

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO

ARGUMENTAÇÃO TRIBUTÁRIA DE LÓGICA SUBSTANCIAL

DISSERTAÇÃO (MESTRADO)

Orientador: *Professor Associado José Maria Arruda de Andrade*

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO/SP

2015

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO

ARGUMENTAÇÃO TRIBUTÁRIA DE LÓGICA SUBSTANCIAL

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em direito, na área de concentração *Direito Econômico, Financeiro e Tributário*, sob a orientação do Professor Associado José Maria Arruda de Andrade.

SÃO PAULO

2015

DATA DE DEFESA: _____

RESULTADO: _____

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Assoc. Dr. José Maria Arruda de Andrade _____
Universidade de São Paulo

Prof. Dr. _____
Universidade de São Paulo

Prof. Dr. _____
Universidade _____

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
São Paulo/SP
Ano de Depósito: 2016

“Science is not an intellectual computing-machine: it is a slice of life” – S. E. Toulmin

RESUMO

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. *Argumentação tributária de lógica substancial*. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016.

A presente dissertação tem por objetivo analisar o uso do argumento de “propósito negocial” nas decisões de direito tributário proferidas, especialmente, por tribunais e conselhos administrativos. Utiliza, como referencial de explicitação, o “*layout*” argumentativo substancial desenvolvido por Stephen Edelson Toulmin. Toma como recorte decisões de direito tributário que se valeram do propósito negocial ora como elemento de apoio (*backing*), ora como garantia (*warrant*), ora como dados/bases (*data/grounds*), ora como refutação (*rebuttal*). Discute a relação conflituosa existente ente *apoio* e *garantias* na construção do argumento jurídico no momento da decisão por parte do intérprete autêntico. Adota, como ponto de partida, a denúncia da existência de duas tiranias: de um lado, das regras do direito positivo (ênfase no apoio) e, de outro lado, dos valores morais (ênfase nas garantias). Em seguida, acolhe a tese da imprescindibilidade do apoio no campo do direito tributário e analisa o uso de cada um dos dois elementos na composição da estrutura flexível do argumento substancial como instrumento de investigação e exploração do discurso a partir da adoção da ideia de terapia ou análise gramatical. Por fim, encaminha questões sobre a possibilidade da garantia da segurança jurídica e da construção de certezas em contraposição à proposta cética inviabilizadora do debate, ressaltando o papel das regras processuais (processo administrativo e judicial) e das provas na formação da estrutura argumentativa da decisão como compromisso de grupo.

PALAVRAS-CHAVE: propósito negocial, argumento substancial; teoria da argumentação; Stephen Toulmin; apoio; garantia; intérprete autêntico; positivismo; direito e moral; valores; casuísmo; provas; regras processuais

ABSTRACT

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. *Argumentação tributária de lógica substancial*. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2016.

This thesis aims to analyze the use of the "*business purpose*" argument at tax law decisions handed down, especially, by judicial and administrative courts. It uses the substantial argumentative "*layout*", developed by Stephen Edelson Toulmin, as an explanation reference. Taken as cut-off of this thesis, the tax law decisions that have harnessed the business purpose either as *backing* (B), *data/grounds* (D/G), or as *rebuttal* (R). It still, discusses the existing conflict relationship between the "backing" and the "warrant" on the construction of the legal argument at the decision time by the authentic interpreter. It adopts, as a starting point, the complaint of the existence of two tyrannies: one, the rules of positive law (emphasis on *backing*) and, on the other hand, moral values (emphasis on *warrants*). Then, welcomes the thesis of the inevitability support in tax law field and analyzes the use of every one of both elements that composes the substantial argument flexible structure as a research and exploration tool of the speech from the adoption of therapy idea or grammatical analysis. Finally, forwards questions about the possibility of legal certainty assurance and building certainties in opposition to the skeptical proposal that prevents the debate, pointing out the role of procedural rules (administrative and judicial proceedings) and the evidences in forming argumentative structure of the decision as group commitment.

KEYWORDS: business purpose, substantial reasoning; theory of legal argumentation; Stephen Toulmin; backing; warrant; authentic interpreter; positivism; law and moral; values; casuistry; proofs; procedural rules

ABSTRAIT

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. *Argumentação tributária de lógica substancial*. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015.

Cette thèse vise à analyser l'utilisation de l'argument de "l'objectif commercial" dans les décisions de droit fiscal donné, en particulier par les tribunaux et les conseils administratives. La référence explicite c'est la "disposition" argumentative substantielle développé par Stephen Toulmin Edelson. Prend les décisions de droit fiscal de coupe qui ont profité de l'objectif commercial ou comme élément de soutien (B), parfois comme garantie (W), ou comme date/motif (D/G), ou comme réplique (R). Discute le conflit qui existe entre les garanties et le soutien lors de l'établissement de la construction de l'argumentation juridique au moment de la décision par l'interprète authentique. Adopte, comme un point de départ, la plainte de l'existence de deux tyrannies: d'une part, les règles du droit positif (accent sur le soutien) et, d'autre part, les valeurs morales (accent sur les garanties). Puis accueille la thèse du caractère de soutien indispensable dans le domaine du droit fiscale et des analyses de l'utilisation de chacun des deux éléments dans la composition de la structure flexible d' argument substantiel de fond comme un outil de recherche et d'interprétation du discours, de l'adoption de l'idée de la thérapie ou de l'analyse grammaticale. Enfin, transmet des questions sur la possibilité d'assurer la sécurité juridique et la construction de la sécurité par opposition à la proposition sceptiques qui empêche le débat, soulignant le rôle des règles de procédure (des procédures administratives et judiciaires) et des preuves dans la formation de la structure argumentative de la décision comme convention d'un groupe.

MOTS-CLES: objectif commercial, argument substantiel; théorie de l'argumentation; Stephen Toulmin; soutien; garantie; l'interprète authentique; positivisme; droit et moral; valeurs; casuistique; preuves; règle de procédur

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	05
RESUMO (PORTUGUÊS, INGLÊS E FRANCÊS) .. .	11
INTRODUÇÃO .. .	17
 CAPÍTULO I. DELIMITAÇÃO E JUSTIFICATIVAS DO TEMA	
I. 1. POR QUE ARGUMENTAÇÃO DE LÓGICA SUBSTANCIAL?	24
I. 2. POR QUE “PROPÓSITO NEGOCIAL”?	26
I. 3. POR QUE O ESTUDO DE CASOS?	27
 CAPÍTULO II. “PROPÓSITO NEGOCIAL” NO DIREITO BRASILEIRO	
II. 1. A AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL	29
II. 1. 1. EFEITOS TRIBUTÁRIOS DA CAUSA DO NEGÓCIO JURÍDICO ..	29
II. 1. 2. PROPÓSITO NEGOCIAL NO DIREITO COMUM.. ..	37
II. 2. RECEPÇÃO E REFORMULAÇÃO NO BRASIL	46
II. 2. 1. RECEPÇÃO DOUTRINÁRIA	46
II. 2. 2. TENTATIVAS DE POSITIVAÇÃO	49
 CAPÍTULO III. TEORIA DA ARGUMENTAÇÃO NA ANÁLISE DE DECISÕES JURÍDICAS	
III. 1. INTRODUÇÃO EPISTEMOLÓGICA À PROPOSTA ARGUMENTATIVA DE STEPHEN TOULMIN	53
III. 2. ENFOQUE SUBSTANCIAL E ESTRUTURA INTERNA DO ARGUMENTO ..	63

III. 2. 1. OBTENÇÃO DO SIGNIFICADO PELO USO	63
III. 2. 2. ARGUMENTOS CAMPO-VARIANTES	67
III. 2. 3. LÓGICA SUBSTANCIAL E APLICADA	68
III. 3. O MODELO ARGUMENTATIVO	74
III. 3. 1. USO DO MODELO NA EXPLICITAÇÃO DA ESTRUTURA ARGUMENTATIVA	74
III. 3. 2. ARGUMENTO-DECISÃO: ESTRUTURA FLEXÍVEL E NÃO NORMATIVA DO ARGUMENTO SUBSTANCIAL	80

CAPÍTULO IV. O USO DE ARGUMENTOS DE PROPÓSITO NEGOCIAL NAS DECISÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO

IV. 1. O USO DO PROPÓSITO NEGOCIAL NA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA: PADRÕES DE ARGUMENTAÇÃO	86
IV. 1. 1. COMO PROVA DE CONFIRMAÇÃO OU DE REFUTAÇÃO ..	88
IV. 1. 2. COMO FUNDAMENTO PRÓXIMO (GARANTIA) ..	95
IV. 1. 3. COMO FUNDAMENTO REMOTO (APOIO)	103
IV. 2. A DOUTRINA DO PROPÓSITO NEGOCIAL	108
IV. 2. 1. OS PROBLEMAS DO USO DAS FORMULAÇÕES TEÓRICAS COMO FONTES DO DIREITO	108
IV. 2. 2. OS LUGARES DA DOUTRINA NA ESTRUTURA ARGUMENTATIVA: A “FONTE FRACA”	114
IV. 2. 3. O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO ARGUMENTO DE JUSTIFICAÇÃO ..	120
IV. 3. PROPÓSITO NEGOCIAL NA CONSTRUÇÃO DAS GARANTIAS DA DECISÃO ..	123
IV. 4. APLICAÇÃO DO “PROPÓSITO NEGOCIAL”: SEGURANÇA, CERTEZA E OBJETIVIDADE	127
IV. 4. 1. A DISPUTA ENTRE O APOIO E A GARANTIA DA ASSERTÇÃO ..	127
IV. 4. 2. UMA REAVALIAÇÃO DAS GARANTIAS NO CAMPO DO DIREITO ..	130
IV. 4. 3. O JOGO DAS TIRANIAS: SOBRE OS MÉTODOS DE APLICAÇÃO ..	136
IV. 4. 4. O ESPECTRO DO RELATIVISMO E DA INSEGURANÇA DAS DECISÕES ..	140

IV. 4. 5. O APOIO DA VONTADE E A SUA IMPRESCINDIBILIDADE ..	146
IV. 5. LIMITAÇÕES ARGUMENTATIVAS DO RECURSO AO PROPÓSITO NEGOCIAL EM DECISÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO	149
IV. 5. 1. A VEDAÇÃO DA INTERPRETAÇÃO ANALÓGICA	149
IV. 5. 2. IMPLICAÇÕES ESTRUTURAIS SOBRE O ARGUMENTO-DECISÃO ..	158
 CONCLUSÃO	173
 BIBLIOGRAFIA	179
 ANEXO I – PRECEDENTES DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA FEDERAL ..	190
 ANEXO II – OBRA REUNIDA DE STEPHEN EDELSON TOULMIN EM ORDEM CRONOLÓGICA	191
 ANEXO III – REPRESENTAÇÃO ESQUEMÁTICA DA ESTRUTURA DO “MODELO TOULMIN”	200

"(...) é tão difícil encontrar o começo. Ou melhor, é difícil começar no começo. E não recuar mais"

Wittgenstein, "Da Certeza" (§ 471), 1949/51.

INTRODUÇÃO

É útil procurar o sentido inicial de algumas palavras, como "método": a busca ou perseguição de um objetivo qualquer, não necessariamente acompanhado de um procedimento específico, sendo possível se apontar, por exemplo, o "*numphes methodon*" no léxico grego, que consiste na perseguição de uma ninfa, ou jovem noiva com a finalidade de desposá-la.¹ Em geral, a busca do conhecimento pode, de fato, envolver algumas regras especiais, mas há de se concordar que não existe uma receita formal e exata para se ganhar sempre um caso complexo no tribunal ou uma partida de xadrez. Por isso mesmo é comum que os advogados frustrem seus clientes ao não lhes fornecer respostas exatas, mas, simplesmente, probabilidades de êxito. Contudo, como é possível conviver apenas com indicativos e resultados incertos e, ao mesmo tempo, referir a palavras e expressões como segurança jurídica e certezas? Como viver em um mundo probabilístico? Perguntas como estas estariam relacionadas a uma percepção da racionalidade associada à sedutora ideia de método como procedimento técnico, preciso e universal que conduz o fazer científico pelo caminho certo e que, se trilhado corretamente, guiará o espírito para a resposta e, se burlado, à fenda sem fundo do relativismo cético. Mas haveria um meio apropriado para tratar de formulações afeitas ao direito? Porque ocorre que se orientar obstinadamente por uma técnica previamente descrita e testada nem sempre é proveitoso ou mesmo plausível na maior parte das atividades humanas, seja ao se formular um argumento jurídico ou ao se perseguir uma ninfa.

¹ TOULMIN, Stephen. Return to reason. Cambridge: Harvard University Press, 2001, p. 84.

Estas indagações foram realizadas por Stephen Toulmin ao longo de suas obras e uma delas em especial, “*Os usos do argumento*”,² forneceu instrumental de análise pretensamente próprio ou adequado para as ciências chamadas não-lineares ou não-euclidianas, apto a decompor a estrutura das afirmações realizadas na prática da vida que ficou conhecido ao longo do tempo como “*layout substancial*” ou “*modelo Toulmin*”. Teria ele utilidade como lupa de aumento ou “*argumentoscópio*” a fim de melhor esclarecer o momento da aplicação no caso de questões tributárias sensíveis? Seria este um caminho possível para se entender um pouco mais, ao pensarmos especificamente no caso de argumentos jurídicos, sobre a relação entre (i) o direito positivo, ou lei em sentido amplo, (ii) o entendimento e produção intelectual, engajada ou não, da comunidade de juristas, seus livros e artigos, que poderíamos chamar simplesmente de doutrina, e (iii) as decisões proferidas por aqueles habilitados a fazê-lo, os aplicadores? A partir destas indagações, é possível se pensar a respeito da concepção de um trabalho de pesquisa na área do direito, tributário em nosso caso, de maneira semelhante àquela descrita por Eduardo d’Oliveira França: “*Tese: uma ideia e um método a serviço da ideia. Para nós foi: a ideia de um método. Representa este trabalho apenas uma experiência metodológica (...). A procura de um caminho*”.³ Assim, partimos do direito como ciência das mulheres e homens que dele fazem uso para testar a proposta de uma lógica não-linear voltada a tratar de decisões jurídicas com o objetivo de responder se o arranjo substancial é ou não um instrumento útil para examinar argumentos tributários, rumo à experimentação de um caminho metodológico.

Para esta tarefa, utilizamos como recorte os acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que se valeram da ideia de “*propósito negocial*” em suas decisões com o objetivo de perscrutar se o uso foi estável ou se frequentou diferentes elementos da estrutura argumentativa, e em que medida o modelo do qual nos valemos servirá para esclarecer uma questão importante e controversa. O recorte parece adequado porque o combate a planejamentos tributários abusivos levou a jurisprudência administrativa federal a desenvolver diferentes estratégias de fundamentação para neutralizar atos e negócios jurídicos consumados com o fito de economia tributária. Porém, diante da ausência de uma legislação que regulasse a matéria, prevaleceu entre aqueles que se voltavam a tratar sobre o tema uma

² TOULMIN, Stephen Edelson. *Os usos do argumento*. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2006.

³ FRANÇA, Eduardo d’Oliveira. *Portugal na época da restauração*. São Paulo: Editora Hucitec, 1997, p. 11.

postura associada ao direito privado e à liberdade de iniciativa que passaria por ampla rediscussão a partir da edição da Lei Complementar nº 104/2001.⁴ Tal reforma buscou, entre outras coisas, uma adequação ou alinhamento com a discussão travada em países da Europa e da América do Norte desde o início da década de 1990, conforme balanço realizado por Frederik Zimmer,⁵ e o plano do debate se voltou ao encaixe imperfeito entre os institutos extravagantes importados e o ordenamento pátrio. Ao longo dos anos seguintes, as disputas se reavivaram com a tentativa de sua regulamentação, a Medida Provisória nº 66/2002, primeiro diploma no plano federal a tratar expressamente do “*propósito negocial*”, posteriormente rejeitada pelo legislador. Mais recentemente, a fim de se fixarem dois importantes marcos, a Medida Provisória nº 685/2015, ao se voltar às “*razões extratributárias relevantes*”, chamou novamente a atenção para o tema dos limites e dos fundamentos envolvidos em atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com o objetivo de redução do pagamento de tributos.

Neste ínterim, além da positivação de regras municipais que se voltaram a reproduzir o texto da medida proposta pelo Poder Executivo em 2002, como a Lei Municipal de São Paulo nº 14.133/2006,⁶ utilizada na fundamentação de decisões do Conselho Municipal de Tributos (CMT),⁷ observou-se também inúmeras citações ao “propósito negocial” como racional de votos e acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), muitos dos quais analisados ao longo da presente pesquisa, mesmo diante da ausência de sua previsão na legislação federal. O uso desta expressão, contudo, variou enormemente entre os julgamentos, ora servindo como prova ou indício, ora como convicção suficiente para apontar a outro instituto

⁴ Como representante de tal postura, citamos: XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Editora Dialética, 2001. Como exemplos da rediscussão associada à edição da lei complementar, citamos: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O Planejamento Fiscal e a Lei Complementar nº 104. São Paulo: Dialética, 2002 e, MARINS, James. Elisão Tributária e sua Regulação. São Paulo: Dialética, 2002.

⁵ ZIMMER, Frederik. “Form and substance in tax law – General Report”, In: Cahiers du Droit Fiscale International, Volume LXXXVIIa, The Netherlands/Oslo/Kluwer: International Fiscal Association (IFA), 2002, pp. 31-37.

⁶ Lei Municipal de São Paulo nº 14.133/2006 – “Art. 19. (...) § 2º Para desconsiderar ato ou negócio jurídico simulado que visem a reduzir o valor do tributo, a evitar ou postergar seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma (...). § 3º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato”.

⁷ Entre os quais, destacamos os acórdãos proferidos nos seguintes processos: Processo Administrativo CMT/SP nº 2010-0.007.866-0, “Caso Gates” sessão de 06/10/2010; Processo Administrativo CMT/SP nº 2009-0.298.067-6, “Caso IIA-Brasil”, sessão de 06/05/2011; e Processo Administrativo CMT/SP nº 2012-0.233.787-9, “Caso McCann Erickson”, sessão de 28/11/2012.

apto a sustentar a desconsideração do negócio praticado pelo contribuinte, ora como apoio último da decisão, como se lei fosse, ora como elemento de refutação dos argumentos iniciais elaborados pelos conselheiros. Ao largo da lei, portanto, fértil e prolífica foi a produção da doutrina e, sobretudo, da jurisprudência administrativa e seu diálogo em torno desta expressão. Como apontou Ricardo Lobo Torres, ao se debruçar sobre a questão dos fundamentos do planejamento tributário, uma “(...) *dificuldade surgiu assim no plano da doutrina como no da jurisprudência e da administração fiscal*”.⁸ Um dos principais objetivos do presente trabalho é buscar, no momento da aplicação do direito, em especial no mais recente repertório de decisões do CARF, palco por excelência desta discussão, a confluência nem sempre harmoniosa entre estes planos do debate, aos quais acresceríamos a produção legislativa, sem deixar de aglutinar jurisprudência e administração fiscal na figura do aplicador, de maneira que o “propósito negocial” será utilizado como elemento polarizador da discussão sobre a estrutura da decisão, em torno da qual orbitam três nem sempre harmoniosos ou convergentes quereres: o da aplicação, o da lei e o da doutrina.

Ainda que o tema não seja novo à comunidade acadêmica, mantemos sempre acesa a esperança de que o método do qual nos valemos possa ter seus méritos à Academia, algo como servir a comida do dia anterior em pratos novos, com outros temperos, e, por este motivo, sentiu-se a necessidade de realizar a delimitação do problema de pesquisa e a justificativa do recurso aos talheres retóricos no CAPÍTULO I a fim de explicitar a forma pela qual a dissertação foi estruturada e, assim, prover alimento mais substancioso ao leitor que dela se servir. Em seguida, no CAPÍTULO II, buscamos contextualizar, ainda que brevemente, a discussão em torno do “propósito negocial” no direito tributário brasileiro, não de forma a investigar as suas “origens”, visão equivocada que conduz aos dilemas do regresso infinito, como teremos oportunidade de desenvolver mais adiante, nem para delatar um “desvirtuamento”, como se houvesse uma aplicação virtuosa, postura com um ou ambos os pés no essencialismo, mas para compreender a forma como a doutrina, em especial a de Marco Aurélio Greco, realizou a releitura e ressignificação deste construto da jurisprudência norte-americana, aproximando-o das convicções indicadoras da existência de simulação. Procurou-se, ainda, demonstrar a relação

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier Editora, 2013, pp. 01-02.

que a concepção do propósito negocial passou a guardar com a consideração econômica, com o direito privado, com a motivação extratributária e com a doutrina dos ilícitos atípicos.

É relevante, no entanto, registrar uma advertência para evitar decepções e angústias desnecessárias, pois, se o objetivo desta pesquisa é testar um instrumento de análise apto a ser utilizado pelo direito tributário, não nos deteremos com vagar, neste momento ao menos, na descrição ou nas críticas ao instituto, pois se pretende dar voz aos usos e posições do intérprete autêntico que dele se valeram. Não nos parece nada honesto ou preciso afirmar, portanto, que se trata este estudo de uma investigação vertical sobre o propósito negocial, mas, antes, com maior precisão, sobre a averiguação da utilidade de um instrumento legado da filosofia moral para observar criticamente a forma como esta expressão foi utilizada no momento da aplicação e, ademais, a observação de como ela perturbou a estrutura argumentativa. Assim, tampouco se realizará, por desnecessário, em nenhum momento, um inventário exaustivo das decisões do CARF sobre planejamentos tributários a fim de entender a evolução jurisprudencial sobre a matéria, o que, de todo modo, já foi feito de maneira extremamente competente.⁹

No CAPÍTULO III, uma vez contextualizada a questão em torno do “propósito negocial”, realizou-se a apresentação do modelo argumentativo e dos instrumentos utilizados para a análise dos acórdãos administrativos. A estrutura interna da asserção foi colocada no contexto da busca de uma lógica diversa daquela voltada a responder a questões de geometria analítica linear que, se bem servem a indagações euclidianas, pouco teriam a oferecer para o pesquisador da área do direito, que pode se valer de outro tipo de ferramenta filosófica, deixada de lado mormente a partir do século XVII com a proposta cartesiana também pelo campo das humanidades. Neste capítulo, objetivamos apresentar uma face da obra de Stephen Toulmin, bem como a concepção de uso voltado à elucidação e não a uma prática normativa ou moralista no sentido de apontar para a “boa decisão”. Em seguida, explicitamos a característica flexível da estrutura toulminiana, o que nos permitiu uma adaptação do modelo por ele desenvolvido aos interesses de nossa pesquisa, para o que foi necessário se elaborar um pouco mais sobre o entendimento

⁹ Por todos, para se restringir à produção acadêmica mais recente, consultar: BOZZA, Fabio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, e FLÁVIO NETO, Luís. Teorias do abuso no planejamento tributário. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

daquilo que chamamos de “argumento-decisão” e as distinções entre o apoio e as garantias de uma afirmação com conteúdo decisório.

Pode-se perceber que, ao longo do texto da dissertação, foram também resgatados conceitos afetos à tradição teórica do direito brasileiro sem maiores cuidados em explicá-los, tais como “intérprete autêntico” ou “moldura”, de um lado porque “(...) o direito positivo ainda pode ser entendido com apoio na terminologia de Kelsen”,¹⁰ e de outro porque se compreendeu que eles estariam a afluir na linguagem atual da discussão doutrinária. Por estes motivos é que os utilizamos como aparatos conceituais úteis para, a partir da relativa familiaridade que derivamos do contato com eles, introduzir instrumentos próprios, que permitiram o manuseio de outro sistema de referências, conectado à linhagem wittgensteiniana. Termos como “jogos de linguagem”, “seguir uma regra”, ou “terapia conceitual” serviram de pontes, por sua vez, para a introdução do vocabulário do qual se valeu Stephen Toulmin, com a apresentação de conceitos importantes para a pesquisa, tais como “campo-variação”, “argumento substancial”, ou “análise epistemológica”. E este, não obstante, pareceu o meio mais oportuno possível para adentrarmos na estrutura do argumento-decisão.

No CAPÍTULO IV realizamos a aplicação do modelo para a análise de acórdãos do CARF que se valeram do “propósito negocial” para fundamentar as suas decisões. Foram separados três núcleos, organizados de acordo com a forma de sua utilização, ora como (i) prova ou refutação; ora como (ii) fundamento próximo; e ora como (iii) fundamento remoto. Ao se constatar que, em determinado momento, uma construção teórica inexistente no plano normativo da competência jurisdicional do aplicador foi utilizada como apoio ou razão última de sua decisão, passamos a dissertar acerca dos problemas do recurso a formulações de doutrina como fontes formais do direito. Uma vez colocada a questão, indagamos a respeito de como tais decisões trataram de garantias não-positivas e, em especial, como o propósito negocial foi utilizado no estágio da justificação. Em seguida, encaminharam-se questões acerca de segurança jurídica e certeza a partir do reconhecimento da relação tensa entre os apoios e as garantias da decisão para se concluir sobre a imprescindibilidade do apoio positivo em decisões de direito tributário. Por fim, analisamos como o propósito negocial participa da estrutura do micro-

¹⁰ BATALHA, Carlos Eduardo. “Tecnologias jurídicas como racionalidade – anotações para discussão da relação entre Razão e Direito na obra de Tércio Sampaio Ferraz Jr.”, In: ADEODATO, João Maurício e BITTAR, Eduardo C. B. (org.). Filosofia e Teoria Geral do Direito, São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 254.

argumento tributário e quais limitações sofre, de acordo com as decisões analisadas, levando em consideração a vedação da integração analógica gravosa e uma reavaliação em torno do elemento de garantia.

Pareceu interessante relacionar, no ANEXO I, os principais acórdãos utilizados pela pesquisa, por se tratar de nosso objeto privilegiado de análise.¹¹ A partir da consulta às fontes documentais utilizadas, é possível se perceber que priorizamos os casos mais recentes, proferidos entre 2011 e 2015. No ANEXO II realizamos a compilação daquilo que, acreditamos, seja a maior parte da obra de Stephen Toulmin, disposta em ordem cronológica. Optou-se por fazê-lo porque se trata de autor pouco utilizado na área do direito tributário e com apenas uma pequena fração de sua obra traduzida para a língua portuguesa, o que nos levou a optar por uma apresentação com pendor minudente a fim de privilegiar a sua maior divulgação no Brasil.¹² Para a elaboração da lista, buscamos adicionar nossos próprios dados à compilação inicial realizada pelo grupo Darwin-L durante os anos de 1993 a 1997.¹³ Por fim, em prestígio à didática, realizamos, no ANEXO III, uma representação esquemática do modelo argumentativo que operaremos, com o objetivo de melhor apresentá-lo à comunidade acadêmica, com a convicção de que poderá servir como proficiente mecanismo para a explicitação das decisões e do discurso jurídico a elas subjacente.

¹¹ Os acórdãos listados no Anexo I foram selecionados por tratarem, em seus fundamentos, do “propósito negocial”. Para uma lista de mesma natureza, exauriente dos anos 2002-2008, que analisou o total de 74 acórdãos, com outras finalidades, pelo método dos “*normative systems*”, com inspiração na técnica descrita por Carlos Alchourrón e Eugenio Bulygin, consultar: [SCHOUERI, Luís Eduardo (coord) e FREITAS, Rodrigo (org.). Planejamento tributário e o “propósito negocial”, São Paulo: Editora Quartier Latin, 2010]. Para um inventário de principais acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes e do CARF sobre planejamentos tributários em geral, dos anos de 1986 a 2014, consultar: [BOZZA, Fabio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, pp. 327-330].

¹² Além de alguns poucos artigos, como [TOULMIN, Stephen. “Racionalidade e razoabilidade”. In: CARRILHO, Manuel Maria (org.). Retórica e Comunicação. Porto Asa, 1994], apenas se tem notícia de tradução para a língua portuguesa das obras [TOULMIN, Stephen e JANIK, Allan. A Viena de Wittgenstein. Rio de Janeiro: Campus, 1991] e [TOULMIN, Stephen. Os usos do argumento. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2006].

¹³ O’HARA, Robert. “Publications of Stephen Toulmin: A Working Bibliography”, SSRN, Maio de 2006. A lista se encontra aberta para consulta pública nos “Darwin-L Archives”, disponível na base SSRN online. O cruzamento dos dados encontrados pelos pesquisadores com os dados do Anexo II facilitará a pesquisa bibliográfica para pesquisas futuras.

CAPÍTULO I

DELIMITAÇÃO E JUSTIFICATIVAS DO TEMA

I. 1. POR QUE ARGUMENTAÇÃO DE LÓGICA SUBSTANCIAL?

O planejamento tributário e seus limites jurídicos têm sido largamente debatidos pela doutrina a ponto de, ao menos no Brasil, sequer ser “(...) *pacífica a resposta se há ou não um conceito de ‘planejamento tributário abusivo’*”.¹⁴ Ainda assim, em que pesem as dúvidas que pairam sobre a matéria, atos e negócios jurídicos realizados pelos particulares com o intuito de conduzir as suas atividades em busca da menor incidência de tributos, têm sido objeto de apreciação por parte da jurisprudência, em particular a administrativa, havendo verdadeira escassez de material na esfera judicial.¹⁵ Desta feita, a perquirição de critérios de aplicação que forneçam segurança jurídica para a atuação do Estado e dos contribuintes acaba por procurar amparo ora no entendimento dos aplicadores, ora nos textos de doutrina. Contudo, trata-se de uma matéria “(...) *envolta em diversas e candentes questões filosóficas que desbordam em análises quase sempre apaixonadas e comprometidas*”.¹⁶ À revelia de normas gerais que provejam uma orientação estável para o agir, a questão tem sido relegada à análise dos casos concretos, rumo a algo muito próximo da postura tópica ou casuística.

