídico feito pelo contribuinte deve levar em conta requisitos de validade contidos nos artigos 104 a 114, 166 e 167 do Código Civil. E mais que isso, como se adiantou: três critérios são considerados importantes para se validar o planejamento tributário: (i) existência de propósito negocial, (ii) a substância sobre a forma e (iii) a não existência de simulação no negócio praticado.

⁴ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

⁵ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” (Incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001).

Qualquer negócio jurídico deve buscar uma finalidade econômica (função social do contrato), cujo objetivo principal é otimizar os negócios da empresa, de maneira que se a única finalidade for a redução da carga tributária, o planejamento será considerado ilegal. É que se chama de propósito negocial, critério inspirado na jurisprudência norte-americana (Santos, 2015, p. 126-145).

Predomina de maneira marcante nos julgadores administrativos (vide Acórdãos 103-23.290 e 101-95.552) a ideia que abomina que o planejamento tributário possa ser utilizado sem propósito negocial. Pouquíssimos julgados destoam dessa tese e são favoráveis aos contribuintes, pois entendem que a economia de tributos, mesmo que seja a única finalidade, constitui sim propósito negocial (vide Acórdão 1402-001.252).

Todavia, não são raras as hipóteses em que o órgão julgador não enxerga o propósito negocial e o liga ao abuso de direito. Um exemplo disso ocorre com a abertura e o fechamento de uma empresa, sem que a mesma sequer tenha realizado sua atividade fim, e ao menos tenha tido tal intenção. Compreende-se, em hipótese tal, que seu contrato social não foi cumprido, o que vem a caracterizar abuso de direito na conformidade do artigo 187 do Código Civil.

Abuso de direito, portanto, é ato ilícito que se dá por força da utilização despropositada de um direito; uma postura que ultrapassa os limites do instituto empregado, destoa da boa-fé e de seu fim social e econômico, daí porque doutrinariamente se afirma que:

[...] qualquer tentativa de planejamento fiscal que envolva um ato que possa ser considerado realizado por abuso de direito estará fora do campo da licitude, podendo ser desconsiderado pelo direito tributário, permitindo o questionamento pelo Fisco, impondo a sua requalificação para identificar o outro ato efetivamente pretendido (conforme art. 170 do Código Civil) [...] (Abraham, 2018, p. 182).

Além do mais, por trás do negócio jurídico substanciado fisicamente por um documento existe uma realidade econômica subjacente. É o que se denomina de *substancia sobre a forma* (Martins, 2012, p. 267-280), algo que vem sendo muito levado em consideração para fins de desconstrução e/ou desconstituição de planejamentos tributários. Isto porque, a tributação não é embasada no que se revela em um documento de papel, mas no fato econômico efetivamente praticado pelo sujeito passivo, de maneira que que prevalece a substância sobre a formam.

Não se trata propriamente de uma novidade, pois há regra jurídica que autoriza que o Fisco descon-

sidere atos simulados e passe a tributar a realidade econômica subjacente. Trata-se do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

O que, todavia, precisa ficar claro é que a utilização de conceitos indeterminados não pode servir de amparo para esconder a discricionariedade do interprete, que, valendo-se de válvulas como o neoconstitucionalismo e o pós-positivismo, creem na inserção de valores no direito, sem dizer ao certo que valores são esses.

Acreditar que, por si só, conceitos indeterminados possibilitam a inserção de valores no ordenamento jurídico constitui, pois, uma das armadilhas que conduzem à discricionariedade que descamba para a arbitrariedade.

Essa armadilha fica ainda mais perigosa se acompanhada, como se disse, da má compreensão do que se alinha por *neoconstitucionalismo*. Explica-se: a partir da premissa de que o positivismo conduz à aplicação da letra ‘fria’ da lei, é firmado o discurso de que é necessário inserir valores ou princípios na ordem jurídica. Qual o perigo disso? A inserção de “valores” na interpretação jurídica pode levar à substituição do legislador pelo julgador e seus juízos morais, éticos, etc. (Moreira e Soares, 2016, p. 65-100).

Acresça-se a isso o fato de que a já propalada discricionariedade judicial, que mantém bases no positivismo, foi trocada por uma nova. E uma pior! Pois agora a postura discricionária aparece completamente carente de limites. É o que se chama de “pós-positivismo à brasileira”: um positivismo agravado!

Em complemento: a má-compreensão do positivismo leva, via de consequência, também à incompreensão dos princípios que, em tese, deveriam respaldar um viés “pós-positivista”. O que observa é que positivismo jurídico foi “rechaçado” não por uma nova intelecção do Direito, mas sim com algo que não se mostra condizente com o Constitucionalismo Contemporâneo, no caso um discurso valorativo e meramente pragmático. Entretanto, como bem lembra a doutrina:

ao que tudo indica, o Brasil parece possuir um direito que se legitima simbolicamente em função de uma argumentação não sistemática, fundada na autoridade dos juízes e dos tribunais; mais preocupada com o resultado do julgamento do que com a reconstrução argumentativa de seus fundamentos e do fundamento dos casos anteriores (Rodríguez, 2013, p. 15).

De igual maneira, os “neoconstitucionalistas” pátrios, são muitos. Talvez, contudo, esteja na figura de Luís Roberto Barroso e de Ana Paula de Barcellos sua representação mais fulgente. Tais autores sustentam, resumidamente, que a nova interpretação constitucional

tem respaldo nos princípios, entendidos estes como cláusulas abertas que servem para inserção de valores no ordenamento jurídico e, via de conseguinte, na interpretação e aplicação. Eis um trecho paradigmático:

[...] A grande virada na interpretação constitucional deu-se a partir da difusão de uma constatação que, além de singela, sequer era original: não é verdadeira a crença de que as normas jurídicas em geral – e as normas constitucionais em particular – tragam sempre em si um sentido único, objetivo, válido para todas as situações sobre as quais incidem. E que assim, caberia ao intérprete uma atividade de mera revelação do conteúdo preexistente na norma, sem desempenhar qualquer papel criativo na sua concretização. A nova interpretação constitucional assenta-se no exato oposto de tal proposição: as cláusulas constitucionais, por seu conteúdo aberto, principiológico e extremamente dependente da realidade subjacente, não se prestam ao sentido unívoco e objetivo que uma certa tradição exegética lhes pretende dar. O relato da norma, muitas vezes, demarca apenas uma moldura dentro da qual se desenham diferentes possibilidades interpretativas. À vista dos elementos do caso concreto, dos princípios a serem preservados e dos fins a serem realizados é que será determinado o sentido da norma, com vistas à produção da solução constitucionalmente adequada para o problema a ser resolvido (Barroso e Barcellos, 2010, p. 275).