¹⁴ FLÁVIO NETO, Luís. Teorias do abuso no planejamento tributário. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 04.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário”. São Paulo: Editora Dialética, Revista Dialética de Direito Tributário nº 232. O fenômeno é explicado em grande parte devido aos programas de parcelamento incentivado que, aliados à insegurança sobre a ausência de posição do Poder Judiciário sobre os planejamentos, acaba por induzir os contribuintes a renunciarem às discussões judiciais.

¹⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário, São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 01.

Neste contexto, a análise do discurso racional dos intérpretes autênticos adquire novo peso para o pesquisador que se debruçar sobre a matéria, e o desenvolvimento de instrumentos voltados especificamente para a elucidação das decisões parece ser material de interesse para explorar questões sensíveis e recorrentes no debate sobre o planejamento tributário, tal como a conjugação dos vetores de legalidade, igualdade e capacidade contributiva e, sobretudo, da forma como eles são manejados no interior da arquitetura argumentativa que opta pela manutenção ou desconsideração de atos praticados pelo particular que conduziram à redução dos tributos devidos. Tal tarefa se justifica porque os ideários de estabilidade e de segurança jurídica requerem a construção de abordagens que permitam a fixação de referências para a realização do diagnóstico dos pontos de instabilidade e de insegurança da prática jurisdicional, *locus* por excelência da discussão sobre o tema eleito como objeto de pesquisa. Os instrumentos substanciais nos serão úteis, em especial, para responder, em especial, se a aplicação das normas de direito tributário tem sido ou não realizada com uniformidade.

A argumentação jurídica, como variação do discurso racional, tem como vantagem auxiliar na reflexão a respeito de como construtos de doutrina ou artigos de lei, ou elementos probatórios produzidos ao longo do processo, administrativo ou judicial, foram utilizados pelo aplicador. Por meio deste ferramental, é possível se problematizar com maior clareza, por exemplo, a respeito de como a reprovabilidade moral de um julgador contra planejamentos agressivos ingressou na fundamentação de sua decisão, e para quais dispositivos de lei ela apontou. Permite, portanto, a abertura de ao menos uma pequena fresta para que possamos lançar luz sobre o discurso de que se vale um texto pretensamente neutro ou autoproclamado técnico. Assume-se, desta feita, e sem perder de vista as ressalvas quanto à linhagem teórica da qual participa a obra de Stephen Toulmin, que a argumentação a que nos propomos flerta ou presta homenagem à postura de “*possibilidades abertas*”, própria das chamadas neo-retóricas que, conforme classificação de Lineide Mosca, “(...) *não são normativas, seguindo a tradicional flexibilidade postulada por Aristóteles*”.¹⁷ Por meio dela será possível nos questionarmos acerca

¹⁷ MOSCA, Lineide do Lago Salvador. “Velhas e novas retóricas: convergências e desdobramentos”. In: MOSCA, Lineide do Lago Salvador (org.). Retóricas de ontem e de hoje. São Paulo: Associação Editorial Humanitas, 3ª edição, 2004, pp. 18-19. Lineide Mosca realiza a crítica à “(...) *reformulação rígida e ao aprisionamento a cânones*” a que se relegou, por longo período, sobretudo ao longo do século XIX, a obra de Aristóteles, em busca de “(...) *um preceituário de soluções que deveriam nortear toda produção*”, deformando-se, assim, “(...) *o conceito original de Retórica. Os próprios introdutores da Retórica em Atenas, os sofistas, levaram a uma atitude de descrença ao*

das tentativas de independência dogmática intentadas pelo aplicador a fim de fazer valer os seus desígnios e, no outro extremo, apontar para as possíveis convergências entre os elementos do micro-argumento tributário e uma teoria positivista contemporânea.

A concepção de uma abordagem substancial advém da hipótese de que o direito admite um padrão próprio de aferição de validade, distinto daquele que é característico da matemática linear, ainda que a lógica tenha se desenvolvido sobre a pedra fundamental da analítica, opondo-se, por inteira, à arte retórica, antinomia esta que será refutada ao longo da dissertação. Cada campo pedirá uma estrutura argumentativa específica, e o padrão de premissas menores e maiores que conduzem à conclusão nem sempre responde de maneira satisfatória às exigências não-euclidianas. A visão lógica de Stephen Toulmin tem, a um tempo, a vantagem de se apresentar como o resultado de um padrão campo-invariável geral que se presta a incorporar a condição de esqueleto dos traços arquitetônicos substanciais e, ao mesmo tempo, não dar as costas à lógica formal. Por meio da ossatura deste utensílio filosófico é que alcançaremos o objetivo de apontar diferentes padrões de argumentação utilizados pelos aplicadores.

I. 2. POR QUE “PROPÓSITO NEGOCIAL”?

A justificativa da preocupação de localizar o uso de uma expressão como “propósito negocial” em diferentes níveis argumentativos se evidencia na medida em que “(...) *a segurança jurídica pode da mesma forma ter como objeto não a norma propriamente dita, mas a sua aplicação uniforme*”.¹⁸ A questão se agrava ainda mais na medida em que, ao compulsarmos o ordenamento, não encontramos, neste caso específico, norma posta e, ao nos voltarmos à jurisprudência, encontramos doutrina no lugar de norma. Conforme escavarmos o sítio arqueológico das decisões sobre planejamento tributário a partir de critérios eminentemente operativos, esta constatação se tornará cada vez mais evidente. O propósito negocial assumirá,

professar o ceticismo (...). Assim, no uso comum, a palavra ‘retórica’ foi adquirindo um valor pejorativo de que só mais recentemente vem se libertando”.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 142.

em cada acórdão, uma forma jurídica diversa e, assim, desatendida estará uma importante face da segurança jurídica, aquela voltada à aplicação estável das normas.

Esta dificuldade encontrada pela ciência do direito no uso do “propósito negocial” é traduzida em nossa pesquisa como virtude porque se fazia necessário, para testar nosso instrumento de análise, um elemento que frequentasse, indistintamente, vários momentos lógicos da decisão. Ademais, ao delimitarmos o objetivo do trabalho no estudo de planejamentos tributários que tivessem sido objeto de decisões por parte dos intérpretes autênticos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, necessário se fez um recorte metodológico a fim de que a análise se voltasse a um universo amostral contido em um ambiente controlado e, portanto, mais facilmente manipulável. Com esta preocupação em vista, isolar o propósito negocial como ponto fixo ou foco privilegiado de atenção possibilitou a observação de seu comportamento e do modo como frequentou o processo do estabelecimento de conclusões, à falta de um modelo de racionalidade genérico para responder às indagações acerca de seu uso no campo do direito.

I. 3. POR QUE O ESTUDO DE CASOS?

Uma vez estabelecido o questionamento metodológico acerca de um instrumento de análise de argumentos tributários, e uma vez delimitado o objeto, bem como o recorte de pesquisa, passou-se ao levantamento de casos tratados pela jurisprudência administrativa federal. A opção se baseou no fato de que grande parte da discussão atual sobre o propósito negocial atualmente se desenvolve no âmbito deste conselho. Não haveria possibilidade de realizarmos um levantamento direto dos autos de infração ou dos acórdãos proferidos pelas Delegacias Regionais de Julgamento devido à barreira do sigilo fiscal. Como se sabe, é possível o acesso ao ementário das decisões de primeira instância administrativa, mas, se o objetivo é recompor a estrutura argumentativa utilizada na fundamentação das decisões, é necessário ao menos que os votos sejam minimamente compulsados para que se proceda à tentativa de reconstrução do traçado do raciocínio dos julgadores.

Outra limitação a que se sujeitou a pesquisa foi com relação à prática de justificação dos votos “pelos mesmos fundamentos da decisão recorrida”. Ainda que não haja prejuízo para a

relação intersubjetiva, vez que o contribuinte evidentemente terá acesso a todas as decisões, fazê-lo veda o acesso de terceiros aos fundamentos, em desprestígio à necessidade de transparência nos atos praticados pelo agente público e ao próprio amadurecimento institucional. Assim, tanto a prática criticável de apoiar convicções por meio de referências e empréstimos argumentativos, bem como o sigilo das decisões tem como efeito turvar a visão sobre o percurso ou vida do argumento, desde o momento em que ele é proferido pela autoridade fiscal, com base nos elementos do Termo de Verificação Fiscal, até o momento da decisão eventualmente proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Nossa primeira intenção de pesquisa seria verificar a vida do “propósito negocial” dentro de um caso específico, a indagar a respeito de sua estabilidade vertical. Teriam os aplicadores realizado a sua análise sempre a partir do mesmo elemento, seja ele dado, garantia, apoio, refutação? Ou haveria uma promiscuidade lógica nas diversas releituras que dele deram conta?

Constatada a impossibilidade de pesquisa por obstrução legal ao acesso das fontes materiais que nos permitiriam responder à proposta de abordagem, preferiu-se a análise de sua estabilidade horizontal, com brevíssimos lampejos de verticalidade possibilitados pelas transcrições dos fundamentos da autoridade fiscal ou da decisão recorrida. Foram selecionados acórdãos proferidos entre 2011 até abril de 2015, momento da paralisação das sessões do CARF. Estabelecidas as condições materiais da pesquisa, passamos a agrupar os casos levantados de modo a polarizá-los não pelo tema ou tipo de planejamento, e nem pela patologia apresentada, mas pelo propósito negocial. O intento classificatório obedeceu aos critérios levantados pelo padrão geral campo-invariável proposto por Stephen Toulmin, à semelhança de como os químicos agrupam grupos de elementos nas colunas da tabela periódica, ou seja, de acordo com as propriedades que demonstraram. Isolamos, assim, três núcleos duros ou padrões de argumentação por meio dos quais fizemos a triagem das decisões, conforme o uso do propósito negocial: (i) como prova de confirmação ou de refutação, (ii) como fundamento próximo ou garantia, e (iii) como fundamento remoto ou apoio. Assim, o estudo de casos se justificou pela conjugação do método com o objeto escolhidos, vindo a servir como proficiente plano de análise para a verificação de modelos de argumentação no campo do direito tributário.

CAPÍTULO II

“PROPÓSITO NEGOCIAL” NO DIREITO BRASILEIRO

II. 1. A AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL

III. 1. 1. EFEITOS TRIBUTÁRIOS DA CAUSA DO NEGÓCIO JURÍDICO

Harry Waizer, advogado tributarista que às 8h46 da manhã do dia 11 de setembro de 2001 se encontrava no 104º andar da Torre Norte do World Trade Center, onde funcionava o banco de investimentos Cantor Fitzgerald L.P., ficaria mundialmente famoso por sobreviver às graves queimaduras causadas pelo mergulho do Voo 11 da American Airlines apenas cinco andares abaixo do seu. Vinte anos antes, em artigo de 1981, havia elaborado percuciente estudo sobre o uso do propósito negocial por parte do Poder Judiciário dos Estados Unidos.¹⁹ Depois de realizar o levantamento de quase uma centena de acórdãos, chegou à conclusão de que os casos por ele analisados indicavam uma aplicação nada pacífica ou uniforme desta doutrina pelos tribunais. Para o venturoso jurista, “(...) a doutrina deve ser aplicada quando o Congresso assim determina, e não quando um tribunal entende que um ‘negócio é bom demais para ser verdade’”,²⁰ expressão utilizada por um dos acórdãos por ele estudados como razão determinante para a neutralização da operação que resultou em economia tributária. Assim, “(...) para lacunas da legislação tributária que permanecem vazias, o remédio apropriado deve vir ‘da batuta do Congresso, e não dos tribunais’”.²¹

¹⁹ WAIZER, Harry. “Business Purpose Doctrine: the effect of motive on Federal Income Tax Liability”. In: Fordham Law Review nº 1078, Volume nº 49. New York: Fordham University Press, 1981.

²⁰ *Idem*, p. 1096: “(...) the doctrine should be applied when Congress requires it, not when a court determines that a ‘deal is too good to be true’”. A expressão foi retirada no caso “Basic Inc. v. United States” de 1977.

²¹ *Ibidem*: “For tax loopholes that remain unplugged, the appropriate remedy is ‘the application of the Congressional thumb, not the Court’s’”. Esta expressão, por sua vez, foi retirada do caso “Fabreeka Prods. Co. v. Commissioner”, de 1961, cuja decisão foi diametralmente oposta à do caso “Basic Inc. v. United States” de 1977.

Em artigo escrito originalmente para o seminário “Questões atuais da tributação federal” organizado por Stanley Surrey ainda vinte anos antes do estudo de Harry Waizer, no ano de 1961, Robert Summers chegou à conclusão de que tanto as cortes jurisdicionais como o legislador deveriam abandonar a doutrina do propósito negocial, tendo em vista a sua ineficácia, uma vez que os contribuintes quase sempre poderiam proceder artificialmente à sua produção.²² Em seu sentir, a “(...) ênfase na motivação do contribuinte tende a obscurecer os verdadeiros objetivos”²³ das operações. Contra o argumento de que, para reduzir os tributos que pesam sobre o particular, qualquer operação deveria apresentar, em regra, por conta de uma questão moral, fundamento baseado no negócio por ele desenvolvido, valeu-se de uma frase do juiz Learned Hand proferida no caso “*Commissioner v. Newman*”, de 1947: “(...) exigir mais [além do estrito cumprimento da lei] em nome da moral é mera hipocrisia”,²⁴ pois os contribuintes sempre tentarão reduzir os seus tributos.

A doutrina judicial do “propósito negocial” se mostraria, ainda segundo seu artigo, para outros autores, como um remédio contra o abuso à literal conformidade à lei que, no fim do dia, ao se analisar o conjunto contextual dos fatos praticados, de um lado redundaria em uma operação que não se explica pela lógica de mercado, e, de outro, resulta em alívio fiscal. Ocorre que a pesquisa de Summers, segundo relata, teria sido incapaz de descobrir um único caso de desconsideração dos negócios jurídicos praticados com base também nesta doutrina “(...) que não pudesse ter sido decidido sem qualquer referência aos propósitos”²⁵ do contribuinte. Não se trata, como se nota, de uma postura engajada ou de uma visão estritamente liberal, no sentido de não-ingerência do Estado sobre as práticas de mercado, pois, segundo seu entendimento, o particular poderá ter negados os benefícios tributários que almejava se as operações a que deu curso não afetarem de forma significativa seus interesses que não a redução dos tributos devidos. Sua frase, construída por negativas, esposa a tese, em outras palavras, de que as operações

²² SUMMERS, Robert. “A critique of the business-purpose doctrine”. In: Cornell Law Faculty Publications, Paper nº 1336. New York: Cornell Law Library, dezembro de 1961, p. 41: “Both courts and Congress should abandon the business-purpose doctrine”.

²³ *Ibidem*.

²⁴ *Idem*, p. 42: “Some have argued, as a matter of morals, that to reduce taxes a taxpayer ought to be motivated primarily by a business purpose. This argument is thoroughly unrealistic. Taxpayers will always try to reduce their taxes”.

²⁵ *Ibidem*. No entendimento de Robert Summers, o abandono do propósito negocial não demanda um substituto: “(...) there appears to be no need for a substitute doctrine”.

precisam demonstrar um interesse qualquer além de economia tributária, sob pena de serem desconsideradas para fins fiscais. Não deixa de ponderar que “(...) *o futuro desta concepção é difícil de prever*”,²⁶ mas, ainda assim, aberto ao risco por ela proporcionado, conclui que não há necessidade de uma nova doutrina para substituir o malfadado propósito negocial: os aplicadores deveriam decidir casuisticamente, sem a pretensão de aplicar, de maneira indiscriminada a todos, uma única fórmula geral.²⁷

Ainda que sob fortes críticas, o fato é que o “(...) *teste de propósito negocial tem sido aceito em um crescente número de jurisdições de common law como uma arma contra planejamentos tributários inaceitáveis*”.²⁸ Em jurisdições de *civil law*, por outro lado, em regra a sua aplicação é realizada sob o rótulo do abuso²⁹ ou da simulação.³⁰ Subjaz ao seu uso a indagação a respeito dos limites aceitáveis para o planejamento fiscal, para o recurso à regra de eleição da via lícita menos onerosa, reconhecido pela doutrina de diversos ordenamentos ocidentais, ainda que sob diferentes nomes.³¹ Para Gloria Marín Benítez, a análise se volta aos fatores determinantes na atuação do contribuinte para verificar a existência de um “*motivo econômico*”.³² A autora aponta quais seriam os indícios da falta de propósito negocial, ou, para adotar a linguagem que utilizaremos mais adiante nesta pesquisa, quais os dados ou bases que estabelecem esta garantia: (i) a idoneidade e necessidade da operação para alcançar o efeito alegado, (ii) o custo de oportunidade de outras operações mais rentáveis, e (iii) a conduta do contribuinte tomada em comparação com seu comportamento regular.³³ Caso os elementos reunidos pela atividade fiscalizadora indicarem que as vantagens tributárias são

²⁶ *Idem*, p. 47: “*The future of this formula is difficult to predict*”.

²⁷ *Ibidem*: “*Courts can and should decide the close cases without purporting to apply a general formula*”.

²⁸ KEMPEN, J. M. van. “The business purpose test: the Dutch approach”. In: *Fiscal Studies*, Vol. 6, nº 3, August 1985, p. 66: “*The business purpose test has been accepted in a growing number of common law jurisdictions as a weapon to counteract unacceptable tax avoidance*”.

²⁹ *Ibidem*: “*In civil law jurisdictions such as the Netherlands, the business purpose test is applied under the labels of abuse of rights or abuse of law*”.

³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário”. São Paulo: Editora Dialética, Revista Dialética de Direito Tributário nº 232, p. 115: “*(...) o CARF passou a incorporar em suas decisões o tema do propósito negocial (...) de início (...) sob o manto da simulação*”.

³¹ BENÍTEZ, Gloria Marín. La relevancia jurídica de la motivación fiscal: influencia del ‘business purpose’ en el ordenamiento tributario español. Madrid: Editorial Dykinson, 2009, p. 21: “*(...) poter di scelta o risparmio, choice principle, choix de la voie moins imposée o habilité fiscal, o Steuerersparung para referirse a la regla de elección de vía menos onerosa en términos fiscales y a su licitud como manifestación de la autonomía privada y del reconocimiento a la libertad económica*”.

³² *Idem*, p. 35.

³³ *Idem*, pp. 35-36.

proporcionalmente muito maiores em relação às vantagens negociais, e que o negócio realizado não guarda relação com a atividade regular do particular, haveria, para a autora, um robusto indicativo de ausência de propósito negocial.³⁴

Para Edmar Oliveira Andrade Filho, cogita-se o uso do instituto quando diante de um ato ou negócio jurídico praticado sem “(...) *lisura* (*‘fairness’*)”³⁵ ou sinceridade, o que poderia ser equiparado a uma simulação. Ao se celebrar um negócio, presume-se que os pactuantes queiram contratar algo, de forma a assumirem direitos ou obrigações, ou seja: “(...) *presume-se que a causa imanente ao ato ou negócio jurídico é real*”.³⁶ Contudo, se faltam com a verdade, ou “(...) *não chegaram a realizar o intento, ou fizeram declaração falsa*”.³⁷ A falta de propósito negocial, no caso de pessoas jurídicas, aceitaria a falta de correlação dos atos praticados com o interesse social, de maneira a se constatar o sacrifício de bens ou direitos sem contrapartida que não a tributária, característica que comunga com os atos anormais de gestão e aqueles praticados *ultra vires*.³⁸ Para o autor, no entanto, a concepção é reducionista na medida em que se limita a cogitar a finalidade de um negócio ou ato considerado isoladamente, sem levar em consideração o contexto em que foram gerados e sua utilidade, mesmo futura, para o contribuinte, voltando “(...) *o foco (...) na figura ou no perfil clássico (ordinário ou comum) do negócio típico*”.³⁹

Antonio Sampaio Dória, ao tratar da figura da elisão, aponta para a necessidade de que o planejamento tributário conduzido pelo contribuinte apresente um grau mínimo de legitimação para que não seja desconsiderado pela atividade de Estado. Em suas palavras, deve ser demonstrado “(...) *algum objetivo, propósito ou utilidade de natureza material ou mercantil, e não puramente tributária*”⁴⁰ que fundamente a prática de atos que resultem em economia fiscal. Assim, uma vez constatada uma operação que ensejou economia fiscal, deverá se demonstrar o objetivo não-tributário, a utilidade econômica que a justificou e conferiu legitimidade e oponibilidade ao Estado. Para Tulio Rosembuj, o teste de propósito negocial é aplicado pelos tribunais para tornar ineficazes atividades e negócios jurídicos cujas finalidades, “(...) *ainda que*

³⁴ *Idem*, p. 36.

³⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário, São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 253.

³⁶ *Idem*, p. 254.

³⁷ *Ibidem*.

³⁸ *Idem*, pp. 255.

³⁹ *Idem*, p. 256.

⁴⁰ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal. São Paulo: Editora José Bushatsky, 1977, p. 76.

verdadeiras, não sejam apropriadas nem necessárias à empresa, voltados (...) a obter uma situação de vantagem tributária".⁴¹ Caso a química jurídica do indicador utilizado no teste fiscal apontar resultado positivo para ausência de propósito negocial, estará o aplicador diante de uma patologia do tipo elusiva, consistente, ainda segundo Rosembuj, em se esquivar à norma tributária com o objetivo de obter vantagem patrimonial que de outra forma não seria alcançada. Diferente, portanto, da prática evasiva, pois neste caso, o "*(...) núcleo da conduta transgressora (...) é (...) a ocultação de rendimentos, bens e direitos de conteúdo econômico mediante a utilização de documentos material ou ideologicamente falsos*".⁴²

Diante do material levantado, já é possível se realizar uma investigação em torno da vocação do vocabulário não uniforme utilizado pela doutrina que tratou do propósito negocial, restando dúvida sobre se a expressão denota intenção, motivo, causa, finalidade ou outro momento do agir do particular. Cabe então a dúvida sobre como seria possível se compreender ou se acessar a vontade do contribuinte como critério válido para a desconsideração dos atos ou negócios praticados, de modo a se exigir a demonstração de motivos econômicos ou mercadológicos aceitáveis, e não razões estritamente fiscais. E, ainda que se estabeleça um mínimo de conteúdo a partir do qual possamos erguer colunas para uma construção jurídica mais estável, torna-se premente a dúvida sobre como identificar a sua presença ou ausência, e por quais critérios. Uma vez identificada a ausência, é necessário se entender também qual é a implicação disto, e sob quais fundamentos. É possível se entender que a constatação cumule o depósito das provas nos fundos do sótão empoeirado da decisão como mais um entre tantos outros elementos indiciários, ou, por outro lado, que seu peso seja suficiente para fazer desmoronar o concreto armado do negócio ou ato levado a termo pelo contribuinte. Tais perguntas serão formuladas mais adiante às decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mas é possível se realizar uma primeira incursão na doutrina como ponto de partida para a reflexão a que nos propusemos.

⁴¹ ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario. Madrid: Marcial Pons, pp. 94-97 e 260-262: "*(...) aun cuando sean verdaderas, no son apropiadas ni necesarias a la empresa, dirigidos como están a obtener una situación de ventaja tributaria*".

⁴² *Idem*, pp. 94-97: "*(...) el núcleo de la conducta trasgresora no es otro que la ocultación de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico mediante la utilización de documentos material o ideológicamente falsos, la realización de actos o negocios jurídicos*".

Para parte dos autores consultados, o juízo sobre o propósito negocial analisa fatores determinantes na atuação do contribuinte com a finalidade de verificar se as operações por ele praticadas apresentam “(...) *motivo econômico distinto de economia fiscal em sua realização*”.⁴³ Gloria Marín Benítez admite que parte da doutrina espanhola, ao realizar a tradução da expressão de língua inglesa “*business purpose*”, entende o propósito como finalidade, “(...) *que poderia desempenhar uma função análoga à da causa em nosso direito*”,⁴⁴ enquanto que o motivo se aproximaria, antes, da intenção, a razão pela qual atua “(...) *que é juridicamente irrelevante*”.⁴⁵ Para Edmar Oliveira Andrade Filho, “(...) *o propósito negocial tem estreita conexão com a ideia de causa*”,⁴⁶ assim entendida como a causa final dos atos e negócios jurídicos. Uma vez perdida a finalidade, norte magnético que orienta a operação, desfeita estaria também a proteção jurídica e o contribuinte se perderia nas águas inseguras da ilicitude: “(...) *a falta de causa é prova suficiente da ocorrência de fraude e simulação*”,⁴⁷ desde que o ordenamento contenha normas de bloqueio criadas com a função de ocluir os efeitos da operação desprovida de causa real.

Fabio Piovesan Bozza, a partir de estudo da doutrina de direito civil, torna ainda mais clara a distinção: “(...) *o que assume proeminência na teoria causalista não é a vontade, mas a função que o negócio desempenha*”.⁴⁸ Assim, segundo esta concepção, desvia-se o foco da autonomia da vontade para o “(...) *interesse objetivo das partes*”, a autonomia privada digna de tutela pelo direito. O que se objeta, para este autor, é a ideia de declaração de vontade como núcleo do negócio jurídico;⁴⁹ com base em Emilio Betti, afirma que a causa se torna instrumento útil para negar guarida jurídica aos contratos ilícitos, carentes de sentido, de modo a funcionar “(...) *como instrumento de controle da autonomia privada (...) freando eventuais impulsos antissociais da vontade negocial, quer em negócios típicos, quer em negócios atípicos*”. A construção é derivada do escólio, também citado por Edmar Oliveira Andrade Filho, de Orlando

⁴³ BENÍTEZ, Gloria Marín. La relevancia jurídica de la motivación fiscal: influencia del ‘business purpose’ en el ordenamiento tributario español. Madrid: Editorial Dykinson, 2009, p. 35.

⁴⁴ *Idem*, p. 36.

⁴⁵ *Ibidem*. A distinção, ao menos no caso brasileiro, não seria irrelevante na medida em que se distinguem, por exemplo, os vícios da vontade dos vícios da causa.

⁴⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário, São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 256.

⁴⁷ *Idem*, p. 257.

⁴⁸ BOZZA, Fabio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, p. 134.

⁴⁹ *Ibidem*: “Causa e vontade convivem no ordenamento, justamente porque desempenham papéis distintos”.

Gomes, que trata expressamente da expressão: “(...) *se não se leva em consideração o propósito negocial definido no ordenamento jurídico – causa final dos negócios jurídicos – o exercício da autonomia privada (...) deve ser fiscalizado e controlado*”.⁵⁰

Por meio da causa passa a ser possível a verificação do negócio jurídico, o que exige o cotejo entre a causa abstrata ou causa típica do negócio, assim entendida como a “(...) *função econômico-social do tipo contratual a ser utilizado*”,⁵¹ e a causa concreta, intenção concretamente buscada, assim entendida como os “(...) *interesses concretos e comuns que as partes pretendem alcançar, revelados ou extraídos do ajuste contratual*”.⁵² A divergência, desde que consciente, entre uma e outra poderá indicar a simulação no direito civil,⁵³ e seu núcleo será o acordo ou pacto simulatório intentado pelas partes, assim entendido como a “(...) *ressalva secreta, escrita ou verbal, que as partes fazem contra a produção dos efeitos [típicos] do negócio*”.⁵⁴ Diferente será, ainda, a fraude, vez que o vício neste caso estará no fato de a finalidade, a causa concreta que move as partes, tratar-se de uma ilegalidade.⁵⁵ Assim, no caso da simulação, há o desejo de produzir uma aparência, e o negócio simulado é fictício e quer ludibriar. Já no caso da fraude, quer-se produzir uma realidade objetiva e concreta defesa pelo ordenamento, de modo a contornar a norma proibitiva: “(...) *embora tanto o negócio simulado quanto o negócio em fraude à lei sejam nulos, é possível que o negócio dissimulado subsista*”,⁵⁶ desde que válido na forma e substância.

O Código Tributário Nacional brasileiro autoriza o lançamento de ofício quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em seu benefício, tenha agido com “*dolo, fraude ou simulação*”.⁵⁷ Ao tratar da relação entre direito tributário e direito privado, para Fabio Piovosan

⁵⁰ GOMES, Orlando. Introdução ao direito civil. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010, pp. 337-338.

⁵¹ BOZZA, Fabio Piovosan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, p. 136.

⁵² *Ibidem*.

⁵³ *Idem*, p. 161.

⁵⁴ *Idem*, pp. 166-169. Também chamado de “contradecaração”, por meio do qual se “(...) *explica por que a inexistência dos efeitos é bem distinta da inexistência do negócio (ou seja, o negócio continua a existir, ainda que viciado (...). Embora a letra do CC/2002 não aluda a este elemento, ele resultaria da própria natureza das coisas*”.