Streck escreveu texto, demonstrando os motivos pelos quais teria “abandonado” o *neoconstitucionalismo* e traça críticas a este, em razão de que o termo faria sentido se referente ao constitucionalismo compromissário do pós-guerra, mas nunca à prática de atos discricionários e de ativismos⁶ (Matsuura e Vasconcellos, 2016), que, sob o manto da ponderação de princípios, trazem a tona decisões judiciais discricionárias, pautadas em valores próprios, o que imposição contraria a democracia:

[...] não faz mais sentido continuar a utilizar a expressão neoconstitucionalismo para mencionar aquilo que

venho querendo apontar em minhas obras: a construção de um direito democraticamente produzido, sob o signo de uma constituição normativa e integrante da jurisdição, em que o direito possua DNA e seja reduzido ao máximo grau de discricionariedade. É preferível chamar o constitucionalismo instituído a partir do segundo pós-guerra de Constitucionalismo Contemporâneo (CC), para evitar os mal-entendimentos que permeiam o termo neoconstitucionalismo. Nessa medida, pode-se dizer que o CC representa um redimensionamento na práxis político-jurídica, que se dá em dois níveis: no plano da Teoria do Estado e da Constituição, com o advento do Estado Democrático de Direito; e no plano da Teoria do Direito, no interior da qual se dá a reformulação da teoria das fontes (a supremacia da lei cede lugar à onipresença da Constituição); na teoria da norma (devido à normatividade dos princípios – atenção: os princípios não como valores e, sim, operando no código lícito-ilícito), na teoria da interpretação, que, nos termos que proponho, representa uma blindagem às discricionariedades e ativismos, a partir da construção de uma teoria da decisão judicial e em uma teoria da decisão, que complementa a teoria da interpretação (Streck, 2014).

Em outro texto, o mesmo autor acima citado, esclarece mais pormenorizadamente que se aproximou em dado momento do neoconstitucionalismo muito mais pela nomenclatura do pelo conteúdo que a ele vem sendo reservado, principalmente quando o assunto é interpretação e à aplicação do direito⁷ (Streck, 2011, p. 11). Isto porque, conquanto aceite que o Brasil ingressou de modo tardio neste novo mundo constitucional, isso não se mostra uma boa justificativa para se apostar no direito a partir do protagonismo judicial.

Ao contrário, neoconstitucionalismo deve ser compreendido como um novo paradigma, porquanto o direito – do paradigma oriundo do segundo pós-guerra – deixa de ser regulador para assumir uma feição transformadora das relações sociais. O mesmo se diga quanto ao pós-positivismo, que, na prática, está muito distante de representar uma decorada do positivismo,

⁶ Há quem diga que criticar o ativismo judicial é uma loucura. É o caso de Ada Pellegrini Grinover, em entrevista ao site Consultor Jurídico realizada em julho de 2016: “O juiz atual tem que ser ativo, sim! Claro que tem que ter limites, que são a razoabilidade, a motivação, não pode se substituir ao administrador. Mas o juiz tem que ser ativo porque o Judiciário é protagonista do Estado de Direito. Ele é construtor do Estado de Direito e, se os outros poderes se omitem como acontece muitas vezes com as políticas públicas porque a administração não faz o que deveria fazer, a posteriori o juiz tem que intervir. O Judiciário está assumindo esse papel por omissão dos outros poderes. Por que foi o Supremo que teve que decidir sobre o aborto de fetos anencéfalos quando tinha 20 projetos de lei no Congresso dizendo a mesma coisa? Mas eles se divertem mais fazendo comissão parlamentar de inquérito ou fazendo o processo do impeachment... Então, a Justiça ocupa o espaço. E hoje a configuração do Judiciário é completamente diferente. O seu papel, a sua função é diferente” (Matsuura e Vasconcellos, 2016).

⁷ Sobre este ponto, vale a transcrição: “Deixando mais claro isso: em nenhum momento me filiei aos postulados teóricos provenientes da teoria da argumentação, que veem uma relação de complementariedade entre o direito e a moral. Tampouco fui partidário da fórmula/regra da ponderação como modelo privilegiado de realização do direito através dos princípios. Na verdade, em minhas pesquisas, sempre desenvolvi uma atividade crítica em relação a ambos os fatores. Também nunca pude concordar com aquelas propostas neoconstitucionalistas que procuravam desenvolver uma versão mais analítica do fenômeno jurídico, uma vez que minha filiação à hermenêutica me atirava inexoravelmente no chão da história e da necessidade de dar conta da tradição sobre a qual repousa o fenômeno jurídico (algo que passa ao largo das preocupações de uma teoria de matriz analítica). Assim, no contexto do que pode ser entendido como neoconstitucionalismo, minhas ideias sempre representaram muito mais uma atitude crítica do que de associação ou defesa de seus postulados. Nesse sentido, torna-se necessário afirmar que adoção do nomen juris “neoconstitucionalismo” certamente é o motivo de ambiguidades teóricas e até de mal-entendidos” (Streck, 2011, p. 11).

mesmo porque superação tal só seria implementada na medida em se deixasse para traz a discricionariedade judicial, tão característica desta escola. Eis, mais uma vez, o que diz Lenio Streck a esse respeito:

o que ocorreu é que voltamos a um lugar de onde nunca saímos: o velho positivismo. Isso porque apostamos em uma 'autônoma razão teórica' e quando ela não é 'suficiente' delegamos tudo para a razão prática...! [...] Por que isto é assim? Porque os juristas assumem posturas paradoxais. Se é possível considerar superado o paradigma objetivista (lembramos que Descartes e Kant já o superaram há tantos séculos), ao mesmo tempo apostase cada vez mais no mito do dado, como é o caso específico das súmulas vinculantes e os efeitos de uma decisão sobre outras (como consta no projeto do novo CPC e já prevê o CPC em vigor). Melhor dizendo, quer-se superar o mito da plenipotenciariade da lei (onde a lei é igual ao direito) com outras (novas) tentativas objetivistas e objetificadoras. [...] Na verdade, está-se diante de um sincretismo ad hoc: quando interessa ao establishment dogmático (aos detentores da fala), lança-se mão da filosofia da consciência; quando já não há como 'segurar' esse 'estado de natureza hermenêutico', decorrente dessa 'livre convicção', 'livre convencimento', 'íntima convicção' (e suas decorrências, como o pranprincipiolismo, o axiologismo, o pragmatismo, etc.), apela-se ao mito do dado ... E tudo começa de novo, como um eterno retorno...! (Streck, 2010, p. 114-118).

Perceba-se como entender o direito a partir desta perspectiva ligada neoconstitucionalismo (que "abre o direito a valores") pode causar problemas, notadamente a chancela de decisões subjetivas, difíceis de controlar. Isto porque, arremata-se, valores são extremamente controvertidos, e a adoção de uma teoria fundada nestes pode significar, por via indireta, a convivência com subjetivismos, característicos de decisões irracionais que prejudicam uma prestação jurisdicional de qualidade. Eis, mais uma vez, a importância do tema, pois, rememorando Maurício Ramires, "a história da exigência de fundamentação da decisão judicial é a história da contenção do arbítrio do julgador" (Ramires, 2010, p. 35).

Um viés hermenêutico: a aplicação da regra ao caso não é algo simplório!

Consectário lógico da desconstrução e desconstituição de planejamentos tributários via conceitos indeterminados é o de que, inconfundíveis a norma com o texto, embora este seja elemento importante, não é ele

a solução acabada. A norma, ou seja, a solução do caso, não está contida (encapsulada) na lei (no texto).

Com efeito, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) possui diversas decisões no sentido de desconsiderar a operação de planejamento tributário, pela ausência de "propósito negocial", por exemplo. O tribunal administrativo, inclusive, em várias oportunidades manteve multa de ofício qualificada por entender que houve fraude ou simulação na reorganização societária, precisamente, pela ausência de propósito negocial.

Situação paradigmática ocorreu quando o CARF negou provimento de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, com fundamento em uma "justiça social", que impossibilita a reorganização societária sem o propósito negocial:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Anual-calendário: 2006, 2008 OPERAÇÕES DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INADMISSIBILIDADE.

Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais – entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social –, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial. GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. Comprovadas a simulação e o intuito fraudulento, caracterizado pelo dolo específico, impõe-se a aplicação da multa de 150%. Recurso Especial do Contribuinte Negado (CSRF – Acórdão nº 9101-002.429. PA nº 11080.723307/2012-06. Rel. Marcos Aurélio Pereira Valadão, sessão 18/08/2016).

Do voto do relator, extrai-se os parâmetros utilizados para a aplicação da teoria do propósito negocial:

É, pois, o interesse coletivo que impede que as empresas ajam, em seus negócios particulares, como se não pertencessem a uma coletividade, a uma comunidade, a um grupo social. É bem verdade que, a se entender que eventual vantagem fiscal que se possa

ter em razão de determinada estrutura de negócios seja impeditiva à realização do próprio negócio em si, ter-se-ia a invalidade, para fins tributários, de boa parte das incorporações, fusões e cisões que comumente ocorrem nas atividades empresariais (mas não é este o caso presente). Isso porque é evidente que, para o emprego dessas operações de rearranjo societário, pelas empresas, são analisados, dentre outros aspectos, também o aspecto tributário. Porém, o que não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais acima expostos entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social —, é que, para a adoção dessas operações, seja analisado, única e exclusivamente, o seu aspecto tributário (falta de propósito negocial). Por outro lado, a adoção de operações de reorganização societária, pelas empresas, de forma a esconder, ou subtrair à incidência tributária, a verdadeira operação da qual resulta as operações, implica a consideração dessas operações como simuladas, com a consequente qualificação da multa de ofício aplicada. Isso porque, não possuindo essas operações qualquer propósito negocial, configuram-se, antes, meros artificios jurídicos, simples truques organizacionais, objetivando burlar a tributação, ao aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas (“empresas veículo”, “interpostas pessoas”, “testas de ferro”, “laranjas”, etc.) daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem, na precisa dicção do § 1º do art. 167 do Novo Código Civil, e dessa forma, impedindo ou retardando, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente (art. 71 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964).

Crerios bastante subjetivos, pode-se observar, muitas vezes ocultados sob uma suposta argumentação de *princípio*⁸ (Oliveira, 2008, p. 200). Porém quando se está diante de um conceito vago a regular um caso concreto, as possibilidades de sentido são enriquecidas.

Logo, a fundamentação deveria ser marcada pelo esmero e pela minúcia, pois só assim é aberta a possibilidade de controle. E controle decisional é ato umbilicalmente ligado à democracia, até pela circunstância de que se torna inviável pensar em Estado Democrático, conferindo ao julgador (ou até mesmo à fiscalização tributária) poder discricionário para, à luz de conceitos indeterminados, agir a seu bel-prazer, atuando, *verbi gratia*, posturas lícitas, sob um “pano de fundo” conferido pela indeterminação do texto legal.

Ora, interpretar um texto jurídico, não pode ser meramente revelar tais vontades, pela ingênua razão de que é impraticável desconsiderar a modificação e a alteração compreensiva que advém das questões históricas.

O Direito não é e nem pode ser, por exemplo, produto da vontade de um julgador, seja ele administrativo ou judicial. Trata-se de um fruto da própria sociedade, fulcrado na ambiência do Estado Constitucional⁹ (Canotilho, 2003, p. 1131) e Democrático de Direito, que, por sua vez, fornece os elementos necessários à extração de sentidos de um texto, voltado sempre à aplicação em caso. Eis aí o necessário respeito das fontes desse Direito, com vistas a promover o regramento da vida da sociedade.

O sentido de um texto normativo não é unívoco, muito menos detém conteúdo atemporal; a atividade interpretativa não é um trabalho que se limita a reproduzir sentido. Acrescente-se: com o se chama de movimento do giro linguístico, foi superada a metodologia positivista, e assim não se mostra viável separar a compreensão, a interpretação e a aplicação, mesmo porque, como adverte Gadamer (1999, p. 460): “o conhecimento do sentido de um texto e sua aplicação a um caso concreto não são atos separados, mas um processo unitário”. E mais: “o sentido de um texto supera seu autor não ocasionalmente, mas sempre. Por isso a compreensão não é nunca um comportamento somente reprodutivo, mas é, por sua vez, sempre produtivo” (Gadamer, 1999, p. 444).

O jurista, na medida em que interpreta um texto normativo, vê nesta atividade, serem operados os efeitos

⁸ Segue-se aqui a linha doutrinária no sentido de que os princípios possuem uma dimensão de peso que exige sua harmonização com a totalidade do direito, consoante esclarece Oliveira (2008, p. 200): “Sua dimensão de peso implica que, um argumento de princípio sempre se movimenta de forma coerente com relação ao contexto de todos os princípios da comunidade. Desse modo, a justificação do fundamento da decisão só estará correta, na medida em que respeite o todo coerente de princípios num contexto de integridade. Isso implica: os princípios têm, desde sempre, um caráter transcendental, porque, diferentemente das regras, nos remete a uma totalidade na qual, desde sempre, já estamos inseridos: nosso contexto de mundo, de vivências primárias que constituem a significatividade do mundo”.