⁵⁵ *Idem*, p. 188: trata-se da previsão do art. 166, inciso VI do Código Civil de 2002.

⁵⁶ *Idem*, p. 189. Fábio Piovosan Bozza não deixa de esclarecer, ainda, que ambos os vícios poderão estar presentes no mesmo negócio, utilizando-se a simulação para encobrir um negócio fraudulento, conforme Recurso Especial nº 260.462-PR, sessão de 17/04/2001.

⁵⁷ Lei nº 5.172/1966 – (Código Tributário Nacional): “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”.

Bozza, a doutrina “(...) *nada mais faz do que repercutir toda a celeuma existente na doutrina civilista sobre a definição da simulação*”:⁵⁸ uma corrente majoritária, com supedâneo na teoria voluntarista, que a define como declaração enganosa de vontade com objetivo de produzir efeito diverso da verdadeira intenção das partes, oculta de terceiros, e com núcleo no querer. De outro lado, aqueles que se inclinam a uma concepção causalista, como Luís Eduardo Schoueri, Marco Aurélio Greco e Tercio Sampaio Ferraz Junior,⁵⁹ para quem, a partir do Código Civil de 2002, a simulação acarreta a nulidade por invalidade, e não anulabilidade por vício de vontade:⁶⁰ para este autor, o reconhecimento do negócio simulado “(...) *não depende do exame da real intenção das partes, mas sim da constatação do uso inconsistente do meio para atingir determinados fins*”.⁶¹ Em conclusão ao raciocínio, na parte que interessa à presente investigação, a constatação da ausência de propósito negocial redundaria, sob este modo de ver, na “(...) *incompatibilidade entre a causa concreta e a causa abstrata*” e, não obstante, constituiria “(...) *indício importante na identificação da simulação, de acordo com a teoria causalista do negócio jurídico*”.⁶²

Para esta parte da doutrina, portanto, a falta de propósito negocial é elemento indiciário da dissonância entre causa concreta e abstrata do negócio jurídico que, caso constatada, repercutiria na simulação. Observe-se, contudo, que sequer o tratamento da prática simulatória foi uniforme ao longo do tempo no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, sendo possível se entender que os aplicadores se voltaram, em determinado momento, a um conceito amplo de simulação, para além das hipóteses previstas no art. 167 do Código Civil.⁶³ Em um primeiro período, de (i) decisões proferidas até o ano 2000, a jurisprudência do CARF foi marcada pela concepção voluntarista da simulação entendida como vício de consentimento,

⁵⁸ BOZZA, Fabio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, p. 203.

⁵⁹ *Idem*, pp. 203-205. Na corrente causalista se perfilariam “(...) *Helena Tôres, Marco Aurélio Greco, Luís Eduardo Schoueri e Tércio Sampaio Ferraz Junior*”.

⁶⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. “Simulação e negócio jurídico indireto no direito tributário e à luz do novo código civil”. In: Revista Fórum de Direito Tributário nº 48. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2010, p. 10.

⁶¹ BOZZA, Fabio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, p. 208.

⁶² *Idem*, pp. 241-242.

⁶³ Lei nº 10.406/2002 – (Código Civil) – “Art. 167. *É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados*”.

“(…) estruturada na divergência entre a vontade interna e a vontade declarada”,⁶⁴ e aplicada “(…) em seu sentido restrito, formalista”.⁶⁵ Em seguida, (ii) decisões proferidas entre 2001 e 2005, quando passam a conviver decisões com entendimento restrito e com sentido amplo de simulação, estes mais próximos da corrente causalista. Nesta etapa, “(…) enxerga-se o fenômeno simulatório quando há ausência de propósito negocial, assim entendida a falta de causa econômica ou a existência de negócios considerados artificiais”.⁶⁶ Por fim, o período das (iii) decisões proferidas entre 2006 e abril de 2015⁶⁷ que marca um conflito entre as duas noções de simulação, em sentido restrito de um lado, e em sentido amplo de outro: “(…) o resultado dessa tensão pode ser encontrado em acórdãos que chegam a conclusões diametralmente opostas”.⁶⁸ Sem deixar de lado a classificação realizada por Fabio Piovesan Bozza, é possível se afirmar que os esforços de nossa pesquisa se concentrarão no recorte correspondente à segunda metade do terceiro período, de modo a analisar as principais decisões proferidas entre 2011 e 2015 pelo CARF que trataram especificamente do propósito negocial, tendo elas decidido ou não pela existência de ato ou negócio jurídico simulado.

III. 1. 2. PROPÓSITO NEGOCIAL NO DIREITO COMUM

A doutrina do propósito negocial se desenvolveu nos Estados Unidos, Canadá, Inglaterra e Suécia como caracterizadora da elisão abusiva (“abusive tax avoidance”), ou seja, a situação em que “(…) o contribuinte se afasta do propósito mercantil de suas atividades para procurar predominantemente obter benefícios na área fiscal”.⁶⁹ As normas antielisivas (“anti-avoidance rules”), como instrumento de combate às práticas elisivas, seguiram, segundo Ricardo Lobo Torres, dois caminhos: (i) as normas judiciais antielisivas (“judicial anti-avoidance rules”), originárias dos precedentes do Poder Judiciário de países de *common law* como os Estados

⁶⁴ *Idem*, p. 214.

⁶⁵ *Ibidem*.

⁶⁶ *Idem*, pp. 223 e 224: “(…) é possível visualizar a tendência (...) desse segundo período de construir um conceito amplo de simulação, que considera as preferências pessoais dos julgadores. Exemplo disso é o conceito peculiar de simulação (...) que mescla elementos subjetivos e objetivos”.

⁶⁷ *Idem*, p. 224. A classificação de Fábio Piovesan Bozza se refere ao momento “(…) a partir de 2006”, mas nos parece possível realizar o recorte até abril de 2015, momento da paralisação das atividades do CARF.

⁶⁸ *Ibidem*.

⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier Editora, 2013, pp. 40-41.

Unidos e a Inglaterra, e (ii) normas legais antielisivas, tanto específicas, as “statutory anti-avoidance rules” (SAAR), como as gerais, as “general anti-avoidance rules” (GAAR), originárias dos poderes legislativos de países como Canadá, Austrália e Suécia.⁷⁰ A experiência canadense demonstrou um longo debate jurisprudencial até o seu adensamento em direito positivo. Em todo caso, “(...) *prevalece certo consenso no sentido de que o teste do propósito* (*‘purpose test’*) *só se aplica aos casos em que ocorre uma ‘elisão abusiva’* (*‘abusive tax avoidance’*)”.⁷¹ A experiência australiana, por sua vez, faz referência ao “propósito dominante” para considerar se a elisão praticada por meio dos negócios jurídicos (“schema”) foi ou não válida: no caso de propósito dominante não mercantil, a operação poderá ser requalificada para fins tributários.⁷²

O marco miliário das normas judiciais antielisivas no tocante ao propósito negocial foi, sem qualquer espaço para dúvidas, o ambíguo caso “Gregory v. Helvering”, uma das decisões tributárias mais citadas de todos os tempos.⁷³ Nesta oportunidade, foi analisada a seguinte sucessão de eventos: a pessoa física de Evelyn Gregory era única acionista da empresa UMCo, subsidiária integral, que, por sua vez, detinha ações da empresa MSCo. Com a finalidade de alienar a participação na MSCo, optou por transferir as ações para a sua pessoa física de forma a caracterizar uma alienação de bens e direitos diretamente de seu universo patrimonial, e não da empresa, oferecendo à tributação, assim, unicamente o ganho de capital apurado pela pessoa física, e não o ganho de capital obtido pela pessoa jurídica acrescido, posteriormente, também da distribuição de ações como dividendos da empresa UMCo para a pessoa física de Evelyn Gregory.⁷⁴

A operação foi realizada em quatro etapas: (i) foi constituída a empresa AVCo, sediada no estado de Delaware; (ii) a acionista pessoa física aportou as ações que detinha da empresa MSCo na empresa aberta em Delaware por meio da cisão da empresa UMCo com o objetivo de

⁷⁰ *Idem*, p. 41.

⁷¹ *Ibidem*.

⁷² *Idem*, pp. 41-42. A requalificação do fato gerador está sujeita a diversas críticas por parte da doutrina australiana, conforme aponta Ricardo Lobo Torres.

⁷³ LIKHOVSKI, Assaf. “The duke and the lady: Helvering v. Gregory and the history of tax avoidance adjudication”. In: Cardozo Law Review, volume 25, Forthcoming Spring, 2004, p. 13: “*Gregory is one of the most cited tax opinions of all times. It is also a problematic and ambiguous case*”.

⁷⁴ 69 F.2d 809 (1934). HELVERING, Com'r of Internal Revenue, v. GREGORY. Circuit Court of Appeals, Second Circuit. March 19, 1934.

que, ao fim do dia, a acionista pessoa física fosse titular da totalidade das ações, ao mesmo tempo, tanto da AVCo como da UMCo; (iii) a empresa AVCo então se dissolveu, atribuindo seu patrimônio à acionista pessoa física quando do ato de sua liquidação; (iv) Evelyn Gregory realizou, então, a alienação do patrimônio e tributou o ganho de capital, consistente na diferença entre o valor efetivo decrescido do valor de custo, ainda que o resultado final tenha sido o mesmo de uma alienação direta pela UMCo seguida da distribuição de dividendos à sua única acionista,⁷⁵ o que, por outro lado, da perspectiva da tributação, não expurgaria da base de cálculo o valor de custo. Acresce-se aos dados que todas as etapas descritas ocorreram no transcurso de seis dias, durante o mês de setembro de 1928.⁷⁶

O fisco dos Estados Unidos considerou que a criação da empresa AVCo deveria ser desconsiderada para fins tributários e realizou o lançamento contra a pessoa física de Evelyn Gregory dos tributos devidos em virtude do recebimento de dividendos da empresa UMCo. A contribuinte recorreu e o tribunal fiscal de primeiro piso, o “Board of Tax Appeals”, proferiu decisão favorável ao pedido formulado, desconstituindo a cobrança, uma vez que “(...) o Congresso não delegou ao Comissário o poder de dizer (...) que as formas empresariais podem ser ignoradas em alguns casos e reconhecidas em outros”.⁷⁷ Contudo, na 2ª Circunscrição da Corte de Apelação dos Estados Unidos,⁷⁸ a decisão foi revertida em 1934 com base no voto proferido pelo juiz Learned Hand, que iniciou por concordar que “(...) qualquer um pode organizar livremente os seus negócios de modo que os tributos devidos sejam tão baixos quanto possível”, não havendo nenhuma obrigação de se escolher o caminho mais oneroso, que melhor remunere os cofres públicos, ou sequer um dever patriótico de aumentar a tributação devida em

⁷⁵ CHIRELSTEIN, Marvin A. “Learned Hand’s contribution to the Law of tax avoidance”. Yale Law School Legal Scholarship Repository, Paper nº 4554. Connecticut: Faculty Scholarship Series, 01/01/1968: com base na Seção 112(g) do Revenue Act de 1928, este recebimento, no contexto de um plano de “reorganização societária” não estaria sujeito à tributação: “*These steps were concededly taken to avoid dividend treatment by complying literally with the tax-free reorganization provisions of the Revenue Act of 1928*”.

⁷⁶ 69 F.2d 809 (1934). HELVERING, Com'r of Internal Revenue, v. GREGORY. Circuit Court of Appeals, Second Circuit. March 19, 1934.

⁷⁷ CHIRELSTEIN, Marvin A. “Learned Hand’s contribution to the Law of tax avoidance”. Yale Law School Legal Scholarship Repository, Paper nº 4554. Connecticut: Faculty Scholarship Series, 01/01/1968: “*As long as corporations are recognized before the law as if they were creatures of substance, there is nothing to distinguish [the newly formed corporation] from innumerable others (...). Congress has not left it to the Commissioner to say (...) that the corporate form may be ignored in some cases and recognized in others*”.

⁷⁸ “United States Court of Appeals for the Second Circuit”.

benefício do Estado.⁷⁹ Reconheceu, ainda, dois pontos sensíveis: que os fatos praticados pela contribuinte de fato corresponderam precisamente às definições encontradas nos dicionários dos termos da lei, e que, conforme o espaço das prescrições legais aumenta, o âmbito da interpretação do aplicador deve de fato se restringir.⁸⁰

Tais constatações de Learned Hand revelam, ademais, clareza hialina a respeito da existência de uma tensão entre duas forças ou atividades de construção do direito que retomaremos mais tarde sob a alcunha de um jogo entre apoios e garantias que perdura, ao menos no caso brasileiro, no cotidiano das cortes, e característica inseparável da atividade jurisdicional em sentido amplo, conforme se demonstrará oportunamente ao longo do CAPÍTULO IV. Porém, uma vez realizadas as suas considerações a respeito do espaço da liberdade dos particulares, de um lado, e do espaço da liberdade dos aplicadores, de outro, passou a expor as premissas de sua decisão: “(...) *o sentido de uma sentença pode ser maior do que aquele das palavras isoladas, assim como uma melodia é mais do que a soma de suas notas*”, e nenhum grau de particularismo poderá obviar o recurso ao contexto em que o todo se apresenta.⁸¹

Learned Hand passou, então, a considerar que a Seção 112(g) do Revenue Act de 1928, ou seja, a prescrição legal, previa que a distribuição a acionista na prossecução de um plano de reorganização societária não geraria, para fins tributários, o reconhecimento de nenhum ganho por parte do beneficiário dos haveres percebidos em virtude do curso e lógica da operação de reestruturação. Contudo, como aplicador, caberia a ele o entendimento, ao ler o dispositivo legal, de que a “(...) *pressuposição subjacente*”, ou, poderíamos chamar, o *telos* da norma, “(...) *é claro no sentido de que a reorganização deve se realizar por meio de razões atinentes à condução do negócio em questão, não como um incidente efêmero, alheio ao seu andor*”.⁸² Os comentadores enxergariam no seguinte trecho a formulação da doutrina judicial do propósito negocial: “(...) *as operações não faziam parte da condução do negócio de alguma ou ambas*

⁷⁹ 69 F.2d 809 (1934). HELVERING, Com'r of Internal Revenue, v. GREGORY. Circuit Court of Appeals, Second Circuit. March 19, 1934. “Any one may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one's taxes”.

⁸⁰ Ibidem: “(...) as the articulation of a statute increases, the room for interpretation must contract”.

⁸¹ Ibidem: “(...) but the meaning of a sentence may be more than that of the separate words, as a melody is more than the notes, and no degree of particularity can ever obviate recourse to the setting in which all appear, and which all collectively create”.

⁸² Ibidem: “But the underlying presupposition is plain that the readjustment shall be undertaken for reasons germane to the conduct of the venture at hand, not as an ephemeral incident, egregious to its prosecution”.

empresas”, de forma a carecer de motivo empresarial ou corporativo. Cabe, a partir deste momento, uma inflexão: para um jurista como Harvey Spear, por exemplo, já em 1948 era possível ler a decisão de Learned Hand, elogiosamente, como uma forma de ativismo judicial praticado por meio da interpretação legislativa,⁸³ ou seja, de maneira a introduzir como suporte último de sua convicção a doutrina do propósito negocial, assim entendida como uma exigência para que a operação seja oponível ao Estado, o que, de toda sorte, não estava presente, mas “subjacente” à Section 112(g).

Para outros autores, no entanto, haveria a necessidade de se temperar este entendimento *cum grano salis*, pois a forma de ver representada pelo elogio de Harvey Spear seria excessiva e desproporcional ao conteúdo decisório: para Gloria Marín Benítez, o propósito negocial “(...) *não é introduzido em ‘Gregory’ como um requisito adicional aos estabelecidos na própria lei (...) mas se encontra claramente ancorado no próprio texto da norma legal a aplicar*”.⁸⁴ Trata-se, segundo esta visão alternativa à postura ativista, da mera interpretação do excerto do texto positivo que determina que as operações precisam se realizar “(...) *em cumprimento de um plano de reorganização*”,⁸⁵ o que, para o magistrado, não foi cumprido: justamente porque se entende que não se cogita de um “plano de reorganização [dos negócios da empresa]” se não houver a presença de motivos negociais, empresariais ou de mercado. Em outras palavras, é possível se entender que, nesta decisão, o “propósito negocial” desempenhou uma função interpretativa: sua presença se justifica “(...) *a partir de uma interpretação teleológica das normas aplicadas*” que outorguem vantagens, incentivos ou isenções em razão de “(...) *fins extrafiscais que restariam frustrados*”⁸⁶ caso o agir do contribuinte tiver como único objetivo não a prática social pretendida, mas a mera redução de tributos. Por estes motivos, e em particular devido à dificuldade da concepção de um “plano de reorganização dos negócios” sem propósito negocial, é que tal doutrina foi importante nos Estados Unidos na interpretação teleológica do dispositivo da Section 112(g) no caso específico de reestruturações societárias.

⁸³ SPEAR, Harvey M. "Corporate Business Purpose in Reorganization", In: Tax Law Review volume 3, nº 225 (1947-1948).

⁸⁴ BENÍTEZ, Gloria Marín. La relevancia jurídica de la motivación fiscal: influencia del ‘business purpose’ en el ordenamiento tributario español. Madrid: Editorial Dykinson, 2009, p. 39.

⁸⁵ Section 112(g), Revenue Act, 1928: “*If there distributed, in pursuance of a plan of reorganization (...) no gain to the distributee from the receipt of stock or securities shall be recognized*”.

⁸⁶ BENÍTEZ, Gloria Marín. La relevancia jurídica de la motivación fiscal: influencia del ‘business purpose’ en el ordenamiento tributario español. Madrid: Editorial Dykinson, 2009, p. 59.

Evelyn Gregory recorreu da decisão proferida à Suprema Corte, e apresentou novas razões contra o então Comissário do “Bureau of Internal Revenue” Guy Tresillian Helvering, tendo sido o caso registrado, assim, como “Gregory v. Helvering”.⁸⁷ Em sua decisão, a corte entendeu que “*a argumentação do juízo a quo (...) deixa pouco a ser dito*”⁸⁸ e retoma ainda uma vez mais o texto do dispositivo legal para ponderar que, quando o legislador remeteu a “uma transmissão de ativos de uma pessoa jurídica a outra”, referia-se a uma transmissão realizada “*(...) em cumprimento a um plano de reorganização*” do negócio empresarial, e não uma transmissão feita com vistas a cumprir um plano de economia de tributos. Assim, “*(...) deixando de lado (...) a questão da motivação fiscal, e ao se qualificar o procedimento seguido em função do que realmente ocorreu, o que encontramos?*”, questiona o texto da decisão condutora que, voltando-se para a operação concretamente intentada, em seguida responde: “*Apenas uma operação que não tem nenhum propósito negocial ou corporativo – uma mera montagem revestida de reorganização empresarial para a consumação de um plano pré-concebido*” voltado a transmitir as ações correspondentes à participação na MSCo para Evelyn Gregory.⁸⁹ Tal construção racional levou a Suprema Corte a neutralizar os atos e negócios jurídicos para fins tributários, pois eles teriam “*(...) desbordado sobejamente ante à evidente finalidade da norma*”, e concluir em sentido diverso seria fazer “*(...) prevalecer o artifício sobre a realidade, e privaria a norma legal em questão de todo propósito sério*”.⁹⁰

⁸⁷ HELVERING, Guy Tresillian. Biographical directory of the United States Congress (1774-Present). In: <<http://bioguide.congress.gov/scripts/biodisplay.pl?index=H000466>>, último acesso em 30/12/2015. O cargo de “Comissioner” (comissário) é o maior da hierarquia do “Bureau of Internal Revenue” que, em 1958, teria seu nome oficialmente alterado para “Internal Revenue Service” (IRS), algo que, para fins meramente didáticos, atualmente seria análogo ao cargo de Secretário da Receita Federal no Brasil. Vale salientar que o advogado e ex-congressista Guy Tresillian Helvering foi o mais longo entre os “IRS Comissioners”, tendo servido de 06/06/1933, desde sua indicação pelo Presidente e correligionário do Partido Democrata Franklin Delano Roosevelt, a 08/10/1943, quando foi nomeado juiz federal. À época do caso “Gregory v. Helvering” a denominação do recorrido era feita com base no nome do Comissário; contudo, logo em seguida à gestão de Guy Helvering, convencionou-se o uso da função (“Comissioner”) e não mais o nome do ocupante do cargo. Diferente do colacionado em artigos que trataram do caso, Guy Helvering não foi o auditor fiscal (“Inspector of Taxes”) responsável pela autuação de Evelyn Gregory.

⁸⁸ 69 F.2d 809 (1934). HELVERING, Com'r of Internal Revenue, v. GREGORY. Circuit Court of Appeals, Second Circuit. March 19, 1934: “*(...) the reasoning of the Court below (...) leaves little to be said*”.

⁸⁹ *Ibidem*.

⁹⁰ *Ibidem*. Para análise a respeito do uso do propósito negocial nas decisões das cortes judiciais dos Estados Unidos que trataram especificamente de reorganizações societárias, envolvendo, assim, a aplicação da Section 112(g) do Revenue Act de 1928, consultar: [SPEAR, Harvey M. “Corporate Business Purpose in Reorganization”, In: Tax Law Review volume 3, nº 225 (1947-1948)].

A decisão da Suprema Corte norte-americana foi proferida em janeiro de 1935; quatro meses depois, em meados de maio, uma autuação com bases semelhantes chegou à Casa dos Lordes (“House of Lords”) na Inglaterra, o caso “Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster”. Robert George Grosvenor, o quinto duque de Westminster, e um dos homens mais ricos do Reino Unido, buscava deduzir os salários que pagava aos seus empregados domésticos. A dedução de salários não é possível pela lei britânica, mas algumas anuidades são dedutíveis. O duque então firmou um compromisso (“*deed of covenant*”) com seus empregados para que, no lugar dos salários, que deixariam de receber, ele passasse a pagar uma anuidade pelo período de sete anos, supostamente sem relação com os serviços por eles prestados.⁹¹ Na prática, o nobre “(...) *substituía os gastos não dedutíveis sob a qualificação de salários*”⁹² por uma despesa dedutível que satisfizesse o pessoal de seu serviço doméstico. O fisco argumentou que “(...) *a Corte deve ignorar o estatuto jurídico e ter em conta o que se conhece como questão de fundo*” (“*substance of the matter*”), argumento que foi rejeitado pelo voto condutor, proferido pelo Lorde Tomlin que, citando Edward Coke, afirmou que seria necessário “(...) *substituir o ‘cordão incerto e tortuoso da discricionariedade’ pela ‘régua dourada e reta da lei’*”.⁹³ Em seguida, afirmou que “(...) *toda pessoa tem direito, se assim puder, a organizar os seus negócios para que o imposto correspondente sob a norma apropriada seja menor do que teria sido em outro caso*”.⁹⁴ A proposta de uma interpretação mais literal e que exalta a liberdade de escolha do jurisdicionado é, de certo modo, o reconhecimento da possibilidade de se proceder a um planejamento tributário desde que todas as etapas da operação sejam lícitas.

Tal doutrina, aplicada pelo Lorde Tomlin e conhecida como o princípio Westminster (“Westminster Principle”) foi de aplicação corrente no Reino Unido e nos países do Commonwealth até o ano de 1981, quando a Casa dos Lordes apreciou o caso “Ramsay v. Inland Revenue Commissioners”, em que o contribuinte desejava, por meio da operação que estruturou,

⁹¹ LIKHOVSKI, Assaf. “The duke and the lady: Helvering v. Gregory and the history of tax avoidance adjudication”. In: Cardozo Law Review, volume 25, Forthcoming Spring, 2004, p. 15.

⁹² BENÍTEZ, Gloria Marín. La relevancia jurídica de la motivación fiscal: influencia del ‘business purpose’ en el ordenamiento tributario español. Madrid: Editorial Dykinson, 2009, p. 53.

⁹³ LIKHOVSKI, Assaf. “The duke and the lady: Helvering v. Gregory and the history of tax avoidance adjudication”. In: Cardozo Law Review, volume 25, Forthcoming Spring, 2004, p. 15: “(...) *would involve substituting the ‘incertain and crooked cord of discretion’ for the ‘golden and straight metwand of the law’*”.

⁹⁴ *Ibidem*: “(...) *every man is entitled, if he can, to order his affairs so as that the attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be*”.

criar perdas dedutíveis para erodir os ganhos que auferiu no mercado de ações. A decisão, proferida pelo Lorde Wilberforce, entendeu que a interpretação das normas exige um enfoque teleológico ou finalista (“purposive construction”) e não meramente literal. Ademais, a qualificação das operações deve levar em consideração o conjunto da obra, e não a análise de cada ato ou negócio jurídico considerados isoladamente. Tais premissas o levaram a negar a pretensão do contribuinte de deduzir as perdas apuradas de maneira artificiosa, o que ficou conhecido no meio tributário inglês como princípio Ramsay (“Ramsay Principle”).⁹⁵

Estabelecidos estes marcos do tratamento do planejamento tributário na Inglaterra, há de se considerar que a expressão “propósito negocial” também foi utilizada como substrato de interpretação teleológica das normas positivas em diversos julgados, como ocorreu na decisão proferida pela Casa dos Lordes no caso “McNiven v. Westmoreland”, que discutiu caso da criação de despesa dedutível com juros por meio de operações artificiosas de mútuo que tiveram como único objetivo atender aos requisitos legais da dedutibilidade: a discussão girou em torno do reconhecimento do princípio Ramsay como precedente suficiente para a neutralização da operação.⁹⁶ Segundo o vocabulário que desenvolveremos mais adiante, indagava-se se o propósito negocial seria garantia válida ou não para apontar ao precedente judicial como apoio, uma vez que se trata de um sistema de *common law*. Ao final, os julgadores consideraram que a dedução teria sido legítima. Outro caso envolvendo “operações complexas”, ou seja, compostas por vários passos, todos em conformidade com a letra da lei se isoladamente considerados (“step transactions” ou “composite transactions”), foi o “Furnis v. Dawson”, de 1984, em que o propósito negocial foi igualmente trazido à consideração, mas para auxiliar na explícita contraposição entre os princípios Westminster (1935) e Ramsay (1981), tendo prevalecido a visão de que a operação deve ser vista como um todo, o que culminou com uma decisão desfavorável ao contribuinte devido à constatação da ausência de propósito negocial na operação, o que a tornaria meramente artificiosa, voltada simplesmente à economia fiscal. A decisão não seria ignorada pela jurisprudência posterior: no caso “Barclays v. Mawson”, em que se discutia uma operação de “sale and lease-back”, afirmou-se que “(...) o caso Ramsay não introduziu uma nova doutrina (...). Ao contrário, resgatou a norma fiscal de ser uma ‘ilha de

⁹⁵ BENÍTEZ, Gloria Marín. La relevancia jurídica de la motivación fiscal: influencia del ‘business purpose’ en el ordenamiento tributario español. Madrid: Editorial Dykinson, 2009, pp. 53-55.

⁹⁶ “McNiven (Inspector of Taxes) v. Westmoreland” [2003] 1 AC 311 (HL)

interpretação literal”. Por outro lado, “(...) casos como ‘Furnis v. Dawson’ deram lugar a pensar que (...) operações sem propósito comercial devam ser ignoradas. Mas isso é ir longe demais”. O caso foi decidido favoravelmente ao contribuinte, pois se entendeu que, mesmo não havendo propósito comercial claro na operação analisada, a operação concreta, assim entendida como o comportamento ou agir do contribuinte, foi consentâneo com a operação abstratamente prevista na norma utilizada. Aponta-se, portanto, para a ausência de uniformidade das decisões que versaram sobre planejamento tributário e propósito comercial na Inglaterra.⁹⁷

Feitas estas considerações, ainda parece ser necessário um último exercício de contextualização. Assim como a consideração econômica foi introduzida na codificação das leis tributárias na Alemanha pelo anteprojeto de Enno Becker em 1919, no contexto, portanto, de derrota avassaladora e de destruição econômica decorrentes do fim da I Guerra Mundial, o propósito comercial e, especificamente a decisão de Learned Hand de 1934 em torno do “business purpose”, devem ser colocados contra o pano de fundo da profunda depressão na qual os Estados Unidos mergulharam depois do colapso de 1929, momento em que a economia pareceu desmoronar,⁹⁸ e que alterou irreversivelmente o modo como os economistas viam o mundo: “(...) numa única frase, a Grande Depressão destruiu o liberalismo econômico por meio século”.⁹⁹ O ano em que foi julgado o caso “Gregory v. Helvering” foi marcado pelas discussões sobre a necessidade de se sustentar um estado de bem-estar mínimo e, em particular, pelos debates em torno da instalação de um sistema previdenciário.¹⁰⁰ Além disso, naquele mesmo ano a opinião pública estava especialmente sensibilizada com a questão do planejamento tributário depois de “(...) escandalosas revelações sobre esquemas de evasão fiscal praticados por um grupo de industriais e banqueiros, que tinha, entre seus mentores, Andrew Mellon, ex-

⁹⁷ BENÍTEZ, Gloria Marín. La relevancia jurídica de la motivación fiscal: influencia del ‘business purpose’ en el ordenamiento tributario español. Madrid: Editorial Dykinson, 2009, pp. 60-65.