⁹ Sobre o papel da Constituição, a doutrina: “A Constituição é uma lei dotada de características especiais. Tem um brilho autônomo expresso através da forma, do procedimento de criação e da posição hierárquica das suas normas. Estes elementos permitem distingui-la de outros atos com valor legislativo presentes na ordem jurídica. Em primeiro lugar, caracteriza-se pela sua posição hierárquico-normativa superior relativamente às outras normas do ordenamento jurídico. [...] a superioridade hierárquico-normativa apresenta três expressões. (1) as normas constitucionais constituem uma *lex superior* que recolhe o fundamento da validade em si própria (autoprímazia normativa); (2) as normas de constituição são normas de normas (*normae normarum*) afirmando-se como uma fonte de produção jurídica de outras normas (leis, regulamentos, estatutos); (3) a superioridade normativa das normas constitucionais implica o princípio da conformidade de todos os atos dos poderes públicos com a Constituição” (Canotilho, 2003, p. 1131).

da história¹⁰ (Gadamer, 2008, p. 143). Por isso se diz que na atividade interpretativa ocorre uma fusão de horizontes, um autêntico diálogo que possibilita a compreensão da mensagem passada pelo texto¹¹ (Moreira, 2012, p. 72).

O intérprete compreende a norma partindo de sua pré-compreensão¹² (Grondin, 1999, p. 159). E é esta que vai lhe dar o norte para um pré-projeto interpretativo¹³ (Stein, 1986, p. 37), que, por óbvio, necessita de comprovação, revisão e até mesmo de correção, tendo como mote o caso concreto. Uma vez mais: sempre há uma antecipação de sentido¹⁴ (Streck, 2014 p. 358-359), que surge na primeira aceção do texto sob análise, mesmo porque o intérprete, nesse primeiro contato, não se desnuda de seus pré-juízos. Mas ele – o intérprete – deve deixar que o texto lhe diga algo; deve dialogar com ele, em um verdadeiro juízo de alteridade hermenêutica.

Eis o motivo pelo qual não se pode compreender a decisão da autoridade administrativa como um ato puramente silogístico e simplista. Não seria uma perspectiva correta, nem real, muito menos descritiva do ato de julgar. Ora, sabe-se que enquanto a postura prescritiva objetiva aponta pontos de vista que são mais desejáveis, aprimorados, qualitativamente mais corretos, a posição descritiva se limita e se contenta a informar dados e características que envolvem objeto de estudo; não faz, tampouco impõe, interferências valorativas ou ideais, quanto ao objeto, apenas o descreve, valendo-se de procedimentos que identifiquem analiticamente como tais ocorrem. Uma dicotomia que possui caráter ideal (Adeodato, 2012, p. 591-593), mas que não é suficiente para explicar o ato de decidir se trata de um ato complexo¹⁵ (Schopenhauer, 2008, p. 88), incondizente com a simplificação silogística.

Estas questões são muito importantes acaso se lembre que a maior parte dos planejamentos são desconsiderados pelo CARF por ausência de motivos extratributários, sejam estes negociais ou aqueles considerados como não tributários. E como o propósito negocial restou sem regulação pela legislação brasileira, porém é deveras aplicado pelo CARF (e demais órgãos administrativos), que o estabeleceu como elemento condicional para avaliar a validade ou não dos planejamentos tributários, surge a necessidade de se analisar critérios a serem seguidos para uma boa aplicação, mesmo porque dizer que um planejamento é lícito ou ilícito não é uma atitude meramente silogística.

O que se quer dizer com isso é que, para se considerar um planejamento como abusivo, é importante uma análise do caso concreto, como já inclusive mencionado anteriormente. Equivale dizer: haverá casos em que do mesmo texto normativo serão extraídas normas diferentes a casos também diferentes que envolvam a seara do planejamento tributário. Não existe norma pronta quando se trata de planejamento tributário; por isso, situações legais aparentemente semelhantes não necessariamente serão normativamente similares.

Manutenção ou afastamento de planejamentos tributários: a relevância da integridade no Direito

Nas linhas antecedentes, mostrou-se que a conclusão envolvendo a licitude ou ilicitude de um plane-

¹⁰ Como diz Gadamer (2008, p. 143), referindo-se ao intérprete e não propriamente ao jurista: “ele só possui uma tal consciência porque é histórico. Ele é seu futuro, a partir do qual ele se temporaliza em suas possibilidades. Todavia, o seu futuro não é o seu projeto livre, mas um projeto jogado. Aquilo que ele pode ser é aquilo que ele já foi”.

¹¹ Precisa, neste ponto, a fala de Moreira (2012, p. 72): “pode-se afirmar que jamais existirá um leitor que, com um texto ante seus olhos, leia simplesmente o que está nele. Em toda leitura tem lugar uma aplicação e aquele que lê um texto se encontra dentro do sentido que percebe. O leitor pertence ao texto compreendido. E sempre há de ocorrer que a linha de sentido vai se mostrando a ele ao longo da leitura de um texto, constituindo-se, assim, uma indeterminação aberta. Por isso, a interpretação requer uma pré-compreensão anterior, na medida em que o sentido do texto é atribuído por aquele que interpreta”.

¹² A hermenêutica filosófica, como vem sendo alertado, entende que a “compreensão humana se orienta a partir de uma pré-compreensão que emerge da eventual situação existencial e que demarca o enquadramento temático e o limite de validade de cada tentativa de interpretação” (Grondin, 1999, p. 159).

¹³ Nossos pré-juízos são a força motriz de nossa compreensão, porquanto como releve Stein (1986, p. 37): “O sujeito que compreende é finito, isto é, ocupa um ponto no tempo, determinado de muitos modos pela história. A partir daí desenvolve seu horizonte de compreensão, o qual pode ser ampliado e fundido com outros horizontes. O sujeito que compreende não pode escapar da história pela reflexão. Dela faz parte. Estar na história tem como consequência que o sujeito é ocupado por pré-conceitos que pode modificar no processo da experiência, mas que não pode liquidar inteiramente”.

¹⁴ Acerca da pré-compreensão: “Como consequência, falar a partir da pré-compreensão e dos pré-juízos (tradição) implica assumir que não há a primeira palavra nem grau zero de significação; isso implica igualmente entender que nos movemos em um mundo em que a linguagem é condição de possibilidade, e não algo à nossa disposição (nisso reside a ruptura com os paradigmas metafísicos clássico e moderno, fenomenologia que atravessa inexoravelmente o direito). É afirmar que as coisas (entes) só existem uma vez significadas e que nos compreendemos a partir de textos que significam coisas, e não por deduções feitas a partir de conceitos (universalidades), das quais ‘extrairíamos a singularidade’” (Streck, 2014, p. 358-359).

¹⁵ Com efeito, diante de fenômeno complexos o cérebro humano transforma estímulos oriundos dos órgãos de sentido em uma realidade própria. O que com isso se quer dizer é que a captação dos dados externos ao sujeito não se dá de maneira objetiva, pois o objeto analisado não é autônomo e indiferente ao conhecimento humano. Da filosofia de Schopenhauer, colhe-se a seguinte passagem: “Mesmo sem mudar de ambiente, cada um vive num mundo diferente (microcosmos), os mesmos acontecimentos externos provocam em cada indivíduo um efeito totalmente distinto, e a diferença devida exclusivamente à conformação interna é muito maior do que aquela que a situação externa interpõe entre homens diferentes. Certamente é verdade que cada um tem uma relação direta com as próprias representações, seus próprios sentimentos e as manifestações da própria vontade, e que as coisas externas exercem uma influência apenas na medida em que os causaram; mas é nesses três fatores que o indivíduo vive realmente, e são eles que tornam sua vida feliz ou infeliz. Diz Epiteto: “o que perturba os homens não são as coisas, mas as opiniões que eles têm das coisas” (Schopenhauer, 2008, p. 88).

jamento tributário, não é feita *a priori*, mas sim a partir de elementos angariados pela análise do caso concreto.

Diz-se que o planejamento tributário, para ser regularmente aceito, deve possuir propósito comercial e fundamento econômico, somado à inexistência de abuso de direito, o que se encontra circunscrito na legislação de regência, em especial dos arts. 116, parágrafo único do CTN, 113 e 187, CCB, além dos arts. 421 e 422 deste último diploma.

Conquanto se veja na legislação uma série de conceitos indeterminados, tendo-se como exemplos o propósito comercial, o fundamento econômico e a própria inexistência de abuso de direito, não se vislumbra que a adoção deste tipo de conceituação legal possa ser utilizada pela autoridade administrativa, como um subterfúgio para decidir o caso concreto de modo discricionário ou arbitrário, desconsiderando, por exemplo, planejamentos essencialmente legítimos.

Um exemplo pode ser interessante. Em outra oportunidade, o mesmo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, fixa critérios e adota expressamente a teoria do abuso de forma e sobreleva a relevância da ausência de propósito comercial na averiguação da validade de planejamentos tributários. Com efeito, no acórdão 2302-003.215, uma empresa de calçados foi autuada por simulação. Isto se deu porque ela contratou serviços de industrialização por encomenda de outra empresa ao invés de fazer uso de seus próprios empregados para tal fim. O objetivo disso era único: ela continuaria no *simples*, o que diminui sua carga tributária previdenciária, bem como poderia fruir do benefício de creditamento, quanto aos serviços de industrialização por encomenda, de contribuições da seguridade social, tais como o PIS e a COFINS.

Na medida em que fora apurado que ambas as empresas se situavam no mesmo local, detinham o mesmo objeto social, diversas atividades administrativas comuns e eram, inclusive, controladas por pessoas da mesma família, o CARF compreendeu que houve simulação e abuso de forma jurídica, com fins de evasão fiscal. Aliás, convém realçar, que a ilicitude narrada motivou o órgão administrativo de julgamento a impor multa qualificada de 150%, na forma do 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, como bem se observa do trecho do voto do relator:

Este artigo trata, portanto, da imputação de penalidades pelo lançamento de ofício, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, ou contribuições. Destacouse a denominada multa de ofício (75% ou 150%).

Essas multas são aplicáveis em procedimento de fiscalização, quando se apure a insuficiência, ou o não recolhimento, de tributos e contribuições por parte

do sujeito passivo da obrigação tributária. Portanto, correta a postura adotada pela autoridade fiscal no sentido de que o lançamento estava sujeito à multa de ofício (75% ou 150%).

Especificamente quanto à qualificação da multa em 150%, cumpre ressaltar que restou comprovado nos autos a conclusão fiscal no sentido de que houve a ocorrência de ato simulatório consistente na utilização da empresa Calçados Rosely Ltda., enquadrada na sistemática de recolhimento do Simples Nacional, para a alocação de seus próprios empregados.

Este abuso de forma foi caracterizado pela demonstração de que a recorrente simulou, fingiu negócio jurídico inexistente, tendo por fundamento os princípios da primazia da realidade e da verdade material e encontrando respaldo nos artigos 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN. Ora, evidente a presença do elemento subjetivo.

Acrescente-se que a recorrente não apresenta nenhuma razão, por absurda que fosse, para ter cometido, de forma não intencional, um deslize dessa grandeza. Apenas tenta negar a configuração da simulação. Destarte, a multa deve ser mantida.

Um caso, portanto, que fornece critérios relevantes, mas que para ser compreendido em sua complexidade, demanda análise não da ementa (transcrita a seguir), mas destas minúcias, só extraídas da riqueza fática que o caso contém e que se resumiu acima. Eis como a utilização da ementa se torna perigosa, porquanto vaga:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
Período de apuração: 01/01/2009 a 31/07/2010
DIREITO TRIBUTÁRIO. DESCRIÇÃO DA REALIDADE FÁTICA. COMPROVAÇÃO. INDÍCIOS CONVERGENTES. O Direito Tributário não é avesso à utilização da prova indiciária ou indireta para referendar a desconsideração de atos, fatos ou negócios jurídicos aparentes, desde que a comprovação resulte de uma soma de indícios convergentes que leve a um encadeamento lógico suficientemente convincente da ocorrência do fato.
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INTERPOSTA PESSOA OPTANTE DO SIMPLES. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE.

O procedimento administrativo de caracterização da prestação de serviços por segurados à outra empresa que não aquela para o qual foi contratado tem por fundamento os princípios da primazia da realidade e da verdade material e encontra respaldo nos artigos 116, parágrafo único, e 149, VII, do CTN, sendo irrelevante qualquer procedimento de desconstituição, inaptidão ou exclusão da pessoa jurídica do SIMPLES. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DO ELEMENTO SUBJETIVO. Sobre o imposto apurado em procedimento fiscal, incide multa de

ofício qualificada (150%) sempre que o contribuinte, mediante uma das condutas dolosas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n° 4.502/64, busque defraudar o fisco. Art. 44, § 1°, da Lei n° 9.430/1996. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Eis ainda o motivo pelo qual se clama pela integridade no âmbito do CARF. No sentido empregado por Dworkin, pois é com este autor que se apreende que os Tribunais e demais agentes decisores, ao julgar um novo caso, devem respeito à história institucional da aplicação daquele instituto e, para facilitar sua fala, o autor faz uma metáfora: a do romance em cadeia (Dworkin, 2001, p. 238):

cada juiz, então, é como um romancista na corrente. Ele deve ler tudo o que outros juizes escreveram no passado, não apenas para descobrir o que disseram, mas para chegar a uma opinião sobre o que esses juizes ‘fizeram’ coletivamente, da maneira como cada um de nossos romancistas formou uma opinião sobre o romance coletivo escrito até então. Qualquer juiz obrigado a decidir uma demanda descobrirá, se olhar nos livros adequados, registros de muitos casos perfeitamente similares, decididos há décadas ou mesmo séculos por muitos outros juizes, de estilos e filosofias judiciais e políticas diferentes. Ao decidir o novo caso, cada juiz deve considerar-se como parceiro de um complexo empreendimento em cadeia, do qual essas inúmeras decisões, estruturas, convenções e práticas são a história; é seu trabalho continuar essa história no futuro por meio do que ele faz agora. Ele ‘deve’ interpretar o que aconteceu antes porque tem a responsabilidade de levar adiante a incumbência que tem em mãos e não partir em alguma nova direção. Portanto, deve determinar, segundo seu próprio julgamento, o motivo das decisões anteriores, qual realmente é tomado como um todo, o propósito ou o tema da prática até então.