⁹⁸ HOBBSBORN, Eric. A era dos extremos: o breve século XX (1914-1991). Companhia das Letras, 1995, p. 41: “(...) a Primeira Guerra Mundial foi seguida por um tipo de colapso verdadeiramente mundial (...) mesmo os orgulhosos EUA, longe de serem um porto seguro das convulsões de continentes menos afortunados, se tornaram o epicentro deste que foi o maior terremoto global medido na escala Richter dos historiadores econômicos - a Grande Depressão do entreguerras. Em suma: entre as guerras, a economia mundial capitalista pareceu desmoronar. Ninguém sabia exatamente como se poderia recupera-la”.

⁹⁹ *Idem*, p. 85.

¹⁰⁰ *Idem*, p. 84: “(...) outra medida profilática tomada durante, depois e em consequência da Grande Depressão: a instalação de modernos sistemas previdenciários. Como surpreender-se por terem os EUA aprovado a Lei de Seguridade Social em 1935?”.

secretário do Tesouro”,¹⁰¹ o que levou àquele que seria conhecido como o “*julgamento tributário do século*”, ou “The Mellon Tax Trial”.¹⁰² Para Assaf Likhovski, a decisão do magistrado americano se soma às pressões do período de depressão, à crise orçamentária, às revoltas contra o pagamento de tributos, e à publicidade dos escândalos tributários.¹⁰³ Ainda que não seja possível ou mesmo recomendável se realizar qualquer correspondência automática entre estes acontecimentos, não deixa de ser relevante se apontar para este contexto em tudo específico.

II. 2. RECEPÇÃO E REFORMULAÇÃO NO BRASIL

III. 2. 1. RECEPÇÃO DOUTRINÁRIA

A relação entre o particular e o âmbito de sua liberdade no espaço público no Brasil pode ser entendida por meio da percepção de uma mudança na concepção sobre como as normas devem ser aplicadas que deriva das aproximações da doutrina com o texto constitucional, sendo possível se realizar uma divisão, propositadamente generalizadora, entre posicionamentos “tradicionais” ou “modernos”, como preferem alguns,¹⁰⁴ ou de visão “liberal” ou “solidária”, como preferem outros.¹⁰⁵ A visão liberal defenderia com maior intensidade ideais “(...) *desenvolvidos pela doutrina tributária majoritária desde o advento do CTN*”,¹⁰⁶ tais como a legalidade e a segurança jurídica. Esta corrente de pensamento censura, em especial, a ideia de “(...) *conferir supereficácia normativa a alguns princípios*”,¹⁰⁷ em especial a capacidade contributiva, a solidariedade e a isonomia. Por outro lado, os adeptos de uma visão solidária

¹⁰¹ LIKHOVSKI, Assaf. “The duke and the lady: Helvering v. Gregory and the history of tax avoidance adjudication”. In: Cardozo Law Review, volume 25, Forthcoming Spring, 2004, p. 86.

¹⁰² *Ibidem*: “This event is the curiously neglected story of the Andrew Mellon tax evasion trial, called by some the ‘tax trial of the century’”.

¹⁰³ *Idem*, p.102.

¹⁰⁴ ÁVILA, Humberto. “Planejamento tributário”. In: XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editora. Revista de Direito Tributário, volume nº 98.

¹⁰⁵ BOZZA, Fabio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, p. 252.

¹⁰⁶ *Ibidem*.

¹⁰⁷ *Ibidem*.

“(…) preconizam o ideal pós-positivista de reaproximar *Ética e Direito*”.¹⁰⁸ Ainda que as correntes doutrinárias sobre o planejamento tributário cheguem a conclusões opostas no que concerne à legitimidade do comportamento do contribuinte, talvez por conta de diferentes noções em torno da “simulação” como ponto focal que marca a fronteira entre a licitude e a ilicitude, comungariam a premissa da liberdade do contribuinte para organizar seus negócios da maneira mais eficiente do ponto de vista tributário.¹⁰⁹ Ao tratarmos especificamente do propósito negocial, a se considerar a concordância quanto à premissa desta liberdade de organização e de administração dos negócios, é possível se afirmar, com Gilberto Ulhôa Canto, que não se exige do particular que obtenha uma economia fiscal qualquer em virtude do rearranjo de sua atividade, necessariamente, a apresentação de outra vantagem de mercado.¹¹⁰

Uma importante releitura do debate travado nos países de tradição de *common law* foi realizada por Marco Aurélio Greco que, depois de realizar a defesa da liberdade do contribuinte de se auto organizar, sem obrigação de optar pelo caminho ou pela forma mais onerosa, realizou a seguinte ressalva: “(…) *esta reorganização deve ter uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja predominantemente fiscal*”.¹¹¹ Assim, caso a operação tenha reduzido a carga tributária, mas apresentar um motivo extratributário qualquer, “(…) *o direito de auto-organização terá sido adequadamente utilizado*”, não havendo abuso nem possibilidade de objeção por parte do Estado.¹¹² Observe-se que não há a correspondência direta com relação ao caso “Gregory v. Helvering”, ponto no qual o autor é, aliás, bastante explícito: “(…) *não estou dizendo que precisa haver business purpose (conceito que advém da experiência americana e que se vincula à ideia de empreendimento)*”.¹¹³ Sob seu modo de ver, a capacidade contributiva teria ligação direta com a igualdade e com a solidariedade, tratando-se de vetor atado “(…) *à manifestação da aptidão de participar do rateio das despesas públicas, como instrumento para*

¹⁰⁸ *Idem*, p. 253.

¹⁰⁹ *Idem*, p. 273: “Esta é a posição tanto de Ricardo Mariz de Oliveira, Alberto Xavier, Paulo de Barros Carvalho, Luis Eduardo Schoueri e Heleno Tórres, como também é a de Ricardo Lobo Torres, Marco Aurélio Greco, Ricardo Lodi Ribeiro e Marcus Abraham”.

¹¹⁰ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Evasão e elisão fiscal”. Revista de Direito Tributário, volume nº 63. São Paulo: Malheiros Editora, 1993.

¹¹¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo: Editora Dialética, 2011, p. 212-213.

¹¹² *Ibidem*.

¹¹³ *Idem*, p. 236.

a busca de uma sociedade mais justa e solidária”,¹¹⁴ de forma que aqueles que podem mais também contribuam mais.

Assim, a capacidade contributiva apresentaria uma eficácia positiva de modo a prover garantias de passagem para o aplicador decidir pela ocorrência do fato gerador. A isonomia passa a ser vista também a partir de uma dimensão inclusiva: “(...) *só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontrarem na mesma condição tiverem que suportar a mesma carga fiscal*”.¹¹⁵ O contribuinte que se furta ao cometimento do fato gerador por meio de planejamento compromete a igualdade, que, ainda segundo o autor, sobrepõe-se à proteção da propriedade.¹¹⁶ Em artigo de 2011, ao recortar acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que se lançou a realizar “sopesamento de princípios”, apontou para uma crise do formalismo no direito tributário brasileiro, devendo a doutrina passar a refletir não mais sobre a segregação dos valores do direito, mas das formas e estratégias de convívio com eles. Isto porque o debate tributário teria deixado “(...) *de ser um debate formal. Não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas de coexistência; não se trata de sobre+por, mas de com+por valores*”.¹¹⁷

Para Alberto Xavier, a importação realizada pela obra de Marco Aurélio Greco tem conexão, na verdade, com o pensamento de Klaus Tipke no sentido da possibilidade de desconsideração de atos ou negócios realizados com abuso, ou seja, o “(...) *exercício do direito de auto-organização econômica por motivos exclusivamente fiscais*”.¹¹⁸ Os conceitos de Estado Democrático ou de Estado social “(...) *como fundamento de solidariedade*”, as dificuldades com o conceito de tipicidade fechada, e o “(...) *caráter não absoluto, mas limitado*” do direito do particular organizar os seus negócios adviriam todos da inspiração germânica. Alberto Xavier, no entanto, reconhece, com a reserva de sua contrariedade, a originalidade da formulação da ideia de eficácia positiva da capacidade contributiva, o que significa, em suas palavras, que o princípio “(...) *não é apenas um limite negativo à tributação, mas um comando pelo qual a lei tributária tem de alcança-la até onde ela for detectada*”.¹¹⁹

¹¹⁴ *Idem*, p. 350.

¹¹⁵ *Idem*, p. 210.

¹¹⁶ *Ibidem*.

¹¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. "Crise do formalismo no direito tributário brasileiro", In: Revista da PGFN, Ano I, número 1. Brasília: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, janeiro/junho de 2011.

¹¹⁸ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Editora Dialética, 2002, p. 103.

¹¹⁹ *Idem*, p. 104.

O princípio da igualdade, conjugado com a capacidade contributiva, uma vez tomado como vetor de alcance, acaba por buscar aquilo que a lei prevê, mas pode ir além e, “*assente essa premissa maior, são inevitáveis os desdobramentos*”.¹²⁰ Ainda a realizar a leitura da obra de Marco Aurélio Greco, continua: “*essa vocação expansiva (...) encontra como limites o princípio da tipicidade da tributação*”,¹²¹ limites estes que cedem, no entanto, ante a conduta abusiva, extravasando para atingir a situação extratípica. Assim, segundo a leitura de Alberto Xavier, somente no caso de abuso é que haverá de se explorar a eficácia positiva da capacidade contributiva. Por fim, para Luís Eduardo Schoueri, a ideia de supremacia do interesse público sobre o privado deve ser relativizada, tendo em vista que o interesse público de arrecadar não está acima do interesse público de prestigiar o princípio da legalidade, sobretudo quando se tem em conta que o particular não praticou o fato gerador da obrigação tributária:¹²² “*(...) se o ‘direito da coletividade’ for o direito de receber um tributo mesmo que não ocorra o fato jurídico tributário, então merece imediata repulsa o raciocínio*”.¹²³ Isto porque a capacidade contributiva, sozinha, “*(...) não é suficiente para o surgimento da obrigação tributária (...) não existe, em matéria tributária, a expectativa do Fisco*”, ainda que ele a insira no orçamento.¹²⁴

III. 2. 2. TENTATIVAS DE POSITIVAÇÃO

Com a edição da Lei Complementar nº 104/2001, foi adicionado um parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, que autorizou a desconsideração de atos ou negócios praticados com finalidade de dissimulação, “*(...) observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”.¹²⁵ A Medida Provisória nº 66/2002 foi uma tentativa do Poder Executivo brasileiro de estabelecer os procedimentos para a aplicação do dispositivo adicionado

¹²⁰ *Ibidem*.

¹²¹ *Ibidem*.

¹²² SCHOUERI, Luís Eduardo. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. Revista de Direito Tributário Atual, volume 24. São Paulo: Editora Dialética, 2010.

¹²³ *Idem*, p. 348.

¹²⁴ *Idem*, pp. 348-349.

¹²⁵ Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) – “Art. 116 (...) 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”.

em 2001. Tratou-se do primeiro diploma com vocação de lei, ao menos no plano federal, a tratar expressamente do “*propósito negocial*”. O §1º do art. 14 da medida estabeleceu que, para fins de desconsideração, deveria o aplicador levar em conta, entre outras, a ocorrência de: (i) falta de propósito negocial, ou (ii) abuso de forma. O inciso I foi redigido nos seguintes termos: “(...) *considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato*”.¹²⁶ A exposição de motivos, assinada pelo então Ministro da Fazenda Pedro Malan, tratou da inovação normativa dos seus itens 11 a 14. Afirmou-se, nesta oportunidade, que o projeto identificava aquelas hipóteses em que haveria a possibilidade de neutralização de atos o negócios que, embora lícitos, buscam “(...) *tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial*”.¹²⁷ Os conceitos guardariam consistência, de acordo com o item 13, com aqueles estabelecidos na “(...) *na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal*”, sem, no entanto, explicitar a quais experiências se faz referência. A medida foi submetida ao crivo do Poder Legislativo e afinal rejeitada neste particular pela Lei nº 10.637/2002.

Para Ricardo Lobo Torres, uma das maiores dificuldades da medida foi a tentativa de definição do propósito negocial, definindo-o de forma “(...) *incompleta e contraditória*”.¹²⁸ De fato, o abuso de direito foi definido como prática de ato ou negócio jurídico indireto, mas é possível se compreender que, no caso do propósito negocial, o texto se referiu ao seu “indicativo”, ou seja, a um indício que poderia eventualmente conduzir ao convencimento do aplicador, consistente na opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. Há de se registrar, ainda, que, para considerável parte da doutrina, a rejeição parcial da medida pelo Congresso Nacional significou, de um lado, um desconforto do legislador com uma tentativa de usurpação de competência, vez

¹²⁶ Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002 – “Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. § 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma. § 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato”.

¹²⁷ Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, itens 11 a 14.

¹²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier Editora, 2013, pp. 164.

que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional determina que haverá necessidade de “lei ordinária”. De outro, representaria não apenas a repulsa da importação da doutrina do propósito negocial, como também a um conceito de dissimulação fundado neste construto, o que impediria, por consequência, a sua utilização em decisões proferidas por intérpretes autênticos e, sobretudo, aqueles adstritos à estrita legalidade, como é o caso dos tribunais administrativos, aos quais não é cabível o juízo de constitucionalidade.¹²⁹ Por fim, mesmo com a rejeição do texto, legislações municipais, como é o caso de São Paulo, editaram leis, nos anos seguintes, nos exatos termos da Medida Provisória nº 66/2001, como é o caso da Lei Municipal de São Paulo nº 14.133/2006.¹³⁰

Mais recentemente, novamente por iniciativa do Poder Executivo, a Medida Provisória nº 685/2015, instituiu a obrigação acessória de declaração, para atos ou negócios já ocorridos, ou consulta, para aqueles ainda não ocorridos, com a finalidade de informar as operações que acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributo quando praticados sem razões extratributárias relevantes ou quando a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico. A retomada da ideia de uma motivação extratributária, ainda que sob a alcunha de “razões extratributárias”, como se expôs anteriormente, tem supedâneo na doutrina de Marco Aurélio Grego, para quem a sua ausência seria caracterizadora de abuso do direito. Contudo, conforme estudo realizado por Fábio Piovesan Bozza, os motivos seriam irrelevantes para o ordenamento. Em suas palavras, “(...) motivo, razão ou circunstância são dados pré-jurídicos e externos e não se confundem com o propósito, a finalidade ou a função que o negócio almeja alcançar”.¹³¹ E, ainda, para que não restem dúvidas quanto ao seu posicionamento: “(...)

¹²⁹ Entre eles, destacamos: [SOUZA, Hamilton Dias de e FUNARO, Hugo. “A insuficiência de densidade normativa da ‘norma antielisão’”. São Paulo: Editora Dialética, Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 146, 2007], e [BOZZA, Fabio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, p. 298].

¹³⁰ Lei Municipal de São Paulo nº 14.133/2006 – “Art. 19. (...) § 2º Para desconsiderar ato ou negócio jurídico simulado que visem a reduzir o valor do tributo, a evitar ou postergar seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma (...). § 3º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato”.

¹³¹ BOZZA, Fabio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, p. 284.

relevante para o Direito é a causa do negócio jurídico, e não o motivo".¹³² Ainda assim, para Heleno Tôrres a medida teria "*induvídosa importância*",¹³³ pois teria como fundamento o dever de transparência no contexto dos esforços de implementação do programa "Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS) promovido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Uma das ações estabelecidas pelo programa foi a obrigação para que os contribuintes revelem seus esquemas de planejamento tributário agressivo prevista no Plano de Ação 12 ("Mandatory Disclosure Rules"). Neste sentido, a medida buscava reforçar a "*(...) capacidade de fiscalização [do Fisco], mas com ganho notável na relação com os contribuintes, pela demanda de compliance e de boa fé que a medida impõe*".¹³⁴ No entanto, a Medida Provisória nº 685/2015 foi rejeitada neste particular pela Lei nº 13.202/2015.

¹³² *Ibidem*.

¹³³ TÔRRES, Heleno Taveira. "O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global". In: Consultor Jurídico (Conjur), 26/07/2015, disponível em <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>>, último acesso em 20/12/2015.

¹³⁴ *Ibidem*. O autor reforça, ademais, que "*(...) a declaração e a consulta preventiva antielusiva não equivalem a alguma regulamentação do parágrafo único do artigo 116, do CTN, ao tempo que não correspondem a qualquer forma de 'norma geral antielusiva'*". A aprovação da medida seria vantajosa nos seguintes termos: "*(...) quanto à finalidade, a de permitir segurança jurídica ao setor privado (a) e redução dos custos com litígios por parte das administrações tributárias (b), com a 'maior coerência possível' entre os países*".

"If we reach the Gates of Heaven, and are given the chance to take up our eternal residence on the same cloud as Erasmus and Rabelais, Shakespeare and Montaigne, few of us (I suspect) will demand that be cloistered permanently, instead, with René Descartes, Isaac Newton, and the exact-thinking but darker-souled geniuses of the 17th century"

S. E. Toulmin, "Cosmopolis", 1990.

CAPÍTULO III

TEORIA DA ARGUMENTAÇÃO NA ANÁLISE DE DECISÕES JURÍDICAS

III. 1. LOCALIZAÇÃO EPISTEMOLÓGICA DA PROPOSTA ARGUMENTATIVA DE STEPHEN TOULMIN

Uma vez definido o estado da arte da discussão de doutrina em torno do propósito negocial no Brasil, propõe-se, como ferramental para a sua análise crítica, o enfoque substancial. Em outras, palavras, uma alternativa à lógica dedutiva que dê conta de avaliar de maneira satisfatória um ato de fala específico, de caráter argumentativo e não-euclidiano – em nosso caso, do tipo jurídico-tributário. Apesar de alguns estudos tratarem da produção do autor sobre o qual cuidaremos nas páginas seguintes no contexto da retomada retórica,¹³⁵ a obra *“Os Usos do Argumento”* surgiu não como uma proposta de teoria da argumentação, mas como forma de

¹³⁵ Por todos, citamos ALEXY, Robert. Teoria da argumentação jurídica. São Paulo: Editora Forense, 2011 e ATIENZA, e Manuel. Las razones del derecho – teorías de la argumentación jurídica, México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2005.

posicionamento em um debate polêmico entre filósofos analíticos na Inglaterra.¹³⁶ A ponto que, quando Otto Bird chamou seu livro de “*uma redescoberta da tópica aristotélica*”, Stephen Toulmin sequer compreendeu a alusão, ainda que, posteriormente, viesse a anuir com o comentário.¹³⁷

Sua preocupação se volta à concepção de racionalidade e sua expressão maior, o método científico, como programa intelectual da modernidade, cujo apogeu glorioso e ruína ocorreram no século XX.¹³⁸ Não é à toa que, em uma obra de maturidade, já quase octogenário, ele resgataria a *longue durée* do mais famoso representante da segunda geração da *École des Annales* para anunciar o fim de uma era¹³⁹ – como logo se perceberá, a obra de Stephen Toulmin flerta com a história da ciência e das mentalidades, e nosso trabalho é, ao menos em parte, saber onde o direito se encaixa neste quadro de referências. Fernand Braudel, ainda jovem, foi lecionar para alunos secundaristas na Argélia e ali se apaixonou pelo mar Mediterrâneo, tendo dedicado a ele sua maior obra.¹⁴⁰ Nela, ao tratar da história de longa duração, ponderou que aquele que embarca neste tipo de análise se lança às águas azuis do alto-mar do tempo, ainda que a navegação costeira prudente jamais perca de vista a terra firme. Trata-se de uma advertência metodológica, evidentemente, quanto à necessidade de apresentação das provas (fontes heurísticas) daquilo que se narra ou se alega. Para Stephen Toulmin, o século XX não trouxe uma mera coleção de eventos episódicos, mas um sinal de esgotamento da era moderna da ciência baseada no método como *recta ratio* ou *regula magistri* para a estruturação do pensamento. Escreveu, nos últimos anos de sua vida, que “(...) *se René Descartes é a figura que*

¹³⁶ TOULMIN, Stephen. “Reasoning in theory and practice”. In: HITCHCOCK, David and VERHEIJ, Bart (eds.). *Arguing on the Toulmin Model – new essays in argument analysis and evaluation*. Dordrecht (The Netherlands): Springer, Argument Library, Volume 10, 2006, p. 26: “(...) *when I wrote The Uses of Argument, the last thing I thought I was doing was producing a theory of rhetoric*”.

¹³⁷ *Ibidem*: “(...) *when The Uses of Argument appeared, Otto Bird wrote of the book as ‘a rediscovery of Aristotle’s topics’. I didn’t understand this allusion at the time, and only since I engaged more intensively in my own first-hand study of Aristotle have I come to see that he was right*”. A incompreensão de Stephen Toulmin causa alguma estranheza, pois Aristóteles foi usado como epígrafe da introdução de “Os usos do argumento” e citado ao menos 14 vezes ao longo da obra. Além disso, parte do livro havia sido publicado justamente pela Aristotelian Society. Stephen Toulmin conhecia a obra do filósofo, mas talvez desconhecesse o quanto fosse dela tributário.

¹³⁸ TOULMIN, Stephen. *Return to reason*. Cambridge: Harvard University Press, 2001, p. 12: “(...) *the intellectual program of Modernity, with its assumptions about the universal and permanent character of Rationality, achieved full expression. Only in the twentieth century*”.

¹³⁹ BRAUDEL, Fernand. “*A longa duração*”, In: *História e Ciências Sociais*. Lisboa: Editorial Presença, 1972, pp. 7-70.

¹⁴⁰ BRAUDEL, Fernand. *BRAUDEL, Fernand, La Méditerranée et le Monde Méditerranéen a l’Époque de Philippe II*, 2ª edição, Paris: Armand Colin, 1966.

simboliza o início da Idade Moderna, nós podemos tomar Ludwig Wittgenstein como o marco de seu fim".¹⁴¹

Os sinais de terra firme são variados: em 1958, no mesmo ano em que publicou "Os usos do argumento", Peter Winch publicaria "*A ideia de ciência social*". Os pontos de partida são próximos: "*tempo houve em que não existia clara distinção entre filosofia e ciência natural*",¹⁴² que tomaram caminhos marcadamente diversos a partir do século XVII. A proposta seria, portanto, "*(...) combater essa concepção da relação entre os estudos sociais, a filosofia e as ciências naturais*".¹⁴³ E qual a relação que estabelece entre a filosofia e o mundo? O papel da filosofia seria o de remover os obstáculos para o conhecimento, e chega a utilizar a expressão de John Locke que a considera como um mero ajudante de obras; neste sentido, a filosofia "*(...) não possui problemas próprios, mas é uma técnica para solucionar problemas surgidos no curso de investigações não-filosóficas*".¹⁴⁴ Por este motivo, discorda da concepção de que os problemas de filosofia teriam origem na linguagem, e não no mundo, pois, quando se discute a linguagem "*(...) estamos de fato discutindo o que conta como pertencendo ao mundo*".¹⁴⁵ A linguagem não é debatida a partir de um pensamento diletante ou especulativo, mas a partir de uma dimensão prática e dentro de um contexto próprio.

Para Stephen Toulmin, o sonho da razão dos cientistas naturais do século XVII produziu monstros, como na gravura de Francisco de Goya: ao unir ideais de racionalidade, segurança e certeza em um pacote matemático-formal, impingiram ao pensamento uma ferida que restou aberta por trezentos anos "*e da qual apenas recentemente começamos a nos recuperar*".¹⁴⁶ O fundo é uma discussão entre o argumento prático e a lógica formal que se desenvolveu a partir do estudo do silogismo analítico, um "*argumento simples*" e insuficiente.¹⁴⁷ A tomada de consciência da insatisfatoriedade do método para acessar as razões humanas por parte de alguns

¹⁴¹ *Idem*, p. 206: "*If René Descartes is a symbolic figure marking the beginning of the Modern Age, we may take Ludwig Wittgenstein as marking its end*". Refere-se à força demolidora da obra tardia do filósofo austríaco.

¹⁴² WINCH, Peter. *A ideia de uma ciência social e sua relação com a filosofia*. São Paulo: Editora Nacional, 1970, p. 13.

¹⁴³ *Idem*, p. 14.

¹⁴⁴ *Idem*, p. 16.

¹⁴⁵ *Idem*, p. 25.

¹⁴⁶ TOULMIN, Stephen. *Return to reason*. Cambridge: Harvard University Press, 2001, p. 13: "*(...) a wound from which we are only recently beginning to recover*". E continua: "*The chief task of this book is to show what is needed if we are to treat that injury*".

¹⁴⁷ TOULMIN, Stephen Edelson. *Os usos do argumento*. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2006, p. 209.

membros da comunidade científica, como Peter Winch com sua busca por um *corpus* metodológico próprio para as ciências sociais, ou como Jean-François Lyotard em seu ensaio sobre “*A condição pós-moderna*” seria indício da alteração do paradigma de racionalidade cartesiano. Não por outro motivo, a partir da ideia de história de Robin George Collingwood sobre como as transições-chave são feitas na ciência entre dois momentos daquilo que ele chamou de “pressuposições absolutas”, ou que, sob a sua influência, Thomas Kuhn chamaria de “paradigmas” em seu livro “*Estrutura das Revoluções Científicas*” de 1961,¹⁴⁸ Stephen Toulmin passou a entender esta série de críticas ao ideal de racionalidade então vigente como manifestações da mudança entre um e outro estágio da mentalidade rumo a uma abertura à postura casuísta.¹⁴⁹

O contexto intelectual em que Stephen Toulmin e Peter Winch escrevem é marcado pela presença avassaladora de Wittgenstein, que, nos anos finais da segunda Guerra Mundial, passou a lecionar em Cambridge, nomeado para a cadeira de Filosofia após a aposentadoria de G. E. Moore. Os alunos consideravam as suas aulas “(...) *extraordinárias e sem paralelo*”.¹⁵⁰ Contudo, “(...) *por nossa parte, impressionamos Wittgenstein como intoleravelmente estúpidos*”,¹⁵¹ abismo intelectual que atribui menos ao estilo extravagante e facilmente irritável da personalidade do austríaco e mais ao choque cultural de sua formação neokantiana com uma audiência de estudantes moldados pelo empirismo neo-humano e, logo, pré-kantiano.¹⁵² Ao subirem a seu quarto escassamente mobiliado e consideravelmente desordenado no alto da torre de Whewell’s Court, “(...) *ele nos parecia um gênio puramente original, e as passagens finais*

¹⁴⁸ MacINTYRE, Alastair. “Preface to the 1970 edition”, In: TOULMIN, Stephen E., HEPBURN, Ronald W., and MacINTYRE, Alastair. *Metaphysical Beliefs*, Schocken Books and SCSM Press Ltd: New York and London, 1970: “*He has followed R. G. Collingwood (as also notably has Thomas Kuhn...) in showing how the construction of scientific theories has in fact grown out of and presupposed larger systems of belief about the nature of the universe and the nature of man*”.

¹⁴⁹ TOULMIN, Stephen. *Return to reason*. Cambridge: Harvard University Press, 2001, p. 11: “(...) *The year of 1958 saw the appearance not just of The Uses of Argument, but of Peter Winch’s book, The Idea of Social Science. Three years later, Kuhn’s Structure of Scientific Revolutions put into general circulation the idea that our criteria of rationality change from one stage in the history of a science to the next*”.

¹⁵⁰ TOULMIN, Stephen e JANIK, Allan. *A Viena de Wittgenstein*. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1991, p. 10.

¹⁵¹ *Ibidem*.

¹⁵² *Idem*, pp. 11-12: “(...) *o choque entre um pensador vienense cujos problemas intelectuais e atitudes pessoais tinham sido formados no ambiente neokantiano do período que antecedeu 1914, no qual a lógica e a ética estavam essencialmente ligadas entre si e com a crítica da linguagem (Sprachkritik), e uma audiência de estudantes cujas questões filosóficas tinham sido moldadas pelo empirismo neo-humano (e, portanto, pré-kantiano) de Moore, Russell e seus colegas*”.

do *Tractatus sobre o cético que sobe a escada e depois a chuta, pareciam, para nós, ter vindo diretamente dos céus. Infelizmente, vinham do Sextus Empiricus.*¹⁵³ O velho Toulmin se ressentia do fato de que seu antigo professor não era dado a notas de rodapé ou referências bibliográficas em geral e tais “(...) paradoxos e inconsistências (...) distorcem (...) a nossa ideia de Ludwig Wittgenstein como homem e como filósofo”.¹⁵⁴ Mas o fato é que, naquele momento, testemunhava-se o desenvolvimento daquilo que se convencionou chamar “nova filosofia da linguagem”, e sua influência sobre Cambridge e, indiretamente, também sobre Oxford, era inegável.