As rupturas devem ser devidamente fundamentadas, consoante a integridade¹⁶ (Dworkin, 2007, p. 286) do direito, sob pena de ser criado um quadro de ‘anarquia interpretativa’, no qual cada juiz ou tribunal julgaria a partir de uma espécie de ‘marco zero’, em franco desrespeito ao contraditório. Com efeito, as palavras do autor a respeito da integridade do direito:

começa no presente e se volta para o passado na medida em que seu enfoque contemporâneo assim o determine. Não pretende recuperar, mesmo para o direito atual, os ideais ou objetivos práticos dos políticos que primeiro o criaram. [...] Quando um juiz declara que um determinado princípio está imbuído no direito, sua opinião não reflete uma afirmação ingênua sobre os motivos dos estadistas do passado, uma afirmação que um bom cínico poderia refutar facilmente, mas sim uma proposta interpretativa: o princípio se ajusta a alguma parte complexa da prática jurídica e a justifica; oferece uma maneira atraente de ver, na estrutura dessa prática, a coerência de princípio que a integridade requer. O otimismo do direito é, nesse sentido, conceitual; as declarações do direito são permanentemente construtivas, em virtude de sua própria natureza (Dworkin, 2007, p. 274).

Em decorrência da passagem acima, denota-se que um direito que seja caracterizado pela integridade propicia a indicação do(s) princípio(s) em face de vindouro(s) caso(s) concreto(s), os quais devem ser tratados como um evento único e irrepitível. Dworkin não visualiza uma colisão de princípios, mas uma concorrência entre estes em um determinado caso. Logo, em cada caso, observando-se os argumentos trazidos pelos participantes da relação processual, bem como atentos às discussões pretéritas sobre aqueles direitos envolvidos, será possível compreender que o conflito é apenas aparente. Por isso, calha dizer, com respaldo em Francisco Motta, que:

Direito como integridade supõe que as pessoas têm direito a uma extensão coerente e fundada em princípios, das decisões políticas do passado, mesmo quando os juizes divergem profundamente sobre seu significado. Trata-se de compreender o Direito como ‘totalidade’ ou como ‘completeza’ sustentando que as pessoas têm como pretensões juridicamente protegidas todos os direitos que são patrocinados pelos princípios que proporcionam a melhor justificativa da prática jurídica como um todo (Motta, 2012, p. 103-104).

A explicação, como citado, é feita através da metáfora do “romance em cadeia” (Dworkin, 2007) que serve, então, para que se possa compreender que cada juiz assume o papel similar à de um romancista que es-

¹⁶ Sobre a noção de integridade, a passagem doutrinária adiante: “[...] Dworkin pretende que sua ideia de integridade seja algo além e acima da consistência, da ideia de tratar casos similares de maneira similar ou, como ele diz, da mera ‘elegância’. A integridade, por outro lado, considera fundamentalmente a maneira como as pessoas devem ser tratadas e considera que os direitos dão origem e limitam as decisões a respeito do futuro da comunidade” (Guest, 2010, p. 79). E ainda: “O direito como integridade [...] pede ao juiz que se considere como um autor na cadeia do direito consuetudinário. Ele sabe que outros juizes decidiram casos que, apesar de não exatamente iguais ao seu, tratam de problemas afins; deve considerar as decisões deles como parte de uma longa história que ele tem de interpretar e continuar, de acordo com suas opiniões sobre o melhor andamento a ser dado à história em questão. [...] O veredito do juiz – suas conclusões pósinterpretativas – deve ser extraído de uma interpretação que ao mesmo tempo se adapte aos fatos anteriores e os justifique, até onde isso seja possível” (Dworkin, 2007, p. 286).

creve um capítulo para uma obra coletiva. Tem ele – o julgador administrativo – que conhecer os “capítulos” anteriores subscritos pelos demais para se inteirar da narrativa e, aí sim, procurar construir uma história que não se dissocie e acima de tudo preserve a linha de raciocínio já estabelecida preteritamente. Não lhe é, destarte, autorizado ignorar o que passou tampouco transformar o “livro de autoria coletiva” em um “conto desconectado”. Ao revés, seu capítulo tem de ter uma ligação com o passado, para propiciar uma abertura ao futuro e viabilizar a evolução da história, não apenas sua repetição¹⁷ (Dworkin, 2001, p. 238).

Uma decisão para este autor estará justificada não apenas quando reverencia a justeza e perfeita aplicação dos procedimentos, mas também quando respeita a coerência principiológica que compõem a integridade moral da comunidade.

Em outra terminologia: em Dworkin (2007, p. 316) (e no “método” de Hércules¹⁸) se tem preocupação com o resultado da decisão. Esta, para ser justificada, deve respeitar a coerência de princípios que compõem a integridade moral da comunidade. E princípio não é um *a priori* contido em um texto ou enunciado de precedente. O argumento de princípio referido pelo autor em comento remete o intérprete à totalidade referencial destes instrumentos jurídicos. Não há, deste modo, como acreditar que se possa distinguir, de modo antecipado, um princípio jurídico de um princípio moral ou social (Dworkin, 2007, p. 305 e ss). Em suma: o direito como integridade objetiva reconstruir a história jurídica de uma comunidade, de modo a percorrer um caminho adequado à obtenção de respostas corretas¹⁹ (Cattoni de Oliveira, 2008, p. 21).

Se desconsideração de um planejamento houver, faz-se imperiosa uma fundamentação escoreta, que possua como lastro um histórico de decisões proferidas em casos semelhantes, as quais serviriam de norte para o contribuinte na adoção de suas posturas. A desconsideração, portanto, não é feita por uma postura subjetiva da autoridade fiscal, que poderia se valer *aprioristicamente* de válvulas de escape decisórias, elencando fórmulas a respeito destes conceitos indeterminados que destoam da doutrina e dos precedentes firmados no passado. Uma fundamentação adequada é algo impositivo, pois só

assim é possível espelhar uma reconstrução dos elos da cadeia discursiva, embaixadores de precedentes firmados historicamente. Assim agindo, o agente fiscalizador, lançador e decisor estará, antes de mais nada, garantindo a segurança jurídica.

Se um planejamento tributário legítimo deve possuir propósito negocial e fundamento econômico, somado à inexistência de abuso de direito, como dito anteriormente, é curial salientar que o contribuinte ao exercer seu direito de planejar não pode contrariar a finalidade social de sua empresa, porquanto assim agindo estaria contrariando a finalidade da própria norma.