Seja na busca de uma estrutura argumentativa de tipo substancial, ou de um método próprio para as ciências sociais, ou mesmo na elaboração de teorias sobre o direito, a obra tardia de Wittgenstein teve o seu papel. O impacto deste momento de efervescência foi tal sobre o *Professor of Jurisprudence* de Oxford, Herbert Hart, interlocutor de John Langshaw Austin e de Gilbert Ryle que, para ele, o reconhecimento de uma imensa variedade de tipos de discurso humano resolveria algumas perplexidades filosóficas anteriores “*não pela construção de uma teoria geral, mas pela discriminação e caracterização dos diferentes modos em que a linguagem humana é utilizada*”.¹⁵⁵ Inserido em uma lógica de *common law*, Hart oferece como exemplo a atuação dos juízes para demonstrar que o direito também é composto por pessoas e pela deferência que alguns homens conferem às leis. Assim como o pai comunica um padrão geral de conduta ao filho e estabelece um precedente ao retirar o chapéu ao entrar na igreja,¹⁵⁶ a regra de reconhecimento pode ser antes demonstrada no seu uso do que explicitamente declarada, semelhante a um jogo: “*durante o jogo, raramente se enuncia a regra geral que define as atividades (...); em vez disso, a regra é usada pelos juízes*”.¹⁵⁷

Apesar de a sede filosófica de Stephen Toulmin, portanto, não ser o projeto intelectual de resgate da *ars rethorica*, parece importante a menção a outro sinal de terra firme, o momento

¹⁵³ TOULMIN, Stephen. “Reasoning in theory and practice” ..., p. 28: “(...) he seemed to us to be a purely original genius, and the passages at the end of the *Tractatus about the skeptic, who climbs a ladder which he kicks away, seemed, to us, to have come down from heaven. Unfortunately, they come from Sextus Empiricus*”.

¹⁵⁴ TOULMIN, Stephen e JANIK, Allan. *A Viena de Wittgenstein*. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1991, p. 08.

¹⁵⁵ MACEDO JÚNIOR, Ronaldo Porto. *Ensaio de teoria do direito*. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, pp. 201-202.

¹⁵⁶ HART, Herbert Lionel A. *O conceito de direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, pp. 161-162.

¹⁵⁷ MACEDO JÚNIOR, Ronaldo Porto. *Ensaio de teoria do direito*. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, pp. 131-133: “(...) pode-se simplesmente dizer que a afirmação de que certa norma é válida significa que tal norma satisfaz a todos os critérios oferecidos pela norma de reconhecimento”.

da publicação da “*Tópica e jurisprudência*” de Theodor Viehweg, de 1953, como exercício de construção da história ocidental das ciências e das mentalidades para explicar o momento epistêmico em que o filósofo britânico escreve, que poderia ser descrito como uma confluência entre duas tradições teóricas. Ainda que “*Usos do Argumento*”, publicada pela primeira vez em 1958, não dialogue com Viehweg, e mesmo que não seja possível sequer se afirmar que um autor tenha tido algum contato com a obra do outro, é plausível se estabelecerem pontos de contato entre as pretensões e os resultados alcançados por ambos na medida em que tomam o caso concreto como ponto de partida para a dissecação de problemas práticos por meio de um raciocínio tópico¹⁵⁸, o que permitiria que autores relativamente influentes na academia brasileira como Manuel Atienza ou Robert Alexy os classificassem, indistintamente, como filósofos ou teóricos da argumentação.¹⁵⁹

Filho de um comerciante, nascido em 1922 em Londres, Toulmin cursou matemática e física no King’s College, tendo se formado em 1942, e serviu, durante a II Guerra Mundial, como oficial científico júnior envolvido no desenvolvimento de radares.¹⁶⁰ Obteve o seu doutorado em ética em Cambridge em 1948 com o trabalho “*Um exame sobre o lugar da razão na ética*”,¹⁶¹ publicado dois anos depois, e lecionou Filosofia das Ciências, nos quatro anos seguintes, em Oxford. Em seguida, trabalhou como professor convidado na Universidade de Melbourne e na Universidade de Leeds.¹⁶² Mudou-se para os Estados Unidos em 1959, onde lecionou nas Universidades de Columbia, Stanford e Chicago, entre outras; entre 1960 e 1962 voltou à Inglaterra para dirigir a Unidade de História das Ideias da Fundação Nuffield, mas retornou aos Estados Unidos para lecionar na Universidade de Brandeis e, de 1973 a 1986, na

¹⁵⁸ ATIENZA, Manuel. Las razones del derecho – teorías de la argumentación jurídica, México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2005, p. 41: “*A partir de la obra de Viehweg, la tópica ha conocido algunos desarrollos tanto por parte del propio Viehweg como de otros autores (...). Todos ellos tienden a destacar la prevalencia del nivel pragmático del lenguaje frente al sintáctico y el semántico, la acentuación de carácter de dependencia con respecto a la situación de toda argumentación y la crítica a la ontologización a la que tende una comprensión ingenua del lenguaje*”.

¹⁵⁹ Idem, *passim*. e ALEXY, Robert. Teoria da argumentação jurídica. São Paulo: Editora Forense, 2011.

¹⁶⁰ O’GRADY, Jane. Stephen Toulmin obituary – Philosopher who was a founding father of argumentation theory. London: The Guardian, 10/01/2010. Foi recorrente entre os registros consultados a falta de habilidade manual de Toulmin: “*(...) He joked that he invariably broke whatever piece of apparatus he was told to work on*”.

¹⁶¹ TOULMIN, Stephen. An examination of the place of reason in ethics. The Syndics of the Cambridge University Press: London, 1961. Tradução livre do título.

¹⁶² TOULMIN, Stephen Edelson. Os usos do argumento. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2006, p. XVI: o prefácio à 1ª edição desta obra termina com a aposição do local e da data: “*Leeds, junho de 1957*”.

Universidade de Chicago, tendo encerrado a sua carreira como o “Henry Luce Professor” na cadeira de Antropologia, Relações Internacionais e Religião no Centro de Estudos Multiétnicos e Transnacionais da Universidade do Sul da Califórnia, onde se aposentaria em 2009, vindo a falecer no mês de dezembro deste ano.¹⁶³

Ao ser introduzido à filosofia em Cambridge nos anos 1940s, seus professores lhe apresentaram o século XVII como um momento solar da mentalidade: a ciência governada por Isaac Newton e a filosofia presidida pelo método de reflexão de René Descartes, os “(...) *pilares gêmeos do pensamento moderno*”,¹⁶⁴ teriam permitido, pela primeira vez, que a humanidade deixasse de lado as suas dúvidas, hesitações e ambiguidades para atingir os seus objetivos na Terra em seu tempo histórico. O quadro glorioso da racionalidade lhe causava já algum incômodo e o contato com escritos do historiador Roland Mousnier fez com que sua visão sobre este período incluísse “*tanto luzes brilhantes como sombras escuras*”¹⁶⁵ no seio do obscurantismo das guerras religiosas. Apesar do relato de que o seu desconforto com o elogio da modernidade apenas tenha crescido ao longo dos anos 1960s,¹⁶⁶ é possível perceber a mudança de seu pensamento já em seus primeiros escritos. Toulmin, a propósito de sua produção intelectual, foi autor de uma vasta obra,¹⁶⁷ da qual cabe destacar “*Os usos do argumento*”, editado pela primeira vez em 1958 e escrito com “*intenções radicais*”¹⁶⁸ de desferir um ataque contra a inferência dedutiva. Nela, desenvolveu a hipótese já presente em sua tese de doutoramento de que a lógica formal tomou como pedra fundamental um “*argumento simples, não representativo e enganador*”¹⁶⁹, e que muitos problemas se originaram da aplicação de categorias analíticas a argumentos substanciais.¹⁷⁰

¹⁶³ O’GRADY, Jane. Stephen Toulmin obituary – Philosopher who was a founding father of argumentation theory. London: The Guardian, 10/01/2010: “(...) *He had a magnificent collection of ancient and modern art from all over the world, played the flute, was a lovely singer and adored classical music (...) Postmodernists claimed him as one of their own, which he disliked, preferring to be called a ‘neo-postmodernist’*”.

¹⁶⁴ TOULMIN, Stephen Edelson. Cosmopolis, p. IX.

¹⁶⁵ *Ibidem*.

¹⁶⁶ *Ibidem*. “*This book chronicles a change of mind (...). For myself, in the late 1960s I began to be uneasy about the received account of 17th-century ideas. The cultural changes that began around 1965 were (it seemed to me) cutting into our traditions more deeply than was widely appreciated*”.

¹⁶⁷ Conferir “Anexo II” da presente pesquisa.

¹⁶⁸ TOULMIN, Stephen Edelson. Os usos do argumento. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2006, p. X.

¹⁶⁹ *Idem*, p. 209.

¹⁷⁰ *Ibidem*: “(...) *muitos dos lugares-comuns paradoxais da lógica formal e da epistemologia se originam de erradamente se aplicarem estas categorias a argumentos de outros tipos*”.

Entre os membros da comunidade acadêmica dos filósofos de profissão, já no prefácio à segunda edição notava uma recepção bastante crítica e hostil à sua obra. Como bem percebeu, “(...) os filósofos ‘analíticos’ – excelente nome – britânicos e norte-americanos do fim da década de 1950 detectaram de imediato a presença de um inimigo”.¹⁷¹ Até mesmo o seu orientador, Richard Braithwaite, teria ficado “profundamente magoado”¹⁷² pelo ataque desferido à lógica formal. A recepção e circularidade deste livro, como notou Toulmin em 1964, foram maiores entre os estudantes de áreas de aplicação prática, tais como física, psicologia ou direito. Note-se que, mais recentemente, o modelo tem sido utilizado ora por juristas como modelo de análise da formação de micro-argumentos, ora pelo campo das ciências da computação e até mesmo da medicina e da inteligência artificial, que nele viu uma maneira de responder com maior eficiência a um mundo probabilístico. Na área da filosofia, mais recentemente, aqueles que trabalham com a subárea da “lógica informal” têm considerado a sua obra “um clássico do pós-guerra”,¹⁷³ ainda que a sua preocupação fosse, antes, com a epistemologia contemporânea.

Em 2002, mais de quarenta anos depois da publicação original, voltaria a tratar de sua obra e daquilo que os estudiosos de Comunicação convencionaram chamar de “modelo Toulmin” como um efeito inesperado ou imprevisto,¹⁷⁴ sobretudo por não se tratar de um padrão de tomada de decisões ou sequer uma teoria, mas uma reflexão sem finalidade específica senão a de explicitação.¹⁷⁵ A estrutura de argumento substancial que admite elementos que se alteram conforme o campo, refutações e graus diferentes de fundamentação não era o objetivo do trabalho pelo qual mais ficou conhecido, mas, como bem notaria Txetxu Ausín, a investigação orbitava em torno da recuperação de um racionalismo sem dogmas, “aberto à diferença, ao

¹⁷¹ *Idem*, p. XI.

¹⁷² *Ibidem*.

¹⁷³ HITCHCOCK, David and VERHEIJ, Bart (eds.). *Arguing on the Toulmin Model – new essays in argument analysis and evaluation*. Dordrecht (The Netherlands): Springer, Argument Library, Volume 10, 2006, p. 03.

¹⁷⁴ TOULMIN, Stephen. *Op. Cit.*, pp. X-XI: “(...) seria rabugice de minha parte renegar a noção do ‘modelo Toulmin’, que foi um dos subprodutos imprevistos de *Os usos do argumento*, e garantiu a impressão de novas tiragens do livro”.

¹⁷⁵ *Idem*, p. 1: “Eu não tinha, de maneira nenhuma, a intenção de apresentar uma teoria da retórica ou da argumentação”. E ainda: HITCHCOCK, David and VERHEIJ, Bart (eds.). *Op. Cit.*, p 4: “Toulmin himself claimed no finality for his ideas”.

pluralismo e à controvérsia".¹⁷⁶ Mais do que uma receita para a produção de um bom argumento, uma forma de explicitação de seus elementos na busca pelo equilíbrio entre as demandas legítimas dos modelos formais de racionalidade e as necessidades práticas social, contextual e historicamente determinadas, de modo a temperar *teoria cum praxi*.¹⁷⁷

Esta observação é importante e explica a produção de Toulmin em seus escritos posteriores, ocupados em apontar para a incompatibilidade entre uma perspectiva positivista da ciência e o desenvolvimento de sua história no terreno das mentalidades e da tecnologia, bem como o seu flerte, ao longo dos anos, com as ciências práticas ou de aplicação, tais como o direito, a astronomia, a cosmologia, a bioética, a arquitetura ou a economia. Observe-se que tais preocupações já apareciam em sua tese de doutoramento, dedicada a John Maynard Keynes, que havia falecido poucos anos antes, e que lastimava não ter conhecido pessoalmente, ao se indagar a certa altura sobre quais tipos de argumentos, ou fundamentos, seriam apropriados para dar suporte a decisões morais,¹⁷⁸ questão que não é, de nenhuma maneira, estranha ao direito e ao domínio dos juristas.

Algumas influências auxiliam a compreensão sobre a tradição a que Toulmin se filia e o seu ataque demolidor ao programa intelectual da modernidade. Apesar de sua obra mais conhecida, "*Os usos do Argumento*", fazer referência uma única vez a Ludwig Wittgenstein, a sua presença talvez seja, entre todas as outras, a mais marcante, desde o doutoramento em 1950, em que é citado ao lado de John Wisdom, George Edward Moore e Roger Braithwaite, seu *doktorvater*, até a sua última obra, "*Retorno à Razão*", de 2001, quando relata as impressões que lhe restaram de seu antigo professor, depois de 50 anos de ter frequentado as suas aulas. Uma delas, em especial, diz respeito à cegueira do filósofo austríaco para a importância da História,¹⁷⁹ motivo pelo qual sentiu a necessidade de "*hibridizar aquilo que ele tinha de Wittgenstein*"¹⁸⁰ com o que encontrou em Robin Collingwood. Esta é uma chave para se

¹⁷⁶ AUSÍN, Txetxu. "The quest for Rationalism without Dogmas in Leibniz and Toulmin". In: HITCHCOCK, David and VERHEIJ, Bart (eds.). *Arguing on the Toulmin Model – new essays in argument analysis and evaluation*. Dordrecht (The Netherlands): Springer, Argument Library, Volume 10, 2006, p. 272.

¹⁷⁷ *Ibidem*.

¹⁷⁸ TOULMIN, Stephen. *An examination of the place of reason in ethics...* p. 67: "*What kinds of argument, what kinds of reasoning is it proper for us to accept in support of moral decisions? (...). What is reasoning?*".

¹⁷⁹ TOULMIN, Stephen. *Return to Reason...*, p. 201: "*(...) it is a pity that he did not take a historical attitude to the changes he helped to start in philosophy. His blindness to the significance of History was for me his major lack*".

¹⁸⁰ *Ibidem*.

compreender a afirmação de Toulmin de que o arqueólogo britânico fez com que enxergasse a importância de entender as ideias de um ponto de vista histórico, “(...) *algo que Wittgenstein nunca entendeu*”.¹⁸¹

Na concepção toulminiana, a história da ciência não estaria confinada a estruturas teóricas atemporais: assim como pretendeu Ernst Mach, os conceitos estariam muito mais relacionados a situações da vida e da prática cotidiana e, em decorrência disto, os métodos, assim como no campo médico, teriam propósitos eminentemente “*diagnósticos e terapêuticos*”.¹⁸² Não espanta, portanto, o elogio de Toulmin a Paul Feyerabend¹⁸³ ao reputar vazio o apelo à razão e defender a necessidade de substituí-lo por uma ciência subordinada às necessidades dos cidadãos e da sociedade, de maneira a não haver qualquer sentido na busca de um método transhistórico de correção.¹⁸⁴ Um tal *excursus*, ou esforço de contextualização, torna um pouco menos surpreendente também a menção a Vladimir Ilitch Lenin como grande influência, que, em seu “*Materialismo e empiriocriticismo*”, de 1909, revelou a preocupação com o fato “(...) *de que o formalismo a todo custo é um meio de distrair a juventude inteligente dos problemas da sociedade*”.¹⁸⁵ A reflexão teria causado um tal impacto sobre o jovem Toulmin que, no balanço que realizaria de sua obra em 2006,¹⁸⁶ já octogenário e a três anos de sua morte, colocaria na mesma estante, além de Wittgenstein e John Dewey, também Collingwood e Lênin.

¹⁸¹ TOULMIN, Stephen. “Reasoning in theory and practice”..., p. 25. “*Wittgenstein has a comment in his First World War diary, ‘What is history to me? Mine is the first and only world’ – a reflection of the fact that he was at that stage a solipsista, a position which (thanks god) he finally broke with after his conversations with Friedrich Waismann around 1930*”.

¹⁸² TOULMIN, Stephen. Return to Reason..., p. 201: “(...) *Mach’s writings had just as much to do with how the concepts of physics relate to situations in practice (...) his historical methods were just as relevant to the medical field, where the central practical purposes are diagnostic and therapeutic*”.

¹⁸³ TOULMIN, Stephen. Cosmopolis..., p. 198: “(...) *Paul Feyerabend has followed up his earlier attack on rationalism, Against Method, with a new collection of essays called Farewell to Reason*”.

¹⁸⁴ FEYERABEND, Paul. Adeus à razão. São Paulo: Editora Unesp, 2009, p. 361: “(...) *a maneira pela qual os problemas científicos são atacados e resolvidos depende das circunstâncias em que estes problemas surgem, dos meios (formais, experimentais, ideológicos) disponíveis naquele momento e dos desejos de todos que estão lidando com eles. Não existem quaisquer condições-limite permanentes da pesquisa científica*”.

¹⁸⁵ TOULMIN, Stephen. “Reasoning in theory and practice”..., p. 26. Observe-se que também Paul Feyerabend abre “Contra o método”, uma de suas obras mais conhecidas, com uma referência a Lênin e seu elogio à riqueza da história e, particularmente, à história da revolução, muito mais viva do que “*o melhor historiador e o melhor metodólogo podem imaginar*” (FEYERABEND, Paul. Contra o método. São Paulo: Editora Unesp, 2003, p. 31).

¹⁸⁶ TOULMIN, Stephen. “Reasoning in theory and practice”..., pp. 25-26.

III. 2. ENFOQUE SUBSTANCIAL E ESTRUTURA INTERNA DO ARGUMENTO

III. 2. 1. OBTENÇÃO DO SIGNIFICADO PELO USO

A crítica de Toulmin à racionalidade moderna tem como um dos seus alicerces o funcionamento da linguagem no uso quotidiano, assim entendido como o processo de chegar a conclusões a partir de argumentos. Este percurso envolve a demonstração de justificativas, de indícios e de algumas garantias mínimas, e aquele que faz uma afirmação corre o risco de ser desafiado a provar o que está dizendo e de mostrar a interpretação com a qual se comprometeu. Antes de analisar como é feita esta passagem, é necessário se perceber que uma questão do tipo “*como se aplicam os argumentos, na prática?*”¹⁸⁷ não é compatível com a ideia de se buscar o significado por trás de uma ideia, mas, antes, identifica-se com o exame do discurso por trás de uma conclusão. Para esta tradição do pensamento, as expressões teriam uma estrita dependência com o modo pelo qual foram produzidas, com o tempo e o local de sua elaboração,¹⁸⁸ de modo a negar a existência ou mesmo utilidade de um sentido que se associe às palavras.

No contexto desta gramática profunda, segundo a qual o significado não é uma coisa que se perfila do outro lado dos signos, a ligação entre os nomes e as coisas comunga uma intenção, e da interação entre as pessoas resultam acordos, e neste sentido é que a abordagem pelos argumentos possibilita que se lance alguma luz sobre esta relação nem sempre harmoniosa ou sequer coerente. Não se trata, ainda, de uma concordância quanto às definições de cada um dos elementos, mas quanto aos juízos,¹⁸⁹ ou seja, em primeiro lugar: antes a formulação de uma

¹⁸⁷ TOULMIN, Stephen Edelson. Os usos do argumento..., p. 2.

¹⁸⁸ *Ibidem*, p. 257: “(...) a linguagem (...) consiste não de proposições intemporais, mas, sim, de expressões dependentes, de todas as espécies de dependência, do contexto ou da ocasião em que foram externadas (...). Só na matemática pura é que nossas avaliações podem ser inteiramente livres de contexto”.

¹⁸⁹ WITTGENSTEIN, Ludwig. Investigações filosóficas. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996, p. 98: “242. Para uma compreensão por meio da linguagem, é preciso não apenas um acordo sobre as definições, mas (por estranho que pareça), um acordo sobre os juízos. Isto a lógica parece guardar; mas não guarda. Uma coisa é descrever o método de medir, outra é encontrar os resultados da medição e exprimi-los. Mas o que chamamos de ‘medir’ é também determinado por uma certa constância dos resultados da medição”.

proposição reativa ao ambiente de entorno do que um estado mental,¹⁹⁰ uma essência, ou mesmo a tentativa de sua representação – e daí por que, parece-nos, seria possível se considerar o representacionismo como uma variação do essencialismo, seu pressuposto.

Em segundo lugar, o antigo problema do anacronismo que se aloja no coração mais profundo da ideia de figuração da realidade. Dizer algo sobre a decisão é se pronunciar a respeito de um tempo e de um lugar e não se deve deixar de lado a advertência de David Lowenthal de que o passado é um país estrangeiro, onde tudo é feito diferente.¹⁹¹ julgá-lo pelas leis do presente não pode levar a outra coisa senão à condenação precipitada e ao estranhamento empobrecedor. Portanto, à ciência dos homens, deve-se acrescentar: ciência dos homens, engastada no tempo, pois se aceita que a norma feita, o acordo de homens, respira a atmosfera de um pensamento, um lugar fora do qual não pode mais ser entendida, ou, nas palavras de Marc Bloch, a realidade da vida “(...) submetida à irreversibilidade do seu impulso”,¹⁹² não se permitindo qualquer concessão ao erro da transhistoricidade ou da atemporalidade conceitual: assume-se, a partir de então, uma postura de análise pelos fundamentos que abraça o culturalismo¹⁹³ e a construção em torno de um arcabouço de referências que, por sua vez, é mediado por adestramentos.¹⁹⁴ Estas considerações, tomadas como vacinas metodológicas, servem para qualquer pesquisa que busque refletir sobre a forma da tomada de decisões não-euclidianas ou, como serão chamadas mais adiante, substanciais.

¹⁹⁰ SUMARES, Manuel. Sobre ‘Da certeza’ de Ludwig Wittgenstein – um ensaio introdutório. São Paulo: Edições Contraponto, 1994, pp. 27-28: No contexto da discussão de Wittgenstein com Norman Malcolm em Cambridge a partir de 1938: “O que Wittgenstein diz a Malcolm é essencialmente que o conhecimento não é um estado mental, apesar de termos a tendência de o pensar enquanto tal”.

¹⁹¹ LOWENTHAL, David. The Past is a Foreign Country, Cambridge: CUP, 1985, pp. 67 e 73, tradução nossa: “Diferentemente dos lugares geograficamente remotos que poderíamos visitar se fizéssemos um esforço, o passado está além do nosso alcance (...) como um país estrangeiro (...) onde tudo é feito de modo diferente”.

¹⁹² BLOCH, Marc. Apologia da história, ou o ofício do historiador. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1997, p. 55: “Ciência dos homens, dissemos. É ainda mais vago. É preciso acrescentar: ‘dos homens, no tempo’. O historiador não apenas pensa ‘humano’. A atmosfera em que seu pensamento respeita naturalmente é a categoria da duração. Decerto, dificilmente imagina-se que uma ciência, qualquer que seja, possa abstrair do tempo. Entretanto, para muitas dentre elas, que, por convenção, o desintegram em fragmentos artificialmente homogêneos, ele representa apenas uma medida. Realidade concreta e vida, submetida à irreversibilidade de seu impulso, o tempo da história, ao contrário, é o próprio plasma em que se engastam os fenômenos e como o lugar de sua inteligibilidade”.

¹⁹³ ANDRADE, José Maria Arruda de. Op. Cit. Economicização..., p. 22: “(...) argumentação que aceite o caráter antirrepresentacionista da linguagem, que aceite o culturalismo”.

¹⁹⁴ ANDRADE, José Maria Arruda de. Op. Cit. Interpretação da..., p. 297: “(...) um texto normativo que emprega conceitos cujos significados estão sendo construídos local e temporalmente (...) essas construções formam um arcabouço conceitual, um sistema de referências mediado por adestramentos”.

Estes foram alguns dos motivos pelos quais, para Stephen Toulmin, a percepção da racionalidade associada à popular ideia do “método científico” como universal e auto-referenciável se tornou implausível, cedendo lugar à observação de que as atividades racionais práticas e produtivas podem empregar, na verdade, uma multiplicidade de procedimentos. Assim, a busca do conhecimento dependeria não exatamente da conformidade a regras, mas antes da aceitação de um específico conjunto de regras e procedimentos apropriados a uma dada iniciativa,¹⁹⁵ algo que Paul Feyerabend jamais se cansou de defender, apesar da certa confusão causada pelo título de “*Contra o método*”, concebido como uma provocação a seu amigo Imre Lakatos, que faleceu antes de escrever o planejado contraponto.¹⁹⁶ Como observa Toulmin, a oposição não era ao método *per se*, mas apenas a uma noção rígida e restrita adotada por alguns cientistas e filósofos da ciência,¹⁹⁷ ou à quimera de um caminho inflexível que sirva satisfatoriamente a toda sorte de indagação científica. Daí a pertinência do resgate que realiza da suposição de Collingwood de que o senso de uma teoria universalizante tenha ocorrido ao ocidente não por acaso com a ascensão das religiões monoteístas:¹⁹⁸ o sabor politeísta dos cantos homéricos substituído por um caminho linear de correção teologal.

Assim, a indagação sobre o significado das regras e da própria linguagem não poderia ser buscada no pensamento privado, por insondável e inacessível. Tais definições são parte das atividades coletivas no contexto das quais elas foram concebidas e, portanto pertencem ao domínio público:¹⁹⁹ o sentido das coisas é encontrado no espaço relacional, ou, para usar um

¹⁹⁵ TOULMIN, Stephen. *Return to Reason...*, pp. 84-85.

¹⁹⁶ FEYERABEND, Paul. *Contra o método*. São Paulo: Editora Unesp, 2003, p. 07: “*Essa história explica o formato do livro. Não é um tratado sistemático; é uma carta a um amigo dirigida às suas idiossincrasias*”. Vale mencionar que Imre Lakatos convidaria Stephen Toulmin para o Colóquio de Filosofia da Ciência ocorrido no Bedford College em Londres entre 11 e 17 de julho de 1965, do qual participaram também nomes como Thomas Kuhn, Karl Popper, Paul Feyerabend, entre outros. O volume IV, editado cinco anos depois do Colóquio, gravitou em torno do polêmico conceito de “ciência normal” proposto por Thomas Kuhn. O artigo de Stephen Toulmin em especial não fugiu do tema: TOULMIN, Stephen. “Does the distinction between normal and revolutionary science hold water?”, In: LAKATOS, Imre and MUSGRAVE, Alan (editors). *Criticism and the growth of Knowledge: proceedings of the International Colloquium in the Philosophy of Science*. London: Cambridge University Press, 1970.

¹⁹⁷ TOULMIN, Stephen. *Op. Cit.*, p. 85: “(...) he was not opposed to method, only the narrow conception of method that was regarded by some scientists (...) as the essential art of effective investigation”.

¹⁹⁸ *Idem*, p. 199: “The methods attributed to physics were assumed to embrace (...) all other scientific and philosophical inquiries. From Galileo on, this idea rested on a theological basis, and involved questions of Faith”.

¹⁹⁹ “The corpus of practical reason in Aristotle and others, which was unaffected by the twentieth-century critique of epistemology, seems to have been closed to Wittgenstein himself. It need not have been so: recall his insistence that the meanings of rules, procedures, or language exist, not in a private world, of individual thinkers and agents, but in the public domain. Rather than being fragments grasped and followed by individuals one at a time, such

termo afeto ao campo da biologia cognitiva, um “*viver no conversar*”.²⁰⁰ Observe-se o quanto tal postura se alinha à crítica e ao abandono da teoria da figuração: para Humberto Maturana por exemplo, as palavras têm seu significado apreendido no seu uso, nas “*condutas ou emoções que coordenam como elementos da linguagem*”.²⁰¹ Por isso, os seres humanos vivem todas as dimensões do seu espaço relacional nas suas diferentes conversações, isto é, nas suas diferentes formas de viver. Elas, por sua vez, estabilizam-se como formas culturais conforme permite “*a dinâmica conservadora*” das interações ocorridas dentro das comunidades a que pertencemos, motivo pelo qual “*nosso viver está sempre penetrado por um sentido que surge das diferentes conversações das quais participamos*”.²⁰² Vale dizer que a busca por uma pretensa objetividade que descarta o subjetivo como um ruído que compromete o fazer científico é tomado como representacionismo, marco epistemológico prevalente na atualidade que é combatido ao se ter em conta que a subjetividade e as qualidades são tão indispensáveis à ciência como a objetividade e as quantidades, algo que permite devolver a determinados domínios, como o do direito ou da estética, o *status* científico.²⁰³

Dito de outra forma, rumo a uma terapia dos conceitos, cada problema demanda um tratamento próprio,²⁰⁴ e aplicar a mesma posologia para dois pacientes diferentes em algum momento poderá conduzir ao óbito e não à salvação. O exemplo da partida de xadrez proposto por Wittgenstein é secundado por Toulmin nos seguintes termos: “*não há uma receita formal*

procedures are parts of the collective activities in which they are put to work, and help to determine their meanings”.

²⁰⁰ MATURANA, Humberto. A ontologia da realidade, Minas Gerais: UFMG, 2001, p. 115: “*A vida psíquica é nosso modo de vivenciar nosso espaço relacional como seres humanos, e esse nosso vivenciar ocorre por nosso conversar sobre nosso viver no conversar*”.

²⁰¹ *Idem*, p. 116: “*Por isso, nunca dá no mesmo o uso de uma palavra ou outra em uma cultura, e se se quer conhecer o significado de uma palavra, tem-se que olhar as condutas e emoções que ela coordena, assim como o domínio em que tais coordenações ocorrem (...) mesmo quando, às vezes, as diferenças entre essas palavras nos pareçam muito sutis*”.

²⁰² *Idem*, pp. 116-117.

²⁰³ MARIOTTI, Humberto. “*Prefácio*”, In: MATURANA, Humberto e VARELA, Francisco. A árvore do conhecimento — as bases biológicas da compreensão humana. São Paulo: Palas Athena Editora, 9ª edição, 2011, pp. 8 e 15: “*Tal modo de pensar se chama representacionismo e constitui o marco epistemológico prevalente na atualidade (...). O maior problema de nossa cultura: a extrema dificuldade que temos de lidar com tudo aquilo que é subjetivo e qualitativo*”.

²⁰⁴ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Op. Cit.* Interpretação da..., p. 129-130: “*Wittgenstein abandonou a teoria da figuração e da representação e passou a propor não mais a crítica do que é ‘dizível’ ou não (...), mas a terapia conceitual, ou seja, impedir que o teórico caia nas armadilhas em que ele próprio (...) um dia caiu*”.

para ganhar no xadrez, e não há razão para que com a ciência seja diferente".²⁰⁵ Tome-se o exemplo de Aristóteles, que cresceu em uma família de médicos,²⁰⁶ e para quem as chamadas disciplinas práticas teriam por fundamento procedimentos clínicos, voltados não a estruturas universais, mas a problemas pontuais.²⁰⁷ Daí não haver estranheza em se tomar o sentido de uso ou de tópica como ponto de partida para o estudo da argumentação como fundamento das razões, pois o que se busca é resolver um problema, curar um paciente, ainda que a cura implique trapacear a convenção médica. Ao se retomar tal tradição do pensamento, fica mais simples compreender a afirmação wittgensteiniana de que seguir uma regra não seria uma pergunta pelas causas, mas pela justificação. A causa da decisão se perdeu; o fundamento exposto na *polis*, no domínio público, não: "(...) a linguagem funciona em seus usos, não cabendo, assim, cogitar dos significados das palavras, mas de suas funções práticas"²⁰⁸ reconstituídas a partir da dinâmica da vida. Não por outro motivo que, a partir da afirmação de Wittgenstein de que a linguagem seria uma forma de vida (*lebensform*), Stephen Toulmin derivaria sua ideia sobre ciência: não uma atividade intelectual maquínica e objetiva, mas, antes, uma fatia de vida.²⁰⁹

III. 2. 2. ARGUMENTOS CAMPO-VARIANTES

Uma vez definido o sentido de obtenção do significado pelo "uso", é necessário um esclarecimento quanto à noção de campo²¹⁰ ou fórum. Cada alegação deve ser avaliada criticamente a partir dos critérios de avaliação próprios ao *locus* em que floresceu. Não é lógico que se avaliem argumentos jurídicos por meio de considerações estéticas por exemplo. Há elementos da prática argumentativa que variam conforme o campo e, por isso, são chamados

²⁰⁵ TOULMIN, Stephen. *Op. Cit.*, p. 85: "There is no formal recipe for winning at Chess, and there is no reason why Science should be any different".

²⁰⁶ *Idem*, p. 109: "One of the things that made Aristotle a perceptive commentator on the demands of practical reason, of course, is his background of having grown up in a medical family".

²⁰⁷ *Idem*, p. 102: "From Aristotle on, practical disciplines relied on 'clinical' procedures, which dealt in a timely way, not with universal, unchanging structures, but with the particular problems of individual people or situations".

²⁰⁸ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Op. Cit.*, p. 122.

²⁰⁹ TOULMIN, Stephen. Foresight and understanding – na enquiry into the aims of Science. London: Hutchinson & Co. Publishers Ltd., 1961, p. 99: "Science is not an intellectual computing-machine: it is a slice of life".

²¹⁰ TOULMIN, Stephen E. Os usos do argumento. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2006, p. 20: "(...) convém introduzir aqui um termo técnico: falemos de um campo de argumentos".

campo-variantes ou campo-dependentes, já outros não, permanecem independentemente de campo, e por isso estes traços são chamados campo-invariantes.²¹¹ Mais adiante (item III.3.) buscaremos explorar o que Stephen Toulmin considerou em 1958 como padrões estruturais presentes em diversos campos.

Quando os dados, assim entendidos como pontos de partida, e as conclusões da alegação são do mesmo tipo lógico, eles comungariam o mesmo fórum. Um ponto importante, que será tratado com especial cuidado no item IV. 4. 4. diz respeito à força lógica e aos critérios das afirmações. Afirmar que, dado um conjunto de fatores específicos, alcança-se, certamente, esta ou aquela conclusão é algo que terá a mesma força independente do campo. Afirmar que Molly *certamente* traiu o desajeitado Leopold Bloom pode significar algo a um civilista, que cuidará do divórcio passado o 16 de junho, mas significará coisa diversa ao terapeuta, e assim por diante. Os critérios de verificação daquilo que fora alegado poderão se alterar, os fundamentos poderão ser diferentes num e noutro caso, mas, caso seus respectivos critérios de correção e de validade assim indicarem, tanto o jurista como o terapeuta concordarão quanto à força da afirmação: o adultério *certamente* ocorreu – e ainda que para um e outro as implicações práticas sejam completamente diferentes. A força será a mesma independente de fórum, pois o impossível ou o provável ou o certo assim o são tanto no campo moral como no arquitetônico, já os critérios não; em outras palavras, cânones de crítica e avaliação dos argumentos são campo-dependentes, enquanto que a força dos termos modais que conectam dados e conclusão, campo-invariáveis.²¹²

III. 2. 3. LÓGICA SUBSTANCIAL E APLICADA

Para Stephen Toulmin, as fórmulas matemático-lineares, de um lado, e as narrativas convincentes, de outro, admitem padrões distintos de aferição de validade. Enquanto no primeiro caso cabe a questão atemporal sobre as regras gerais e abstratas que devem ser

²¹¹ TOULMIN, Stephen Edelson. Os usos do argumento..., p. 21.

²¹² *Idem*, pp. 43-51 (força e critérios) e 51-55 (campo-dependência): “(...) a força de recomendar algo como ‘bom’ ou de condenar como ‘mau’ é sempre a mesma – qualquer que seja a coisa a ser recomendada ou condenada – por mais que variem os critérios para julgar ou avaliar os diferentes tipos de mérito, em cada caso”. E ainda: “(...) os critérios ou os tipos de motivo necessários para justificar a conclusão variam de campo para campo”.

invocadas para se decidir, no segundo é necessário se perguntar: quais “*interesses podem ser compreendidos como moralmente adequados na situação que enfrentamos aqui e agora?*”.²¹³ A afirmação remonta à sua tese de doutoramento em que indaga sobre como tomar uma decisão moral no campo ético. Em uma conformação puramente lógica, ao se justificar uma tal deliberação por meio de um princípio de ordem moral, a conclusão poderia ser chamada de ética,²¹⁴ o que apenas faz sentido na dinâmica daquela relação social que reconhece validade àquele preceito último, o que será problematizado no desdobramento dos fundamentos em dados, apoios e garantias mais adiante.

O que fica desta reflexão é que, de um lado, ao se tratar do argumento de lógica não-linear, transparece uma dificuldade para se defender a adequação de determinados fatos da vida a princípios etéreos e, por outro lado, a abordagem clínica ou terapêutica não é, tampouco, uma forma para o estabelecimento de verdades gerais, o que se convencionou chamar de arco de conhecimento, do geral ao particular e do particular ao geral.²¹⁵ Cabe, neste momento, a correção de um equívoco de tradução que pautou o pensamento ocidental: o termo “*universal*” (*kat’holou*) tem lugar na filosofia como “*geralmente*”, ou seja, em um contexto próprio, e “*Aristóteles não afirmou que os conceitos universais eram aplicáveis invariavelmente e sem exceção*”.²¹⁶ Conforme nos aproximamos da história da formação da prática lógica, portanto, ainda mais restrito se torna o domínio das implicações campo-invariáveis ou, como se convencionou chamar, dos argumentos analíticos baseados em certezas do tipo “sempre que”, despidos de aspectos morais ou compromissos com seu próprio tempo.

Em que pese esta constatação, tendo sido a lógica formal desenvolvida a partir justamente do silogismo analítico, de uso extremamente restrito a algumas poucas áreas do saber, ela não poderia ser utilizada como ferramenta apta a tratar de argumentos de tipo diferente, e muito menos resolver de maneira satisfatória a este tipo de indagação, pois opera com critérios próprios,²¹⁷ ainda que sua elegância, fundada em linearidade, certeza, precisão, acuidade e

²¹³ TOULMIN, Stephen. Return to Reason..., p. 122.

²¹⁴ TOULMIN, Stephen. An examination of the place of Reason in Ethics..., p. 168.

²¹⁵ TOULMIN, Stephen. Return to Reason..., p. 111: “*Using ‘clinical’ approach does not mean giving up hope of establishing general truths*”.

²¹⁶ *Ibidem*: “*Aristotle did not claim that universal concepts were applicable invariably and without exception: in real life situations, many universals hold generally rather than invariably*”.

²¹⁷ TOULMIN, Stephen Edelson. Os usos do argumento..., p. 210: “*Sempre que os lógicos formais afirmam que dizem coisas relevantes sobre argumentos não-analíticos, temos de criticá-los*”.

objetividade geométricas tenha, conforme se supõe, seduzido a tal ponto que muitos lógicos considerem, hoje em dia, o ideal matemático “(...) *mais importante do que sua aplicabilidade prática*”,²¹⁸ de modo a substituir o busto de Aristóteles pelas “(...) *figuras de Pitágoras, Platão e, acima de todos, Euclides*”.²¹⁹

Toulmin se intriga a tal ponto com esta alteração de rumo no terreno das mentalidades que chega a cogitar como uma das causas do abandono da lógica medieval das afirmações e sua substituição pela lógica proposicional, invariante de contexto, a invenção da impensa escrita, quando a palavra sobrevive àquele que a proferiu, algoz da oralidade tão conectada com a herança retórica. Cabe aqui, contudo, uma inflexão parcialmente redentora. Se é cabível o questionamento acerca dos motivos (humanos) que levam à expulsão do humano do discurso jurídico a partir da análise do método cartesiano que rejeita como absolutamente falso aquilo que suscita dúvida, rumo a um enrijecimento, é igualmente importante se compreender a importância desta postura para emancipar a razão da doutrina religiosa medieval, substituindo “*fé por razão, teologia por epistemologia*”,²²⁰ ou, em outras palavras, um elogio ao humano herdeiro direto do classicismo renascentista, compondo-se, portanto, ao um só tempo de rupturas e continuidades. Seja qual for a explicação ou mesmo os méritos desta viragem, no entanto, certo é que, a partir do século XVII, é possível se falar em um “*renascimento do platonismo*”,²²¹ impressão compartilhada por outros autores que chegam a tratar da modernidade como um hiato retórico que perduraria até o século XX.²²²

²¹⁸ *Idem*, p. 253: “Hoje em dia (...) é provável que muitos lógicos considerem o ideal matemático da lógica mais importante do que sua aplicabilidade prática”.

²¹⁹ *Idem*, p. 259.

²²⁰ PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. Subjetividade, ética e complexidade no direito – a segurança que vem da admissão da insegurança: uma crítica à pressuposição de onipotência que subjaz às razões jurídicas. Recife: Dissertação de mestrado apresentada à Universidade Federal de Pernambuco, 2004, p. 24: “A ideia da existência de uma verdade única e de um método que permita ao ser humano alcançá-la de maneira inequívoca, era necessária para a emancipação da razão em relação à teologia medieval. Descartes se mostra fascinado pela exatidão da matemática, pela certeza garantida por seu método (...). O cartesianismo é certamente emancipador por colocar o ser humano em primeiro plano (...). Substitui fé por razão, teologia por epistemologia”.

²²¹ *Ibidem*.

²²² Por todos, para citar um autor brasileiro, ADEODATO, João Maurício. Retórica como metódica para o estudo do direito. Pernambuco: Revista Sequência, nº 56, junho de 2008, pp. 65: “Nem na Europa medieval, com toda a preponderância de Platão e da parte ontológica de Aristóteles, a retórica foi tão desconsiderada como no início da modernidade, pela nova mentalidade cartesiana, exatamente para combater o historicismo e o humanismo renascentista que haviam ressuscitado com toda força as fontes filosóficas da retórica antiga. A modernidade é esse hiato, que torna a retórica ainda mais marginal, até a ‘virada lingüística’ do século XX, quando recomeça alguma atenção às perspectivas retóricas”.

É necessário se desfazer, desde já, aquilo que Stephen Toulmin considera como outro equívoco, que é a oposição entre lógica e retórica, algo que autorizaria se considerar uma operação aritmética mais científica do que uma condenação judicial ou um diagnóstico médico.²²³ João Adeodato reconstrói, a partir da leitura de Ballweg, uma oposição entre *logos* e *ergon* que equivale, na sofística, àquela entre *nomos* e *physis*, o que conferiria um caráter normativo à lógica.²²⁴ Certo é que *logos*, como linguagem, ao se aproximar de um “dizer” remete não apenas à fala como resultado, mas também ao ato de produção da fala (como ação) e, ao exprimir a reação do falante à interação com o meio, provê um caráter organizador à sua intenção. Aquele que afirma algo precisa transpor seu ímpeto em palavras e, por isso, o dizer assume uma dimensão de domesticação da *physis*, uma possibilidade de controle normativo do debate natural, ou, ao menos, de identificação das regras que regem o campo das práticas cotidianas. A leitura de Adeodato é precisa ao apontar que, em Aristóteles, a oposição à retórica é a analítica (pensamento racional-dedutivo), e não a lógica. Observe-se, ademais, que Isócrates definia a retórica como a arte da palavra, *ie.*, a arte do *logos*. Por meio deste raciocínio é possível se encontrar uma raiz lógica que não se restringe ao “sistema de regras dirigentes do pensamento”, mas que abarca também os “âmbitos da opinião, da percepção e do mito” – o *dissoi logoi* protagórico no sentido de que em qualquer ponto é possível haver uma opinião contrária. Trata-se, logo, de uma tópica, de um problema a ser debatido,²²⁵ um estilo de pensar.²²⁶

Contudo, uma vez que se faça a opção por tratar do argumento por meio de seu uso, de uma prática argumentativa, portanto, e desfeito o equívoco de se oporem categorias que não são oponíveis, mas, quando muito, continentes, percebe-se, ao olhar para trás, para a forma do pensar colocado em uma escala de longa duração, que a história da lógica se desenvolveu “(...)

²²³ TOULMIN, Stephen Edelson. *Op. Cit.*, p. 59: Para Stephen Toulmin, as fundamentações de tipo jurídica, moral, ou psicológico são igualmente racionais. “*Falando de modo lógico, os casos parecem em igualdade*”.

²²⁴ ADEODATO, João Maurício. *Op. Cit.* pp. 62-63

²²⁵ *Idem*, p. 63: “O sentido de *logos* guarda certa oposição com o de *érgon*, que significa causa, efeito, efetividade, realidade, e é atualmente utilizado por Ballweg (...). A distinção entre *logos* e *ergon* aparece em Anaxágoras e os sofistas a fazem equivaler àquela entre *nomos* e *physis*, respectivamente, emprestando assim um caráter também normativo ao *logos*. Só depois surge a lógica na acepção atual, mas fica competindo com vários outros sentidos durante longo tempo. Observe-se ainda que o estudo metódico do pensamento racional-dedutivo é chamado por Aristóteles de analítica e não de lógica, expressão utilizada para a arte da disputa argumentativa”.

²²⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão, dominação. São Paulo: Editora Atlas, 6ª edição, 2010: “(...) quando se fala, hoje, em tópica pensa-se (...) numa técnica de pensamento que se orienta para problemas. Trata-se de um estilo de pensar e não, propriamente, de um método”.

para longe das questões práticas”²²⁷ sobre a forma como tratamos os argumentos. Na verdade, a partir de um determinado período, alguns métodos e assuntos passaram até mesmo a ser tratados como “sérios”, “objetivos”, “técnicos” e “racionais” e outros não, estabelecendo-se uma verdadeira hierarquia de prestígio entre os diferentes domínios do conhecimento.²²⁸ Estas questões têm especial valia quando se reafirma uma postura pela lógica que se volta a pensar sobre a “*solidez dos fundamentos que produzimos para apoiar as nossas alegações*”.²²⁹

Para esta tarefa, existe a necessidade de um modelo adequado, que dê conta da argumentação da vida, e, para construí-lo, Toulmin tomou como referência a jurisprudência, onde são feitas alegações, contra-alegações e juízos por meio de procedimentos, prazos e protocolos, ou, dito de outra forma, mediante uma lógica processual. Voltado ao sistema do *common law*, recorda que os casos que oferecemos, na vida comum, para provar aquilo que afirmamos, são “*jurisprudência consagrada – para a lógica, num caso, para o Direito, no outro*”,²³⁰ à maneira da dinâmica conservadora das interações sociais a que nos referimos antes com apoio da estabilização das regras que se condensam em torno de repetidos adestramentos na condição de formas culturais. Assim, se a busca é pela obtenção do significado pelo uso da proposição argumentativa, rumo à construção de uma lógica aplicada (“*applied logic*” ou “*working logic*”), e com a hipótese de que os argumentos não-analíticos teriam, a um só tempo, uma estrutura geral invariante dentro da qual se inseriria um fundamento campo-variante, não seria possível a aceitação de uma lógica geral de tipo formal, universal ou atemporal. Como se disse, os argumentos teriam força, mas critérios válidos de aferição diferentes de acordo com cada campo, contexto ou jogo. Afirmar que “um Picasso não pode ser renascentista” tem a mesma força lógica que a asserção “sobre o aluguel de guindastes não pode incidir ISS”, não cabendo alegar um grau maior ou menor de cientificidade a cada uma delas.

O que cabe observar é que os seus critérios são completamente diferentes, pois são seguidas as regras próprias de cada campo, ainda que ambos sejam igualmente lógicos. A diferença reside na avaliação racional do argumento em um determinado jogo do qual participam os seus utentes, que podem se desafiar mutuamente de maneira a pedir mais até

²²⁷ TOULMIN, Stephen Edelson. *Op. Cit.*, p. 3.

²²⁸ TOULMIN, Stephen Edelson. *Return to reason*, p. 22.

²²⁹ TOULMIN, Stephen. *Os usos do argumento...*, p. 9.

²³⁰ *Idem*, p. 10.

atingirem, sendo o caso, em algum momento, um determinado grau de convencimento, à maneira de uma “*jurisprudência generalizada*”,²³¹ o que indica uma aproximação com as práticas do Direito, transportadas à linguagem natural.²³² A fixação deste momento, inclusive, poderá ser objeto de acordo por uma questão de praticabilidade, assim como cada uma de suas etapas e regras. Estarão estabelecidos, a partir de então, os limites da argumentação até que um dia eles sejam reestruturados pela comunidade de usuários que os manejam. Observe-se que o argumento matemático-linear não pede uma estrutura como esta: “*chamarei esses dois tipos de argumentos, respectivamente, substancial e analítico*”.²³³ Uma extrapolação deve ser feita a partir deste ponto: como os argumentos substanciais também têm uma forma lógica, por uma questão de coerência, não parecem tratar de lógica informal em contraposição à analítica, pois, há de se recordar, como logo antes se explicitou, que a retórica constitui um padrão lógico, ainda que o silogismo analítico seja a exceção, apesar de ser tratado como regra,²³⁴ não havendo que se falar em “livro anti-lógico” senão apenas por conta de uma galhofa mal intencionada, conforme lamentaria anos depois ao recordar de antigos colegas da Universidade de Leeds que assim se referiram à proposta.²³⁵ Trata-se, antes, da busca por uma lógica de caráter substancial ou substantivo que atenda à demanda de um campo específico, como o jurídico. Definido o padrão de manuseio do argumento, cabe indagar a respeito de suas diferenças com relação ao raciocínio analítico ou linear, bem como a demonstração de sua composição interna, dos elementos constitutivos de sua microestrutura, a pesquisa de sua substância.

²³¹ *Ibidem*.

²³² *Idem*, p. 11: “*Quase somos tentados a dizer que o que alegamos fora dos tribunais – nossas alegações extrajudiciais – tem de ser justificado, não ante os juízes de Sua Majestade, mas, sim, ante o Tribunal da Razão*”.

²³³ *Idem*, p. 179.

²³⁴ *Idem*, p. 209: “*(...) as categorias da lógica formal foram desenvolvidas a partir de um estudo do silogismo analítico; que este é um tipo de argumento simples, não representativo e enganador, e que muitos dos lugares-comuns paradoxais da lógica formal e da epistemologia se originam de erradamente se aplicarem estas categorias a argumentos de outros tipos*”.

²³⁵ TOULMIN, Stephen Edelson. Return to reason, p. 11: “*Peter Strawson brushed this book aside in the BBC’s weekly, The Listener, while one of my colleagues at Leeds called it ‘Toulmin’s anti-logic book’*”.

III. 3. O MODELO ARGUMENTATIVO

III. 3. 1. USO DO MODELO NA EXPLICITAÇÃO DA ESTRUTURA ARGUMENTATIVA

Retoma-se, agora, parte do que foi dito para avançar: como os jogos de linguagem não podem ser depurados a uma redução essencial, pois, antes, concatenam-se por uma “*complexa rede de semelhanças que se entrecruzam e sobrepõem*” mutuamente,²³⁶ então não haveria que se falar em uma linguagem descolada da ação ou da experiência, pois ela apenas avoca sentido para si quando utilizada.²³⁷ Por este motivo é que, quando se muda o jogo de linguagem, modificam-se também os conceitos “*e com os conceitos o sentido das palavras se altera*”.²³⁸ Abre-se espaço, portanto, para uma lógica substancial ou prática que não se apegue a um modelo invariável no tempo, mas que aceite uma forma universal, no sentido aristotélico que se reconstruiu, que permita um ajuste ou calibração conforme o campo. Esta forma universal que se busca a partir de agora funcionará como um procedimento de avaliação da grande maioria proposições, ou seja, assim compreendidas aquelas não adstritas ao modelo formal da matemática linear. Parte-se do pressuposto de que, ainda que se alterem os critérios de avaliação dos argumentos, há traços elementares que permanecem na mudança, um grupo de critérios que se comportam de maneira mais ou menos invariável. Uma vez isolados, poderiam indicar uma espécie de lógica geral que atenda às demandas da vida. Surge então a pergunta sobre até onde seria possível se conceber a existência de métodos avaliativos racionais mais gerais, ou padrões de julgamento mais universais para argumentos humanos, o que pressupõe a existência de uma formalidade própria, e mediante regras procedimentais específicas.²³⁹ A questão seria de foco e

²³⁶ WITTGENSTEIN, Ludwig. *On certainty*, Oxford: Blackwell, 2003, § 66. Na tradução para a língua inglesa: “(...) *a complicated network of similarities overlapping and criss-crossing*”.

²³⁷ SUMARES, Manuel. *Op. Cit.* pp. 45-46: “(...) *a comparação entre o uso da linguagem e o jogo não aponta para uma relação de gratuidade entre os dois, mas sim para o realçar da conexão entre o falar de uma língua e as ações humanas, que, por si próprias, não são linguísticas (...) a linguagem constitui-se pelo complexo de atividades humanas regidas por regras, ou seja, a linguagem é uma forma de vida humana e reflete a sua natureza social. Os jogos de linguagem são, entre si, heterógenos e não se podem reduzir a uma essência comum*”.

²³⁸ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Op. Cit.* § 65: “(...) *and with the concepts the meaning of words change*”.

²³⁹ TOULMIN, Stephen. *Os usos do argumento...*, pp. 47-62.

de ajuste, portanto, ao campo, fórum ou jogo, mas já é possível se isolar, neste emaranhado, ao menos dois grandes modelos rivais: “*um modelo matemático e um modelo jurisprudencial*”.²⁴⁰

Segundo a hipótese de Toulmin, o argumento teria uma anatomia bruta, sendo necessário que se busquem padrões de análise apropriados para verificar a validade dos seus elementos constitutivos.²⁴¹ A busca, portanto, uma vez que a forma geométrica não seria suficiente para esta empreitada, é por uma “forma apropriada”, sobre quais características teria uma conformação argumentativa logicamente imparcial apta a reger as aquelas proposições não desenhadas na forma euclidiana: as diferentes espécies de proposições que são proferidas durante um processo para a construção de uma decisão, “*e de que diferentes modelos tais proposições podem relacionar-se com a solidez de uma causa jurídica*”.²⁴² Busca, a partir daí, demonstrar a arquitetura substancial do argumento, constatando-se, em primeiro lugar, a existência de um procedimento lógico que distingue as fases principais a partir da afirmação inicial de um problema até a apresentação de uma conclusão.²⁴³

A análise ordinária desta microestrutura é aquela de formato mais simples, composta por três proposições: “*premissa menor, premissa maior; portanto, ‘conclusão’*”.²⁴⁴ Porém, este modelo não é, segundo Stephen Toulmin, suficiente para se alcançar a imparcialidade lógica em campo não-linear, para o que é necessário sofisticar mais, tomando por base como é feito no Direito.²⁴⁵ A análise sobre aquilo que está envolvido no “*processo de estabelecer conclusões mediante a produção de argumentos*”²⁴⁶ envolve uma alegação ou conclusão (C), baseada em dados (D), que poderá ser desafiada por um interlocutor. A presença dos dados, fatos, provas ou afirmações é imprescindível, pois uma conclusão pura não é um argumento.²⁴⁷ Assim, quando uma asserção é feita, pede-se atenção e credibilidade,²⁴⁸ mas, ao se enunciar algo, há sempre o

²⁴⁰ *Idem*, p. 136.

²⁴¹ TOULMIN, Stephen E. *Knowing and acting: an invitation to Philosophy*. London: Collier Macmillan Publishers, 1976, p. 284.

²⁴² TOULMIN, Stephen E. *Os usos do argumento... Op. Cit.*, p. 136.

²⁴³ TOULMIN, Stephen. *Op. Cit.*, p. 136.

²⁴⁴ *Idem*, p. 137.

²⁴⁵ *Idem*, p. 139: “*Se tivermos de expor nossos argumentos com completa imparcialidade lógica e compreender adequadamente a natureza do ‘processo lógico’, teremos, com certeza, de empregar um padrão de argumentos tão sofisticado, no mínimo, quanto é necessário em Direito*”.

²⁴⁶ *Ibidem*.

²⁴⁷ *Idem*, p. 140.

²⁴⁸ *Idem*, p. 15: “*Um homem que faz uma asserção faz também um pedido – pede que lhe demos atenção ou que acreditemos no que afirma*”.

risco de que sejamos contestados, ou que um interlocutor peça um pouco mais para acreditar ou para entender o que dissemos, e neste caso haverá a necessidade da exposição de maiores fundamentos.²⁴⁹ O argumento estaria aberto, portanto, à contestação, mas a sua inexistência não altera a natureza argumentativa da estrutura interna, que continua com seu potencial de explicitar elementos antes ocultos nas dobras do discurso. Há de se destacar, no entanto, que não se cogita do uso instrumental da linguagem, como o interjectivo ou o simples ato de dar uma ordem ou proferir um cumprimento, pois, nestes casos, não se cogita solicitar razões adicionais.²⁵⁰ Assim, os dados ou motivos da proposição podem ou não ser considerados como aceitáveis, sólidos ou confiáveis, e poderão compreender, a depender do tipo de alegação com que se comprometa o emissor, provas, informações estatísticas, testemunhos, ou “dados factuais” em geral.²⁵¹ Já a alegação é o destino conclusivo da proposição, que, se por um lado polariza os demais elementos para um ponto preciso do discurso, deles depende para se sustentar minimamente.²⁵²

Toulmin questiona se um interlocutor hipotético perguntasse, em seguida: “*como você chegou até aí?*”. Não se requer um item de informação adicional (D’), mas outras proposições que expliquem ou legitimem o nexos etiológico que uniu D a C: requer-se, assim, uma ponte, uma garantia (W) que corresponda aos padrões práticos ou cânones de argumento,²⁵³ ainda que, em muitos casos, ela já esteja implícita nos dados iniciais.²⁵⁴ A garantia tem uma função incidental e explanatória, na medida em que explicita a ponte entre uma e outra proposição por meio de uma terceira proposição e, ao mesmo tempo, registra a legitimidade do processo de passagem dos dados à conclusão.²⁵⁵ A questão parece bastante evidente quando se afirma que, como “*Harry nasceu nas Bermudas*” (D), então “*Harry é súdito britânico*” (C), o que está garantido pelo fato notório de que “*todo homem nascido nas Bermudas é súdito britânico*” (W), o que, em um diálogo casual, seria dito de maneira muito mais breve: “*Harry nasceu nas*

²⁴⁹ *Idem*, p. 16: “(...) sempre se pode, em cada caso, contestar a asserção e pedir que se preste atenção aos fundamentos em que a asserção se baseia (suporte, dados, fatos, evidências, indícios, considerações, traços) dos quais dependem os méritos da asserção. Isto é, podemos ‘contestar’ as asserções; e a contestação que fazemos só será acolhida se pudermos provar que o argumento que produzimos para apoiá-la está à altura do padrão”.