Não se nega que a economia tributária é um direito, decorrente da liberdade do contribuinte de auto-organização negocial, atendidos certas limitações legais, tendo como fim seus interesses. O fato é que este planejar, não se caracteriza um direito subjetivo e, portanto, distante da figura do abuso de direito, como vem se falando.

Ora, tendo-se como exemplo as sociedades empresárias, as quais visam auferir lucros, não se arquiteta a adoção de medidas despidas de qualquer propósito negocial nas suas transações diversas. Exatamente por isso, ofende-se a ordem jurídica agir sem propósito, apenas com vistas a burlar a incidência tributária. Uma incoerência com a própria origem e finalidade da empresa.

Mas, algo é claro: se o contribuinte tem o direito fundamental de se planejar, a ausência de propósito negocial é algo a ser provado pelo fisco, mesmo porque os direitos fundamentais são firmados exatamente para coibir abusos estatais e não o inverso. Ao contrário do que por vezes se sustenta, a presunção não é de invalidade das operações. Estas, acaso nutram correlação com o objeto social da empresa, presumem-se válidas e dotadas de propósito negocial, até a sobrevinda de prova em contrário. Do contrário, para nos valermos de expressão doutrinária, sai-se do *reino da lei* (ou do ordenamento, como se reputa mais adequado) para ir em direção ao *reino do arbítrio* e do *subjetivismo*. Uma passagem interessante de Enterría Garcia:

a pesar de que su formulación podrea sugerilo, el concepto de “reino de la Ley” no es preciusamente retórico. Tiene, por el contrario, un sentido técnico muy

¹⁷ Em que pese as singularidades da operacionalidade do direito na *common law* e na *civil law*, vale conferir Dworkin (2001, p. 238).

¹⁸ O juiz Hércules é uma figura metafórica criada por Dworkin. É ele – Hércules – responsável para dizer qual o princípio adequado, quando diante de um hard case. Esse juiz terá um trabalho sobre-humano para atingir a resposta correta. Salienta Dworkin (2007, p. 316): “Hércules nos é útil exatamente porque é mais reflexivo e autoconsciente do que qualquer juiz verdadeiro precisa ou, dada a urgência do trabalho, poderia ser. Sabemos que os juízes reais decidem a maioria dos casos de maneira bem menos metódica, mas Hércules nos mostra a estrutura oculta de suas sentenças, deixando-as assim abertas ao estudo e à crítica”.

¹⁹ Acerca da incompreendida resposta correta, Cattoni de Oliveira (2008, p. 21): “A tese da única resposta correta [de Dworkin] é, sobretudo, uma questão de postura ou atitude, definidas como interpretativas e auto-reflexivas, críticas construtivas e fraternas em face do direito como integridade, dos direitos individuais compreendidos como trunfos na discussão política e do exercício da jurisdição por esse exigida; uma questão que, para Dworkin, não é metafísica, mas moral e jurídica”.

rigoroso y estricto. Significa que todo órgano público (del Rey abajo) ejerce el poder que la Ley ha definido previamente, en la medida tasada por la Ley, mediante el procedimiento y las condiciones que la propia Ley establece. Sólo la Ley manda y todos los agentes públicos, administrativos o judiciales, en cuanto “agentes” comisionados por el Pueblo, son simples ejecutores de la misma, que comprueban que el supuesto de hecho previsto por la Ley se ha producido y que seguidamente se limitan a particularizar la consecuencia jurídica que la Ley ha determinado previamente que procede (Enterria, 1995, p. 129).

De mais a mais, conquanto se critique por vezes a amarração centrada na legalidade estrita tão característica do direito tributário, esta mesma legalidade também constitui a dupla face entre o limite da exação e o desejo de nada pagar a título tributos, conforme bem pontua Scaff:

não se deve perder de vista que esta Legalidade Tributária possui uma dupla face, pois, de um lado, limita o desejo de nada-pagar-de-tributos dos agentes econômicos impondo-lhes uma contribuição específica e determinada para a manutenção e expansão dos serviços públicos; e, de outro lado, estabelece um limite para a extração desta contribuição, limitando-a àquilo que tiver sido aprovado pelo Poder Legislativo, órgão que, no desenho democrático, é o mais representativo da sociedade. Assim, convergem ao Legislativo as pressões para delimitação entre o desejo de nada-pagar-de-tributos e a obrigação de contribuir para as necessidades públicas, impondo também limites à extração desta arrecadação decorrente das atividades privadas (Scaff, 2005, p. 561-562).

Como o fisco deve agir então? Pela análise do caso concreto e pelos aportes hermenêuticos, ligados à integridade e também por uma vasta análise e fundamentação, será possível trazer a lume provas que afastem essa presunção de validade das operações²⁰ (Becker, 1999, p. 16-17). Com efeito, o lapso temporal envolvendo as operações, historicamente, é um indício – e não uma prova *iure et iure* – que vem sendo levado em consideração. De mais a mais, é sempre importante que o contribuinte leve em conta se a operação praticada se refere a sociedades coligadas.

O fisco, em casos tais, entende haver indício de ausência de interesses econômicos, mas à luz do que

vem se exposto se trata apenas de um indício, porquanto o simples fato de a operação se realizar entre partes vinculadas não quer dizer que há afronta à lei tributária. Isto, com efeito, confirma que somente poderá haver infração à luz do caso concreto e nunca aprioristicamente. Outro elemento que gera desconfiância dentre os julgadores (administrativos, notadamente), diz respeito à operação que somente tem objetivos de reduzir a carga tributária. Claro que é importante que o contribuinte explicito o “motivo” e também a “finalidade” dos atos e negócios que constituem o “pano de fundo” do planejamento que pretende opor à fiscalização. Por que e para quê realizou tais operações? São perguntas as serem feitas pelo planejador, sob pena de ver seu planejamento contraposto, sofrendo, via de consequência, autuações.

Isto porque, como vem se alertando incessantemente, se o contribuinte tem o direito de planejar suas atividades, isto não lhe outorga a possibilidade de agir com intuito de se organizar no único desígnio de obter economia tributária, promovendo atos e negócios sem causa.

Conclusões

Em suma: o deve contribuinte ficar atento e indicar, de modo claro, analítico, preciso e real, as razões de caráter econômico, comercial, societário ou financeiro que deram ensejo (causa) à operação. Se assim feito e presentes razões outras que não a mera economia fiscal, o fisco não terá razão válida para desconsiderar a operação. Tome-se como exemplo de razões válidas: ganho de eficiência nas atividades e no mercado, o aumento da margem de lucratividade, sucessões hereditárias e preservação patrimonial de herdeiros, busca de financiamentos, dentre tantos outros.