²⁵⁰ ATIENZA, Manuel. *Op. Cit.* p. 136.

²⁵¹ TOULMIN, Stephen, RIEKE, Richard, JANIK, Allan. *An introduction to reasoning*. London: Collier Macmillan Publishers, New York: Macmillan Publishing Co. Inc., 1979, p. 25

²⁵² *Ibidem*: “(...) in any case, the claim under discussion can be no stronger than the grounds that provide this foundation”.

²⁵³ TOULMIN, Stephen. *Os usos do argumento...*, p. 141.

²⁵⁴ *Idem*, p. 143.

²⁵⁵ *Idem*, p. 151: “(...) afirmações de garantias (...) são hipotéticas – são afirmações-pontes”.

Bermudas; é súdito britânico”, inferência *per saltum* familiar à prática quotidiana, de modo que boa parte das conversas são expressas por meio de silêncios, ironias, omissões e reticências, em regra absolutamente invisíveis à lógica formal-dedutiva. A garantia é responsável por atar ou encadear os pontos de partida aos de chegada, e o tipo de via que deve ser escolhido para se concluir a travessia dependerá da categoria de alegação (C) realizada pelo emissor.²⁵⁶ Os passos serão fundamentados de diferentes modos conforme o fórum em que se cultiva o argumento, pois nesta quadra é que se adensarão os critérios que governam o campo e presidem os jogos que nele se desenvolvem, por exemplo, mas não exclusivamente, os atributos morais.

Seria possível ao emissor da assertiva, sem acesso a todos os dados possíveis, adotar a cautela de não dizer que Harry “*necessariamente*” é britânico, mas dizer que “*presumivelmente*” é britânico e, a este grau de força (modalizador) que se imprime à conclusão ou à alegação (C), o autor chama de qualificador modal (Q). Isto porque há condições de exceção ou de refutação (R) que poderão, eventualmente, vir à tona, como, por exemplo, o fato de Harry ter mudado de nacionalidade. Neste caso, a forma geral do argumento será: “*D, assim, Q, C, já que W, a menos que R*”. Estaria, porém, instaurado um impasse jurídico, e até mesmo um conflito diplomático, se, em um dado momento da história, substituíssemos as misteriosas “*Bermudas*” pelas polêmicas “*Malvinas*”. Neste caso, seria perguntado pelo bonaerense: “*por que devo aceitar esta garantia de que todo homem nascido nas Malvinas é súdito britânico, com base no quê?*”.

Então, será necessário um apoio (B) para as garantias apresentadas, que variará conforme o campo em que floresceu a garantia (W), podendo se manifestar na forma de fatos (eg. fatos histórico-culturais em um debate entre historiadores) ou de afirmações categóricas (eg. brocardos ou doutrinas jurídicas em um debate entre juristas), o que alcança o modelo inicialmente adotado por estudantes da área de comunicação.²⁵⁷ Surgirão, então, proposições argumentativas oriundas de diferentes campos,²⁵⁸ mas serão todos argumentos válidos, na forma “*D, W, logo C*”,²⁵⁹ um mínimo ôntico da proposição argumentativa. Uma vez colocado o *modus operandi* das proposições lógicas não-analíticas sob estas lentes de aumento é possível se

²⁵⁶ TOULMIN, Stephen, RIEKE, Richard, JANIK, Allan. An introduction to reasoning..., p. 26.

²⁵⁷ TOULMIN, Stephen. Os usos do argumento..., pp. IX-X. Conferir Anexo III à presente dissertação.

²⁵⁸ *Idem*, p. 151. A vinculação a um campo (noção intracampo) é necessária para a definição dos argumentos substanciais.

²⁵⁹ *Idem*, p. 176: agora fica mais claro afirmar que o formato “*D, W, logo C*” apresenta validade campo-invariável, enquanto que o formato “*D, B, logo C*” apresenta uma validade campo-dependente.

afirmar que, quando o apoio (B) incluir, tautologicamente, a informação incluída na conclusão (C), o argumento será analítico, invariante de contexto; quando não o fizer (quando se fizer necessário pedir mais que isso para se aceitar a asserção), será um argumento do tipo substancial.²⁶⁰ Assim, para se alcançar a natureza do procedimento lógico próprio ou adequado para um campo como o direito há necessidade de se demonstrar as bases e garantias que conduzem à alegação, o que permitirá chegar a uma estrutura mínima. Ela, por sua vez, deverá portar consigo uma qualificação ou grau de força (se D, então provavelmente ou presumivelmente C, com lastro em W) – a asserção poderá ser refutada (a menos que R), e alguém poderá pedir ainda mais, um apoio às garantias (W por conta de B). Este tipo de argumento tem uma conformação lógica que pode ser expressa da seguinte maneira: “D, assim, Q, C, já que W, por conta de B, a menos que R”.²⁶¹

Uma ressalva foi feita, porém, em um livro de 1979 escrito por Stephen Toulmin em parceria com Richard Rieke e Allan Janik:²⁶² o elemento *data* (D) foi substituído por *grounds* (G), o que poderia ser traduzido como as bases da decisão. Seriam elas “(...) *declarações que especificam os fatos concretos sobre uma situação invocados para esclarecer e reforçar a alegação* [C] *prévia*”.²⁶³ A alteração da nomenclatura parece merecer encômios porque se trata de uma abordagem mais ampla e que chega a inverter a lógica da exposição, o que, não obstante, já estava presente na formulação de 1958: “(...) *a lógica se move (...) por um interesse*

²⁶⁰ *Idem*, pp. 178-179: “(...) embora o argumento possa ser formalmente válido quando expresso na forma ‘dado; garantia; logo, conclusão’, o passo que damos ao passar para a conclusão, a partir da informação que temos para nos basear – dado e apoio juntos – é um passo substancial. Por conseguinte, na maioria de nossos argumentos, a afirmação obtida ao escrever ‘dado, apoio e também conclusão’ estará longe de ser uma tautologia – poderá ser óbvia, no caso de ser transparente a legitimidade do passo envolvido, mas não será tautológica”. Em seguida: “No que se segue, chamarei desses dois tipos de argumentos, respectivamente, de *substancial* e *analítico*”. Então, passa à sua definição de argumento analítico: “Um argumento de D a C será chamado analítico se, e somente se, o apoio para a garantia que o autoriza incluir, implícita ou explicitamente, a informação transmitida na própria conclusão. Quando isso for assim, a afirmação ‘D, B e também C’ será, como regra, tautológica”. Por fim, define o argumento substancial: “Quando o apoio para a garantia não contiver a informação transmitida na conclusão, a afirmação ‘D, B e também C’ jamais será tautológica, e o argumento será um argumento substancial”.

²⁶¹ Onde: D = “*data*” (dado); Q = “*qualifier*” (qualificador); C = “*claim*” (alegação); W = “*warrant*” (garantia); B = “*backing*” (apoio); R = “*rebuttal*” (refutação). Para uma representação gráfica do modelo, conferir Anexo III.

²⁶² TOULMIN, Stephen, RIEKE, Richard, JANIK, Allan. *An introduction to reasoning*. London: Collier Macmillan Publishers, New York: Macmillan Publishing Co. Inc., 1979. Allan Janik é até hoje professor de filosofia na Universidade de Viena e já havia escrito, em co-autoria com Stephen Toulmin, “*Wittgenstein’s Vienna*” em 1972. Richard Rieke à época era doutor em direito e comunicação, estudioso de retórica, e foi professor do Departamento de Comunicação da Universidade de Utah nos Estados Unidos.

²⁶³ *Idem*, p. 33: “(...) *each of the claims is supported by grounds, that is, statements specifying the particular facts about a situation relied on to clarify and make good the previous claim*”.

retrospectivo, justificativo”²⁶⁴. Assim, segundo um raciocínio de argumentação, o emissor primeiro demonstra a sua alegação/conclusão (C), o plano de suas convicções. Se seu interlocutor questionar: “*De onde você tirou isso? Em que você se baseia?*”, ou se tiver a obrigação de fazê-lo, somente então estará compelido a revelar seus pontos de partida. Assim, “*(...) com os argumentos que podemos apresentar depois, provamos que são aceitáveis as conclusões a que já chegamos*”.²⁶⁵ Especificamente no campo jurídico, o aplicador é, em regra, obrigado a oferecer seus fundamentos, a demonstrar que ele é capaz de justificar a sua conclusão. É profícuo se pensar na decisão como primeiro momento retórico, como reação a uma perturbação, ainda que, posteriormente, seja necessário o exercício da fundamentação.

Além disso, o elemento ganha em amplitude e em profundidade, pois “dados” poderiam ser entendidos como “provas”, pretensamente frias e objetivas, enquanto que as bases se voltam, antes, para uma composição narrativa, ou seja, a disposição dos dados conectados por verbos, envolvidos por uma ação contada por alguém, uma disposição subjetiva povoada por intenções, uma técnica voltada à persuasão e que pode, inclusive, ser reorganizada por um segundo emissor. Em última análise, ao nos voltarmos a *logos* em seu momento de produção ou emissão, exigir a demonstração das bases da alegação remete também à ideia de domesticação da *physis* por meio da fala, que obriga à organização dos impulsos, à transformação daquilo que antes habitava o pensamento privado, na necessidade de transpor ou traduzir motivação em justificação. Ao longo da pesquisa, utilizaremos indistintamente (D) ou (G), preferindo, no entanto, sempre que possível, a forma original, sem realizar uma distinção forte, sobretudo ao se ter em conta que poucos dos comentadores da obra de Stephen Toulmin se atentaram para a mudança realizada quase vinte anos depois da edição de “*Os usos do argumento*”,²⁶⁶ o que poderia conduzir a alguma dificuldade na compreensão da notação.

²⁶⁴ TOULMIN, Stephen. Os usos do argumento..., p. 08.

²⁶⁵ *Ibidem*.

²⁶⁶ HITCHCOCK, David and VERHEIJ, Bart (eds.). Arguing on the Toulmin Model – new essays in argument analysis and evaluation. Dordrecht (The Netherlands): Springer, Argument Library, Volume 10, 2006, pp. 02, 203-218 e 318. Apenas dois dos 25 artigos da coletânea, escritos por especialistas convidados, fazem referência à alteração para *grounds*. No artigo de Manfred Kraus, o elemento G é pareado a D como sinônimo, em rápida menção, e somente no artigo de David Hitchcock é realizada uma análise detida a respeito da modificação. Mas mesmo este autor, ao se voltar a uma demonstração esquemática do modelo, vale-se da notação D.

III. 3. 2. ARGUMENTO-DECISÃO: A ESTRUTURA FLEXÍVEL E NÃO NORMATIVA DO ARGUMENTO SUBSTANCIAL

Ao longo dos últimos anos, o chamado “modelo Toulmin” tem sido reestruturado de maneiras variadas “(...) e alguns mas não todos os aspectos de sua abordagem têm sido incorporados na aplicação de diferentes domínios”.²⁶⁷ Ora contestadas, ora reformuladas, têm sido úteis em grande parte devido à flexibilidade de seus elementos constitutivos. Trata-se de uma estrutura que carece de escopo normativo, sob pena de invalidar a proposta não-essencialista, e que poderia, inclusive, ser desenhada de outra forma: desde que tomados os cuidados próprios, “aqueles com espírito matemático podem, se quiserem, elaborar outros esquemas formais abstratos”,²⁶⁸ de maneira a reconhecer como os argumentos funcionariam em cada campo. Fazê-lo, no entanto, implicaria um espírito antes de “análise epistemológica” do que de “teoria epistemológica”, pois “a lógica prática não tem nenhuma rota de fuga, nenhum buraco de parafuso que dê para o a priori”.²⁶⁹ Em termos wittgensteinianos, a abordagem prefere uma análise gramatical ou terapêutica dos argumentos, sem jamais supor que “a defesa apriorística de que uma determinada teoria (...) deva ser o (...) norte a guiar as aplicações ou análises do direito”,²⁷⁰ deslocando-se a questão dos motivos, afetos à linguagem privada irrecuperável, pois perdida para sempre na dispersão eletroquímica do *cogito*, para a pesquisa tópica das justificativas, necessariamente dadas a conhecer em domínio público.²⁷¹ O modelo será particularmente útil em nosso caso, portanto, como forma de elucidação dos fundamentos da decisão no campo do direito.

E cabe observar, ainda, que a ideia de se valer uma aproximação das decisões para a pesquisa do uso dos argumentos é, antes, a noção de uma validade mais processual e pragmática

²⁶⁷ HITCHCOCK, David and VERHEIJ, Bart. “Introduction”, In: HITCHCOCK, David and VERHEIJ, Bart (eds.). *Arguing on the Toulmin Model – new essays in argument analysis and evaluation*. Dordrecht (The Netherlands): Springer, Argument Library, Volume 10, 2006, p. 08: “(...) and indeed his model has been reshaped in various ways, his claims have been contested by some and in response reformulated by others, and some but not all aspects of his approach have been incorporated in applications in different domains”

²⁶⁸ TOULMIN, Stephen. *Os usos do argumento...*, pp. 368-369.

²⁶⁹ *Ibidem*.

²⁷⁰ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Op. Cit.* *Economicização...*, p. 154.

²⁷¹ *Idem*, p. 147: “(...) abandonamos o projeto de buscar as ‘reais e efetivas’ motivações das decisões jurídicas, em favor de privilegiar as justificativas das decisões”.

do que formal, dependente de determinadas regras que compõem um campo específico de interações humanas. Observe-se que “(...) *os processos judiciais são apenas um tipo especial de disputa racional, no qual os procedimentos e regras da argumentação consolidaram-se em instituições (...)*”.²⁷² Aos olhos de Aristóteles, como ateniense, deve ter parecido ainda muito menor esta distância entre a academia e a rua, ou “*as discussões que ouvia no Liceu e as discussões que ouvia na Ágora*”,²⁷³ e não surpreende, portanto, o alto número de aproximações com o direito, ciência prática, feitas por Toulmin para chegar ao seu modelo, o que implica priorizar mais a análise do discurso por trás das soluções lógicas e menos a sua precisão, o seu rigor, pois “*perguntar ‘este cálculo está matematicamente perfeito?’ pode ser muito diferente de perguntar ‘é este o cálculo que interessa?’*”.²⁷⁴ Um dos grandes méritos do seu trabalho é demonstrar, portanto, não como se chegou à satisfação dos desejos e interesses, ou à resolução dos conflitos e das pretensões resistidas, mas quais foram as justificativas utilizadas em um tipo específico de conversação. Colocado de outra forma, reorienta-se o foco da atenção “*da análise do que seriam os argumentos de motivação para os de justificação*”,²⁷⁵ onde os contendores têm o ônus de trazer boas razões para basear o convencimento a que chegaram, de acordo com as regras e procedimentos próprios a cada jogo, não havendo verdadeiro interesse em saber ou muito menos demonstrar como ali chegaram. Esta, aliás, conforme defendeu em seu doutoramento em Cambridge, é a preocupação da prática ética de agir de acordo com uma máxima de conduta ou um código moral, “*e as instituições e leis correntes proveem o mais confiável guia por meio do qual a decisão terá um final a contento*”.²⁷⁶

Mas como dar suporte a decisões com conteúdo moral, ou, dito de outra forma, como dispor a vontade na estrutura do micro-argumento jurídico, uma vez que se admite que expurgá-la não é uma atividade possível quando tratamos de silogismos substanciais? Será, então, menos uma preocupação com a cognoscibilidade, e mais com o ato de volição do aplicador? Porque,

²⁷² TOULMIN, Stephen. Os usos do argumento..., pp. 10-11.

²⁷³ *Ibidem*.

²⁷⁴ *Idem*, p. 147.

²⁷⁵ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Op. Cit.* Economicização..., p. 145.

²⁷⁶ TOULMIN, Stephen. An examination of the place of Reason in Ethics..., p. 223: “*Ethics is concerned with the harmonious satisfaction of desires and interests. On most occasions it is a good reason for choosing or approving of an action that it is in accordance with an established maxim of conduct, for the existing moral code, and the current institutions and laws, provide the most reliable guide as to which decision will be happy – in the same kind of way as codes of standard practice in engineering*”.

na concepção toulminiana, a solidez de uma alegação depende da sua adequação ao apoio que se apresenta,²⁷⁷ mas há de se recordar que os padrões de adequação é que se alteram conforme o campo, e a isto ele chama de critério. No domínio do direito, em nosso caso, uma vez definido o interesse pela justificativa trazida a público, podemos focar apenas, por uma questão de recorte, na atividade do aplicador, então esta questão será atendida na forma de uma premissa de análise: vontade e cognoscibilidade podem estar, e aparentemente estão, misturadas de maneira inseparável no ato de decidir, mas alguns campos, como o jurídico, pedem uma justificação mais refinada para permitir a passagem dos dados para a conclusão (dos fatos para a disposição). Na tradição de *civil law*, sempre que tratarmos de um argumento-decisão, termo que utilizaremos para a manifestação com conteúdo decisório do intérprete autêntico, “*o apoio [B] será um texto normativo vigente em nosso ordenamento*”,²⁷⁸ e não uma teoria ou uma postura moral;²⁷⁹ admitir o contrário, em nosso contexto, poderá evidenciar uma invalidade.

Isto ocorre porque se admite “*que a validade é uma noção intracampo, não uma noção intercampo*”.²⁸⁰ Como se desenvolverá ao longo do próximo capítulo, a abordagem retórica, ao se voltar para o direito tributário brasileiro, deverá apresentar, em sua fundamentação última, o lastro positivo a fim de que uma decisão tenha reconhecimento de validade na comunidade em que se desenvolveu. Como lembraria Sherlock Holmes, não há nada de errado ou censurável nesta adaptação: “*(...) insensível aquele que distorce os fatos para que se adequem às teorias, e não as teorias para se adequarem aos fatos*”.²⁸¹ No mesmo sentido é que ganha lugar privilegiado no debate a importância das regras procedimentais. Suas funções serão múltiplas e de grande relevância: o que fazer no caso de a um dos debatedores parecer obscura ou contraditória uma dada afirmação, como obter uniformidade de decisões, até quando o debate

²⁷⁷ TOULMIN, Stephen. Os usos do argumento..., p. 343: “*A solidez de nossas alegações de conhecimento gira em torno da adequação dos argumentos pelos quais nós as apoiamos, e nossos padrões de adequação são, naturalmente, campo-dependentes*”.

²⁷⁸ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Op. Cit.* Economicização..., p. 159.

²⁷⁹ TOULMIN, Stephen. Os usos do argumento..., p. 151: imerso em uma tradição de *common law*, Toulmin não se preocupa em fazer a distinção “*(...) afirmações de garantias, nós vimos, são hipotéticas (...), mas o apoio para as garantias pode ser expresso na forma de afirmações categóricas de fato, como também podem ser expressos os dados invocados em suporte direto para as nossas conclusões*”.

²⁸⁰ TOULMIN, Stephen. Os usos do argumento..., p. 364: “*Argumentos dentro de qualquer campo podem ser julgados por padrões apropriados dentro desse campo, e alguns não alcançarão o objetivo*”.

²⁸¹ DOYLE, Arthur Conan. “A scandal in Bohemia”, In: *The Adventures of Sherlock Holmes*. Oxford University Press, 1998, p. 46: “*I have no data yet. It is a capital mistake to theorize before one has data. Insensibly one begins to twist facts to suit theories, instead of theories to suit facts (...). What do you deduce from it?*”.

poderá prosseguir, quando e como a controvérsia poderá ser trazida novamente à discussão, e assim por diante. Trata-se, em outras palavras, da demonstração das regras de conduta seguidas pelos participantes do debate que servem para definir as fronteiras da validade de um argumento-decisão: os “*limites de discutibilidade*” e as “*condições de sobrevivência de uma decisão*”,²⁸² ou a forma pela qual se desenvolverá a disputa por meio da argumentação racional.

A proposta formulada por Stephen Toulmin será utilizada ao longo das próximas páginas como um instrumento para se debater sobre o uso do propósito negocial na formação da estrutura argumentativa, com um objetivo principal de explicitação dos elementos ou padrões discursivos. Deve-se, ainda, justificar a escolha do modelo com o fato de que o direito, e particularmente o direito tributário brasileiro, não passou incólume pelo sonho cartesiano de estabelecer uma ciência livre de predicados morais, dos ideais de objetividade e precisão. Como identificou Tathiane Piscitelli, para um jurista como Alfredo Augusto Becker, “*a solução de todos os problemas jurídicos estaria apenas na atividade científica e mecânica de identificação das normas de direito positivo*”.²⁸³ Ruy Barbosa Nogueira, ao afirmar a necessidade do conhecimento dos princípios aos quais todo o desenvolvimento da ciência do direito tributário deve estar subordinado, e que o autorizariam a ser entendido como “*um sistema ou ramo científico autônomo*”,²⁸⁴ trilhou caminho semelhante. Em um determinado momento, chega a supor, com base em Ezio Vanoni, a existência de regras de interpretação “*que possuem uma validade universal porque dimanam dos caracteres gerais da norma jurídica, encontrando portanto aplicação em todos os ramos do direito*”.²⁸⁵ O sonho da razão toma formas explícitas com José Souto Maior Borges: “*(...) não é diverso o método jurídico do método das ciências naturais, ou ‘exatas’ (...) a transposição dos critérios metodológicos da ciência da natureza para o campo da ciência do direito acarretará férteis consequências*”.²⁸⁶ E vai além: “*o método*

²⁸² ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da norma tributária. São Paulo: MP Editora/APET, 2006, p. 137: “*(...) os limites de interpretação apontarão para o mecanismo de obtenção de uniformidade (sobrevivência/não-reforma da norma-decisão) e para os limites de discutibilidade processual. Discutibilidade processual, aqui, como possibilidade das partes de se manifestarem (petições/audiências/provas) e de terem seus argumentos apreciados (conhecimento por parte do intérprete autêntico)*”.

²⁸³ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Argumentando pelas consequências no direito tributário. São Paulo: Editora Noeses, 2011, p. 96.

²⁸⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Da interpretação e da aplicação das leis tributárias. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1965, p. 4.

²⁸⁵ *Idem*, pp. 6-7.

²⁸⁶ BORGES, José Souto Maior. Obrigação tributária (uma introdução metodológica). São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 24.

formal vale porque é apto para solucionar problemas concretos”.²⁸⁷ Observe-se que a abertura à argumentação de caráter substancial e o reconhecimento da noção de campo rumam a outro sentido, o que justifica o recurso ao modelo proposto por Stephen Toulmin para tratar de decisões tributárias que versaram sobre propósito negocial.

Tais reflexões sobre o fazer científico levam a pensar sobre a oposição entre a racionalidade de um Stephen Dedalus e a errância emotiva e sem significado preciso ou aparente de Leopold Bloom, ou, se voltarmos os olhos ao domínio das artes, a fim de explicar a insistência no retorno a estes personagens, fazer também afirmações fortes, como dizer que, se Cervantes é a figura que simboliza o início da modernidade para as artes literárias, ao romper com o padrão das novelas de cavalaria, nós poderíamos tomar James Joyce como o marco de seu fim. Observe-se que, se a proposta do *Ulisses* é a construção de um realismo exaustivo, que esgote as possibilidades do contar e do acontecer, vasculhando até mesmo os pensamentos e atitudes mais brutais ou escatológicas de cada personagem, uma das chaves para a compreensão da história se encontra nos momentos de sonho, embriaguez e alogia. Nestes instantes de descuido da vigília, em que *mito e logos* dançam furtivamente, fazendo com que os pensamentos extravasem para a linguagem e contaminem a narrativa, o exercício extenuante do paralelo com a Odisseia homérica aponta para uma forma de racionalização não-linear.

A embriaguez de Dedalus, o jovem irlandês intelectual, como o arrebatamento da própria razão, e a passagem para Bloom, crivado de vontade e impulso, representariam de alguma forma os dilemas desta modernidade, dividida entre duas formas de estar no mundo? Seria necessário um reencontro entre estas duas posturas, estes dois personagens, o que efetivamente ocorre no monólogo final, entre os pensamentos de Molly? Ao se rever “(...) *a questão da racionalidade, que inclui novas formas de pensar o mundo*”,²⁸⁸ e restituir para o senso dos fazeres humanos visões vindas de lugares que não nos parecem estranhos, “(...) *como o ângulo das afetividades e paixões*”,²⁸⁹ recompõe-se um “(...) *raciocínio de natureza dialética que fala conjuntamente ao entendimento e à vontade*”.²⁹⁰ No campo do direito nada disso soa como exótico ou inusitado:

²⁸⁷ *Idem*, p. 36.

²⁸⁸ MOSCA, Lineide do Lago Salvador. “Apresentação”. In: MOSCA, Lineide do Lago Salvador (org.). Discurso, argumentação e produção de sentido. São Paulo: Associação Editorial Humanitas, 2006, p. 10.

²⁸⁹ *Ibidem*.

²⁹⁰ *Ibidem*.

pode-se antever tanto na forma da organização das bases contextuais da asserção como também na campina fértil da garantia terreno farto para o cultivo das emoções, vontades e compromissos morais próprios da substância subjetiva de cada aplicador. Ineficiente seria um método, um modelo de análise ou uma postura científica que ignorasse esta característica peculiar da razão. Para Stephen Toulmin, divorciada do impulso e afeto, energia e paixão, quaisquer tentativas de argumentação e deliberação racionais se tornariam formais e vazias: “*sem curiosidade, não haveria ciência; sem os impulsos criativos, nenhuma arte (...) a morte das paixões seria também a da Razão*”.²⁹¹

²⁹¹ TOULMIN, Stephen. *Knowing and acting: an invitation to Philosophy*. London: Collier Macmillan Publishers, 1976, p. 284: “*Divorced from effort and affect, energy and passion, or other factors capable of operating as ‘motives’ or ‘springs of action’, the enterprises of reasoning and deliberation would remain formal and empty (...). Without expectation, forecasting has no significance; without sympathy, other people’s minds are a blank; without curiosity, there would be no science; without the creative impulses, no art (...) the death of all the Passions would be the death of Reason too*”.

*"Dreamers tempt us with their images, but only as poetry.
When the dreams of theory no longer cloud our expectations,
we are back in a world of practical hopes and fears"*

S. E. Toulmin, "Return to reason", 2001.

CAPÍTULO IV

O USO DE ARGUMENTOS DE PROPÓSITO NEGOCIAL NAS DECISÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO

IV. 1. O USO DO PROPÓSITO NEGOCIAL NA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA: PADRÕES DE ARGUMENTAÇÃO

No direito brasileiro atual, à falta de parâmetros claros de decisão para o desfazimento ou neutralização de negócios jurídicos, ou mesmo de consenso sobre o que seria um planejamento abusivo uma vez constatada a ausência de motivação extratributária, em especial de propósito negocial, parte-se à análise caso a caso para se decidir sobre o destino da operação conduzida pelo contribuinte. Não havendo, portanto, um modelo de racionalidade genérico para se tratar da questão, resta à autoridade competente estruturar o argumento-decisão conforme o caso que se apresenta em sua especificidade única. Por outro lado, as decisões analisadas ao longo deste capítulo se ocuparam, ao menos na maior parte dos casos, de fazer menção à doutrina e aos precedentes, de maneira a revelar um esforço de fundamentação, tanto quanto possível, para as suas razões. Em alguns momentos o casuísmo foi estirado de tal maneira que o aplicador se sentiu confortável para dispensar o recurso à lei e utilizar a teoria como fundamento último de sua convicção. Observou-se, ainda, situação tal em que o debate deixou de lado a preocupação em situar o propósito negocial em um *locus* específico, o que conduziu a o que se poderia chamar de um verdadeiro diálogo de surdos, em que o ponto de ataque visava

investir, ainda que com solidez elogiável, contra um lugar vazio, exemplo do caso em que se criticou com veemência a doutrina do propósito negocial enquanto que a decisão recorrida o utilizava unicamente como indício de simulação e não como fundamento de garantia. O modelo apresentado por Stephen Toulmin é um instrumento que pode ser utilizado para ajudar a desemaranhar alguns elementos trazidos a público por meio da escrita jurídica que conduziram à manutenção ou ao desfazimento da operação e apto a prover maior clareza argumentativa à decisão, de maneira a adquirir um traço didático quanto ao passado e pedagógico ou acautelador quanto ao futuro, à maneira de uma advertência metodológica voltada ao campo substancial.

Por estes motivos é que alguns acórdãos serão analisados a seguir polarizados e agrupados não de acordo com o tipo de operação em disputa, como “ágio” ou “incorporação às avessas”, nem de acordo com a patologia, como se sói fazer, como “simulação” ou “fraude”, e tampouco conforme o padrão argumentativo utilizado pelo Termo de Verificação Fiscal, pelo acórdão da Delegacia Regional de Julgamento ou eventuais votos vencidos, mas sim, sempre que possível, conforme o uso atribuído especificamente pela turma julgadora no acórdão proferido à intenção negocial na estrutura do argumento-decisão, componente realocado, portanto, de acordo com cada uso pretendido. Cabe ressaltar, ainda, que os planejamentos ora revistos serão reconstruídos apenas naquilo que parecer pertinente para os nossos objetivos. Assim, em muitos casos as descrições parecerão excessivamente sintéticas, mas acreditamos que servirão de guia útil ao leitor que desejar compulsar tais documentos de maneira a recriar os debates, o seu entorno e a sua substância, avaliando, assim, se nossa análise foi ou não propositada.