Além dos mais, as operações devem estar substanciadas em laudos, pareceres, relatórios ou estudos. Se sim, se fará muito pertinente averiguar se subsiste prazo razoável entre a operação efetivada de planejamento tributário a sua fiscalização, devidamente formalizada através de laudos técnicos, pareceres, relatórios ou estudos, motivados e firmados por profissionais idôneos, com experiência atestada e/ou notória.

De tudo o que resumidamente se propôs, é possível observar que notadamente a partir parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, em 2001, a

²⁰ Do contrário, ter-se-á insegurança, sendo perfeitamente aplicável, feitas as devidas adaptações análogas, a crítica doutrinária de Becker quando afirma que: “As leis do imposto de renda são alteradas – contínua e mensalmente – por outras leis, decretos-leis, portarias ministeriais, pareceres normativos e outros atos de órgãos governamentais. A proliferação dessas alterações é tão rápida e contínua que o Governo não se dá mais ao trabalho de consolidar tudo em novo Regulamento do Imposto de Renda, cuja sigla, hoje, é uma ironia: RIR. Por tudo isso, [...] conclui Luigi Emaudi: ‘A finalidade do imposto não é a de buscar fundos para o erário, mas a de provocar repugnância ao contribuinte’” (Becker, 1999, p. 16-17).

discussão acerca do planejamento tributário de conteúdo válido foi potencializada. Viu-se que a divergência de posições é grande, havendo quem sustente que apenas procedimentos expressamente previstos em lei são legítimos para fundamentar a economia fiscal. Por outro viés, encontram-se os que dizem que o planejamento tributário é direito enquanto não encontrar vedação em lei.

Sem a adoção das cautelas supracitadas – aptas a justificar a causa central do ato ou negócio motivador do planejamento –, acreditando-se na falácia de “esperanzas”, o contribuinte está sujeito às consequências previstas em lei.

Referências

- ABRAHAM, M. 2018. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 496 p.
- ADEODATO, J.M. 2012. Conjetura e Verdade. In: J.M.ADEODATO (coord.), *Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo, Saraiva, p. 591-593
- BALEIRO, A. 1990. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. São Paulo, Forense, 523 p.
- BARROSO, L.R.; BARCELLOS, A.P. de. 2010. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: V.A. DA SILVA (coord.), *Interpretação constitucional*. São Paulo, Malheiros, p. 274-292.
- BECKER, A.A. 1999. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 749 p.
- CANOTILHO, J.J.G. 2003. *Direito Constitucional e teoria da constituição*. 2ª ed., Coimbra, Almedina, 1512 p.
- CARVALHO, P. de B. 2002. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 553 p.
- CATTONI DE OLIVEIRA, M.A. 2008. Ronald Dworkin: de que maneira o Direito se assemelha à Literatura? In: A.K. TRINDADE; R.M. GUBERT; A. COPETTI NETO (orgs.), *Direito & Literatura: ensaios críticos*. Porto Alegre, Livraria do Advogado, p. 21-38.
- DWORKIN, R. 2001. *Uma Questão de Princípio*. São Paulo, Martins Fontes, 593 p.
- DWORKIN, R. 2007. *O império do direito*. 2ª ed., São Paulo, Martins Fontes, p. 513 p.
- ENTERRÍA, E.G. de. 1995. *La lengua de los derechos*. Madrid, Alianza, 261 p.
- GADAMER, H.-G. 2008. *Hermenêutica em retrospectiva. Vol. II. A virada hermenêutica*. Petrópolis, Vozes, 212 p.
- GADAMER, H.-G. 1999. *Verdade e Método. Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. 3ª ed. Petrópolis, Vozes, 731 p.
- GRECO, M.A. 2004. *Planejamento Tributário*. São Paulo, Dialética, 495 p.
- GRONDIN, J. 1999. *Introdução à hermenêutica filosófica*. São Leopoldo, Editora Unisinos, 335 p.
- GUEST, S. 2010. *Ronald Dworkin*. Rio de Janeiro, Elsevier, 316 p.
- MARTINS, N. 2012. A figura da primazia da substância sobre a forma em contabilidade e em direito tributário. In: R.Q. MOSQUERA; A.B. LOPES (coords.), *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo, Dialética, 267-280 p.
- MATSUJURA, L.; VASCONCELLOS, M. de. 2016. Com executivo e legislativo em crise, o judiciário tomou conta de tudo. *Consultor Jurídico*, [S.l.], 12 jul. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-jul-12/entrevista-ada-pellegrini-grinover-advogada-processualista>. Acesso em: 19/07/2017.
- MOREIRA, N.C. 2012. *Direitos e garantias constitucionais e tratados internacionais de direitos humanos*. São Paulo, Fórum, 206 p.
- MOREIRA, N.C.; SOARES, P.V.L.S. 2016. Um breve ensaio sobre a relação entre direito e moral na jurisdição constitucional brasileira à luz da obra medida por medida, de William Shakespeare. *Revista de Derechos Humanos y Estudios Sociales*, 15:54-89.
- MOTTA, F.J.B. 2012. *Levando o direito a sério*. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 232 p.
- OLIVEIRA, R.T. de. 2008. *Decisão judicial e o conceito de princípio: a hermenêutica e a (in)determinação do direito*. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 248 p.
- RAMIRES, M. 2010. *Crítica à aplicação de precedentes no Brasil*. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 166 p.
- RODRIGUEZ, J.R. 2013. *Como decidem as cortes? Para uma crítica do direito (brasileiro)*. Rio de Janeiro, Editora FGV, 250 p.
- SANTOS, R.T. 2015. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*, 243:126-125.
- SCAFF, F.F. 2005. Quando as Medidas Provisórias se Transformaram em Decretos-Lei ou Notas sobre a Reserva Legal Tributária no Brasil. In: R.C.B. FERRAZ (coord.), *Princípios e limites da tributação*. São Paulo, Quartier Latin, p. 559-585.
- SCHOPENHAUER, A. 2008. *A arte de ser feliz*. São Paulo, Martins Fontes, 137 p.
- STEIN, E. 1986. *Crítica da ideologia e racionalidade*. Porto Alegre, Movimento, 117 p.
- STRECK, L.L. 2011. Contra o neoconstitucionalismo. *Constituição, economia e desenvolvimento: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, 4:9-27. Disponível em: http://www.abdconst.com.br/revista/revista_final4.pdf. Acesso em: 15/01/2017.
- STRECK, L.L. 2014. Eis porque abandonei o “neoconstitucionalismo”. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 13 mar. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-mar-13/senso-incomum-eis-porque-abandonei-neoconstitucionalismo>. Acesso em: 15/01/2017.
- STRECK, L.L. 2010. *O que é isto: decido conforme minha consciência?* 2ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 128 p.
- STRECK, L.L. 2004. *Verdade e consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. 5ª ed., São Paulo, Saraiva, 594 p.
- TORRES, H. 2003. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 510 p.

Submetido: 01/12/2017

Aceito: 10/04/2018