Preferiu-se, ainda, mencionar o nome do contribuinte envolvido em notas de rodapé, ao lado da data da realização da sessão pública de julgamento, apenas como forma de facilitar a consulta ao acórdão correspondente, ao estilo de “casos”, realizando-se, de resto, a omissão dos nomes dos conselheiros que participaram da sessão respectiva e das demais empresas envolvidas não por uma questão de sigilo, tendo em vista que todos os acórdãos são facilmente acessáveis e se encontram disponíveis para consulta pública, mas, sobretudo, para que o foco da decisão se volte precipuamente à estrutura argumentativa. Também a menção aos valores apenas foi feita quando útil para esclarecer o caso. O sigilo fiscal, entretanto, foi obstáculo de pesquisa para tratar dos argumentos utilizados pelos fiscais ou pelos julgadores de primeira instância administrativa, de maneira que, para recriá-los, dependemos de um relato de segunda mão: as

transcrições feitas pelos conselheiros relatores e, muito raramente, nas declarações de votos divergentes, seja quanto aos fundamentos, seja quanto às conclusões, ou ambos. A dificuldade se torna ainda maior quando, em alguns casos, há relatos de manutenção da desconsideração do negócio jurídico mediante requalificação da tipificação utilizada pelo Auditor Fiscal, como se teve notícia no Acórdão nº 3403-002.519,²⁹² em que o auto de infração teve por fundamento a configuração de uma simulação absoluta, enquanto que o julgador de primeira instância reclassificou a patologia para elusão fiscal, assim entendida, em suas palavras, como “(...) *planejamento tributário com fraude à lei e abuso de direito*”, o que somente foi possível se verificar por meio do profícuo trabalho do conselheiro relator em transcrever os principais trechos do Termo de Verificação e da decisão recorrida.²⁹³ Justamente por este motivo, não foi possível a reconstrução (ou decomposição) da estrutura argumentativa de todos os intérpretes autênticos envolvidos no percurso e vida da alegação inicial pela desconsideração do negócio jurídico, o que seria interessante aos desígnios da pesquisa para entender de que modo o propósito negocial teria sido manipulado de maneiras diferentes na discussão do mesmo caso pelos diversos aplicadores, verticalmente. Nossa análise (horizontal), contudo, já foi suficiente para demonstrar, parece-nos, ao menos três grandes padrões de uso ou de aplicação, que compartilhamos a seguir.

IV. 1. 1. COMO PROVA DE CONFIRMAÇÃO OU DE REFUTAÇÃO

Toma-se, como exemplo, a fim de clarificar a utilidade do manuseio dos elementos componentes do argumento-decisão, o Acórdão nº 1402-001.472,²⁹⁴ em que se discute caso de redução de capital social mediante entrega de direitos por valor contábil para o sócio pessoa física com a finalidade de posterior revenda pelo valor de mercado a fim de se obter redução na tributação final em operação cujos fatos geradores acudiram já sob a vigência da Lei nº

²⁹² Acórdão CARF nº 3403-002.519, “Caso Unilever”, sessão de 22/10/2013.

²⁹³ *Idem*. Trecho da manifestação do Conselheiro Relator: “Entendo, enfim, que não se caracterizar a simulação absoluta alegada pela Fiscalização e que a fundamentação apresentada pela DRJ configura alteração não apenas da motivação como da própria fundamentação legal, introduzindo de maneira indevida o art. 126 do CTN como esteio da exigência fiscal, razão pela qual voto pelo provimento do recurso para cancelar a exigência fiscal”.

²⁹⁴ Acórdão CARF nº 1402-001.472, “Caso Globo”, sessão de 09/10/2013.

9.249/1995. O auto de infração tomou como fundamento, segundo se depreende do acórdão, que “(...) *as operações não tiveram nenhuma motivação e também nenhum propósito negocial*”, a concluir que “(...) *o único objetivo era transferir as (...) quotas de capital (...) para as pessoas físicas*” para posterior alienação. Se dissecada a asserção do auditor fiscal, confirmada pela Delegacia Regional de Julgamento, por meio de nosso recém-adquirido bisturi substancial, chegaremos à conclusão de que o “propósito negocial” foi utilizado, na anatomia deste argumento, como um apoio (B) à decisão, ou, ainda, que a garantia foi alçada à condição de apoio, sendo bastante, à turma julgadora de primeira instância administrativa, a conformação “*D, W, logo, necessariamente C*”.

Observe-se, por outro lado, o momento da construção dos fundamentos do acórdão do CARF a fim de se lançar luz sobre a forma de sua tessitura. O voto condutor inicia por afirmar que, à falta de apoio (B), não é dado à autoridade fiscal desconsiderar o negócio jurídico. Assim, no contexto da legislação pátria atual, a ausência de propósito negocial não poderia ser o fundamento último das razões de desconsideração. Em suas palavras, ao Estado, “(...) *não é dado, pelo nosso ordenamento pátrio, desconsiderar, sem apoio em lei, negócios jurídicos legítimos*”.²⁹⁵ Em seguida, passa à análise das provas (D), entendidas como uma “(...) *soma de indícios convergentes*”, cabendo ao Conselho “*estabelecer/sistematizar outros elementos/indícios para a distinção entre elisão e evasão*” com a finalidade de “(...) *reduzir a níveis toleráveis o grau de subjetivismo que por certo sempre existirá*”, o que não poderia ser diferente uma vez que o campo substancial se movimenta por probabilidades.

O elemento probatório (D) serve, no caso deste voto, para conferir um grau aceitável de certeza a respeito da inexistência de propósito negocial, mas, não havendo direito positivo na legislação federal, as provas apontam apenas a uma garantia (W), e não a uma conclusão. Ainda que a ponte entre dados e alegação esteja demonstrada, não há uma estrutura que sustente a sua estrutura e o caminho continua intransponível. O propósito negocial, segundo a concepção do conselheiro relator estaria, no entanto, melhor colocado entre as provas (D) e, ao lado de elementos igualmente indiciários, tais como a “*publicidade das ocorrências (...), a proximidade de datas, a inexplicada diferenciação dos valores (...), a ocorrência de operações dentro do mesmo grupo econômico, ou entre pessoas ligadas por algum vínculo de associação*”, entre

²⁹⁵ Acórdão CARF nº 1402-001.472, “Caso Globo”.

outros, comporia um repertório apto a criar as condições de justificação para se aplicar a simulação, prevista no ordenamento pátrio e, portanto, pertencente ao apoio (B). Sua formulação, portanto, estaria mais próxima da seguinte estrutura: “*D, B, logo, provavelmente C*” e, nela, as provas assumem a função de justificar ou de refutar a aplicação de um ou mais textos de lei.

A plasticidade dos elementos do argumento-decisão é percebida na medida em que o aplicador se debruça sobre o caso concreto. Após a releitura do voto por meio dos instrumentos substanciais a que nos propusemos, é possível se alcançar a construção de duas estruturas bastante diferentes. A primeira, confirmada pela Delegacia Regional de Julgamento, que considerou suficiente o propósito negocial como fundamento da passagem linear dos dados para a disposição. O relator a rechaçou por considerar que, ao pedir mais, a ponte ruía, carecedora de lastro positivo. Além disso, considerou que a intenção negocial estaria melhor colocada no capítulo das provas ou indícios do que no das garantias e, muito menos, do apoio. Uma vez descartada esta primeira estrutura, proposta pela autoridade fiscal, por meio da elaboração de uma argumentação negativa, passou a sedimentar aquela formatação que julgou mais adequada para solução do caso concreto, de maneira positiva. Dadas as provas (D), não haveria que se falar em distribuição disfarçada de lucros por decorrência da aplicação do art. 22 da Lei nº 9.249/1995, apoio (B) aplicável ao caso concreto que autoriza o procedimento do contribuinte ao permitir a avaliação dos bens e direitos pelo valor contábil/patrimonial/histórico ou de mercado no momento da devolução de capital social a titular, sócio ou acionista. A prática do contribuinte, neste caso, deve ser entendida, neste raciocínio, como uma entre outras “*(...) alternativas criadas pelo ordenamento, propositalmente formuladas e colocadas à disposição do contribuinte*”, ou uma “*(...) opção fiscal que não pode ser encarada como planejamento fiscal ilícito*”, em favor da estrutura “*D, B, logo C*”.

O propósito negocial assume ainda outra função no contexto do acórdão: a partir da análise dos fatos (D), o relator nota “*(...) a presença de motivos não predominantemente tributários congruentes entre si*”, e compatíveis com a finalidade do negócio jurídico pretendido, uma vez que, entre os bens detidos pelas pessoas jurídicas e avaliados a valor contábil em seu patrimônio, o comprador se interessava unicamente por uma parcela deles, e justamente esta parte é que foi objeto de segregação ao se analisar o acervo patrimonial vertido às pessoas físicas. Ademais, a

pretensão desde o início teria sido a transmissão de bens e direitos ao comprador, o que, ao final, efetivamente ocorreu, não havendo relato, ainda, de “(...) *documentos falsos, inidôneos, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza*”, ou desprestígio a norma imperativa de direito tributário, uma vez que todos os atos foram praticados antes da materialização do fato gerador dos tributos. A fundamentação adota o caminho da demonstração do propósito negocial, em desprestígio à proposta do auditor fiscal que desconsiderou a operação. Logo, a partir de um ponto de vista, a sua ausência não pode constar no rol das provas (D) neste caso, mas, ainda que houvesse a possibilidade de se sustentar a estrutura linear mantida pela primeira instância administrativa “*D, W, logo, necessariamente C*”, estaríamos diante de um quadro de dupla negação por parte do relator: de um lado, as provas não apontam a W e, de outro lado, ainda que haja outros dados e outras garantias que permitam a passagem para a conclusão pelo desfazimento do negócio jurídico, aqui não há de se efetivar a inferência pretendida, justamente porque não se vislumbra a ausência de propósito, devendo ser adicionado ao argumento o elemento de refutação “*a menos que R*” apto a derrotar a asserção inicial.

No Acórdão nº 1103-001.123,²⁹⁶ uma holding H procedeu ao aumento de capital, subscrito e integralizado por sócios pessoas físicas mediante conferência de ações da instituição financeira F com reserva de usufruto real e gratuito exclusivamente sobre os direitos econômicos. Desta feita, em que pese a titularidade das ações e os respectivos direitos políticos, tal como o direito de voz e voto em assembleias gerais, pertencerem à holding H, os direitos econômicos, tais como os de receber dividendos, bonificações, rendimentos e juros sobre o capital próprio, continuariam privativos das pessoas físicas que procederam à integralização. O contribuinte relatou, em prestação de esclarecimentos, que a operação ocorreu no contexto da abertura de capital da instituição financeira F por meio de anúncio de oferta pública de distribuição primária e secundária de ações preferenciais (“IPO”). O objetivo teria sido, a um só tempo, (a) centralizar na holding H a governança corporativa da instituição financeira F, de maneira a uniformizar as decisões sociais com o bloco de controladores situado em uma única pessoa jurídica, e daí a necessidade de nela manter a totalidade dos direitos políticos das ações integralizadas; e (b) manter a liberdade das pessoas físicas investidora de receber e administrar livremente os

²⁹⁶ Acórdão CARF nº 1103-001.123, “Caso Daycoval”, sessão de 21/10/2014.

recursos financeiros oriundos das ações da instituição financeira F, sem, para tanto, depender da deliberação dos demais acionistas da holding H para a distribuição dos valores.

A autoridade fiscal considerou que a estrutura teve como consequência tributária o fato de a holding H, titular da nua-propriedade das ações da instituição financeira F, deixar de reconhecer receita financeira própria, a título de juros sobre o capital próprio, quantia esta que passou a ser paga diretamente aos sócios pessoas físicas com tributação exclusiva na fonte à alíquota de 15% a título de IRRF. Forte na Instrução Normativa nº 11/1996 da Receita Federal do Brasil, considerou, ainda, que os JCP deveriam ser considerados como receita financeira e, sob esta rubrica, oferecidos à tributação corporativa ordinária (IRPJ, CSL, PIS e Cofins) e considerou os instrumentos particulares de reserva de usufruto celebrados não oponíveis ao Fisco, por carecerem de finalidade extrafiscal (W) e, por fim, concluiu pela desconconsideração do negócio jurídico com base na teoria do abuso de formas (B).

Em seu voto, o conselheiro relator realizou a análise do instituto do usufruto como restrição à posse direta da propriedade, podendo abranger, no todo ou em parte, os seus frutos e utilidades. Em consonância com o art. 1.403 do Código Civil vigente, cabe ao usufrutuário o dever de arcar com as prestações e os tributos devidos pela posse ou rendimento da coisa usufruída, determinação esta referendada pela Receita Federal do Brasil,²⁹⁷ sendo o usufruto sobre as participações no capital social de sociedades por ações regulado pela Lei nº 6.404/76. Considerou, ainda, o entendimento firmado no julgamento do Recurso Especial nº 1.169.202/SP pelo Superior Tribunal de Justiça no sentido de que os direitos do usufrutuário se relacionam principalmente com a “*possibilidade de receber os dividendos/participar dos lucros sociais*”, bem como precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que afirmou dividendos e JCP como frutos gerados pelas ações no caso de contrato de usufruto.²⁹⁸ Valeu-se também do posicionamento da Comissão de Valores Mobiliários de que o JCP adquire a mesma finalidade econômica e societária do dividendo na medida em que se trata de forma de remuneração do acionista pelo capital nela investido.²⁹⁹

²⁹⁷ Acórdão DRJ nº13-29263 de 14/05/2010.

²⁹⁸ Acórdão CARF nº 1201-000.386, “Caso Itaú”, sessão de 28/01/2011: “(...) O ganho do nu proprietário (...) é igual à diferença entre o preço recebido do usufrutuário e o valor dos frutos que tais ações gerarem, consubstanciados nos dividendos e no juro sobre capital próprio que a companhia investida vier a pagar ao usufrutuário”.

²⁹⁹ Processo Administrativo CVM RJ 2008/6446, voto vencedor Presidente Maria Helena Santana.

O conselheiro relator, depois de fixar os elementos que considera necessários para a formação de sua convicção, examina a licitude da operação realizada, bem como a validade formal do usufruto, tendo em vista o “(...) *argumento utilizado pela fiscalização para desconsiderá-lo por abuso de formas: a inexistência de propósito negocial em sua formação*”. O voto vencedor consigna que as justificativas trazidas pelo contribuinte ao longo do processo administrativo o convencem de que “(...) *em todos os atos praticados (...), há um encadeamento lógico que demonstra sua correlação com a finalidade pretendida*”, o que o leva a concluir que estaria “(...) *suficientemente demonstrado o propósito negocial do usufruto*”. Para o conselheiro, inexistente norma que obrigue o contribuinte à utilização do caminho mais oneroso; contudo, considera duas limitações para a economia tributária obtida: que os negócios jurídicos praticados retem adstritos “*dentro do contexto de seu propósito negocial e das margens da licitude*”. Por outro lado, não cabe a aplicação do abuso de formas jurídicas “(...) *em razão da ausência de previsão legal*”.

É possível se condensar a parte dispositiva do acórdão no simples fato de o fundamento último ou remoto (B) da autoridade fiscal para a desconsideração do usufruto ter sido a figura do abuso. Enquanto não prevista em lei, estaria tal figura relegada, quando muito, no âmbito das garantias (W), uma fundamentação próxima. No entanto, o propósito negocial foi reconhecido pelo conselheiro relator a partir da análise dos fatos trazidos a seu conhecimento (D). A decisão concebe tal doutrina como indício (D) utilizado como elemento de refutação (R) positivo, na medida em que permite ou convalida a existência do negócio, provendo-lhe uma aura de validade desde que respeitado o limite da licitude, e negativo, como fronteira intransponível para as operações oponíveis ao Estado.³⁰⁰

Cumpra-se refletir sobre os efeitos da transposição desta margem proibitiva: caso em que o contribuinte deliberadamente realiza negócio jurídico ao largo de qualquer intenção negocial. A hipótese que se lança, tomando-se por base a construção do raciocínio do acórdão, é que tal proceder apontaria para um abuso de forma, situação em que a garantia aponta para o nada jurídico, uma vez que inexistente a previsão da lei. A afirmação da inexistência do propósito, neste

³⁰⁰ Acórdão CARF nº 1103-001.123, “Caso Daycoval”, sessão de 21/10/2014. Estas as palavras do conselheiro relator: “(...) *não há nenhuma norma em nosso ordenamento jurídico que obrigue o contribuinte a valer-se do método mais oneroso tributariamente, quando pode, dentro do contexto de seu propósito negocial e das margens da licitude, manter a tributação auferida no mesmo montante que consistia em situação anterior*”.

caso, remete a uma refutação do tipo “*ainda que*” se cogitasse desconsiderar a operação, não há sanção aplicável, devendo esta constatação ser transportada ou às provas indiciárias (D) ou compor o plexo das garantias (W). Por outro lado, a seguir o raciocínio do voto vencedor, a afirmação de sua existência não ganha ares pleonásticos, de mero reforço argumentativo, mas, pelo contrário, refuta de maneira eficaz o argumento de desconsideração, pois se trata de uma prova (D) de natureza tão peremptória que deve ser deslocada ao *status* de (R) em refutação do tipo “*salvo se*”. Neste caso, a estrutura argumentativa chegaria a uma conclusão de desfazimento do negócio refutada da seguinte maneira: a partir de D, a operação deve, presumivelmente, ser desconsiderada com base em W, B, salvo se comprovado o propósito negocial (R).

No Acórdão nº 3201-001.889³⁰¹ se discutiu caso de empresa A1, que apurava seus tributos pelo regime do lucro real e procedeu à contratação de serviços de industrialização por encomenda da empresa A2, vindo a aderir ao Simples Nacional. A autoridade fiscal considerou que se tratava de uma única empresa e desconsiderou a operação com base no instituto da simulação do negócio jurídico. A conselheira relatora considerou que a divisão em duas empresas gerava redução da carga previdenciária, uma vez que parte expressiva dos empregados do grupo foram alocados na empresa A2. Por outro lado, o contrato de prestação de serviços celebrado permitia a contabilização dos custos da folha de salários não mais como mão-de-obra paga a pessoa física, insuscetível de creditamento, mas como serviços apropriados como insumos. O rol probatório baseado no Termo de Verificação Fiscal apontou para os seguintes elementos (D): domicílios tributários diferentes, mas funcionamento no mesmo parque fabril; mesmo objeto social das duas empresas; sócios ligados por laços de parentesco; migração gradativa dos empregados da A1 para a A2; ausência de separação física entre os empregados por empregador; faturamento da A2 provém exclusivamente dos serviços prestados à A1, entre outros.

O voto da conselheira relatora ponderou que, não havendo a previsão de requalificação de atos ou negócios no direito positivo brasileiro, ainda que a conduta “(...) *contrarie alguns vetores axiológicos do ordenamento*”, prevalece o “(...) *ambiente de estrita legalidade*”, de maneira que apenas é possível a desconsideração de negócios por parte do Fisco diante da simulação. Considerou, ainda, que “(...) *a jurisprudência administrativa tem encampado na*

³⁰¹ Acórdão CARF nº 3201-001.889, “Caso Calçados Freitas”, sessão de 25/02/2015.

fundamentação das decisões o ‘propósito negocial’”. A deferência do acórdão à doutrina do propósito negocial indica que ela será utilizada no âmbito da garantia (W), porém, mais adiante, ressume que “(...) a verificação do ‘propósito negocial’ é um dos elementos que, juntamente com outros, pode conduzir à conclusão de presença ou não de simulação”, ou seja, como uma prova (D), o que se confirma na afirmação seguinte: “(...) pode ser entendido que o ‘propósito negocial’ é empregado como elemento indiciário, que guarda compatibilidade com o Sistema Tributário Nacional”. Logo, na decisão em análise, tal doutrina é utilizada ora como prova indiciária (D), ora como garantia ou fundamento próximo (W), de modo a apontar, de uma ou outra maneira, para a simulação como apoio último (B). O modelo tem como vantagem, portanto, explicitar a microestrutura do argumento-decisão e apontar para o uso de uma construção teórica utilizada em diferentes momentos da fundamentação.

IV. 1. 2. COMO FUNDAMENTO PRÓXIMO (GARANTIA)

No Acórdão nº 3403-002519³⁰² se analisou caso de reestruturação de grupo econômico que cindiu as atividades da empresa em dois momentos, industrialização e distribuição, o que implicou reacomodação da base de cálculo das contribuições do PIS e da Cofins, cobradas em regime monofásico sobre as pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou importação de determinados produtos, no caso de higiene e beleza, a partir da edição da Lei nº 10.147/2000. Segundo o Termo de Verificação Fiscal, com a reacomodação societária, “(...) as receitas de indústria foram reduzidas porque substituídas pelas receitas de comércio”, o que implicou expressiva diminuição da carga tributária. O argumento de propósito negocial apareceria apenas na declaração de voto vencido, tendo a autoridade fiscal se baseado na simulação absoluta como fundamento último apto a tornar a operação inoponível ao Fisco, uma vez que, à época dos fatos geradores objetos da discussão, vigorava ainda o Código Civil de 1916. A simulação absoluta estaria, por sua vez, baseada no fato de que o contribuinte simulou a existência de duas pessoas jurídicas diferentes, a industrial e a distribuidora, enquanto que, na prática, haveria apenas

³⁰² Acórdão CARF nº 3403-002519, “Caso Unilever”, sessão de 22/10/2013

uma.³⁰³ Assim, tratou-se de um argumento de desconsideração baseado na teoria da simulação absoluta (W) com base em lei, o código civil vigente (B), que comprovou com base nos indícios de que havia apenas um presidente para as duas companhias, que os escritórios e funcionários delas se confundiam, que uma contrata os empregados da segunda, entre outros (D).

A partir da leitura deste acórdão pelos instrumentos do modelo, é possível se afirmar a importância das garantias para a tomada da decisão. O conselheiro relator parte da análise dos mecanismos de concentração da arrecadação, tais como a substituição ou a incidência monofásica, como reveladores de uma consideração global da cadeia econômica, assim considerada em suas diferentes etapas, para sobre ela se distribuir a carga tributária final, o que impede que o promotor da política fiscal desconsidere os efeitos da tributação sobre o mercado. Passa, então, a ponderar sobre o significado desta técnica de arrecadação: “(...) a incidência monofásica se concretiza pela fixação de uma alíquota majorada numa etapa inicial da cadeia, com a desoneração das etapas subsequentes”. Sobreonera-se, portanto, o início da trajetória econômica na saída do estabelecimento produtor, reduzindo, por consequência, a sua rentabilidade, transferida para o distribuidor. Ao fazê-lo, desloca-se, portanto, o “(...) momento da agregação de valor ao produto, da produção para a distribuição”. Estranho seria se o agente econômico produtor que assim o pudesse não passasse a atuar também como distribuidor de seus próprios produtos, de maneira a obter “(...) performance insuperável” em comparação com os demais.

Para o relator, o efeito das normas de concentração da arrecadação, em que pese a praticabilidade e a facilidade de fiscalização que traduzem, é o adensamento econômico de mercado.³⁰⁴ Ao compreender a política tributária como “(...) peça-chave da política econômica”, e que o poder de dizer como serão distribuídos os fatores de produção é algo adstrito ao seu campo, o regime monofásico deveria ser entendido como incursão do Governo na economia e, se isto ocasionou uma reação por parte do contribuinte que frustrou pretensão

³⁰³ *Ibidem*: “(...) fica caracterizada a simulação absoluta, porque este ato jurídico aparentou conferir ou transmitir direitos para a IGL ao invés de a quem, realmente, se conferiu ou transmitiu, a Unilever. A declaração contida no ato jurídico de organizar nova empresa em seu sentido literal é diferente da intenção verdadeira, de reduzir tributos”.

³⁰⁴ *Ibidem*: “Fica claro o efeito indutor de concentração do poder econômico, o qual, se é admitido em certa medida no arranjo das forças produtivas, no contexto do funcionamento do mercado, não parece ser um efeito de que se possa admitir a indução por meio da tributação, eis que a política fiscal, como previsto no postulado de Neumark, não deve promover o desequilíbrio da concorrência”.

fiscal, a agregação do valor na etapa comercial nada mais terá sido do que o efeito da indução. Antes de avançarmos, cabe observar que toda a construção realizada pelo conselheiro relator encontra respaldo no campo das garantias para apontar a um apoio diverso daquele apontado pela autoridade fiscal. Trata-se, na verdade, de um verdadeiro argumento de doutrina (W) que desloca o apoio (B) do código civil para a Lei nº 10.147/2000 que, ao criar o regime monofásico, materializou uma indução de comportamento dos agentes econômicos consentânea com a política fiscal adotada pelo legislador, enquanto que, para o Termo de Verificação Fiscal, as garantias se voltavam à doutrina da simulação, com apoio no código civil.

Em seu voto, o propósito negocial é utilizado como reforço argumentativo, ou argumento secundário composto de maneira curiosa: “(...) *os atos praticados pelo contribuinte são válidos e eficazes, evidenciando a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos*”. Assim, para o relator, se, dados os fatos (D), há validade e eficácia dos negócios praticados (W), então há propósito negocial (C). Ao nos valermos do modelo, talvez a construção mais apropriada no contexto das premissas adotadas para o voto tivesse sido: com base nos fatos (D), há propósito negocial, uma vez que se deseja atuar na revenda dos produtos, e, em segundo lugar, a reorganização do contribuinte se deu em consequência da política fiscal adotada pelo Governo, que neste sentido o induziu a se comportar de uma determinada maneira (W), o que se apoia na interpretação da Lei nº 10.147/2000 que criou o regime monofásico para este segmento (B), logo, presumivelmente, (Q), a conclusão é que os atos praticados são válidos e eficazes, não devendo ser desconsiderados (C).

Recorde-se, neste momento, que o critério de passagem dos dados para a conclusão detém uma natureza campo-variante, diferente do que ocorre com a força dos qualificadores, que são campo-invariáveis. A partir desta observação, há de se notar o que ocorre quando o critério é modificado: para o voto divergente, o critério deve ser apenas o propósito negocial. E as provas e indícios, ao não demonstrarem que o contribuinte adquiriria um “(...) *eventual aumento em seu poder de mercado, ganho de escala, ou outra vantagem de ordem econômica que seja*” com a sua reorganização (D), apontam para a ausência de intenção negocial (W), o que implica na prática de uma simulação (C) com apoio no código civil (B). A garantia refrata o percurso da decisão para textos positivos completamente diferentes quando se comparam os dois votos, vencedor e vencido. Porém, há ainda de se ter em conta que, enquanto para a autoridade fiscal

a garantia era a teoria da simulação absoluta (W), para o voto vencido era a doutrina do propósito negocial (W'), mas ambos apontaram para o mesmo dispositivo legal, o código civil (B).

O Acórdão nº 3403-002.854,³⁰⁵ apreciado pela mesma turma julgadora menos de seis meses depois daquele acima analisado, serve de contraponto para se verificar como a estrutura do argumento-decisão foi manejada de maneira completamente diferente. Neste caso, o relator é o autor do voto divergente do caso anterior, e se trata de empresa que promoveu reorganização societária bastante próxima, cindindo-se em duas, uma pessoa jurídica comercial e outra industrial, esta controladora daquela. A industrial passou a realizar as suas vendas com exclusividade para sua contraparte, o que, a partir do advento do regime monofásico, passou a gerar redução da receita bruta e consequente erosão da base de cálculo do PIS e da Cofins. Três datas devem ser colocadas em relevo para se compreender a conclusão do conselheiro relator: a reorganização social ocorreu no ano de 1995, o regime monofásico teve início no ano 2000 e o período de apuração fiscalizado em 2008.

Apesar de o voto esclarecer que a modificação ocorrida no interior do grupo econômico implicaria redução do pagamento de IPI, e que a diferença entre os preços praticados intragrupo e o praticado entre a comercial e as revendedoras alcançar 655%, recordou que o caso, por força de adstrição ao pedido, tratava de PIS e Cofins. Como, quanto a este particular, “(...) a cisão ocorreu muito antes da instituição do regime monofásico”, e, ainda, como até a criação do regime não-cumulativo, a manutenção de uma etapa adicional na cadeia econômica ensejava ainda maior oneração, tais fatos (D) levaram à conclusão de que a reordenação do grupo “(...) não tinha originalmente o propósito de reduzir a tributação monofásica” (C). Assim, ao longo do voto, o conselheiro relator demonstrou que a reorganização, realizada em 1995, não teve propósito negocial, pois visava economia de IPI. Contudo, a falta de propósito não teria o condão de fundamentar o desfazimento do negócio jurídico por ocasionar uma reacomodação de preços que afetaria a arrecadação sob a sistemática de uma norma editada no ano 2000.

Observe-se que a qualificação fiscal foi de abuso e simulação, com fundamento na legislação civil (B), cuja aplicação demonstra por meio da falta de propósito (W). Para o relator, de fato não houve propósito negocial. Assim, a mesma garantia W (ausência de propósito negocial), em voto proferido pelo mesmo conselheiro, na mesma turma, com um lapso

³⁰⁵ Acórdão CARF nº 3403-002.854, “Caso Avon”, sessão de 26/03/2014.

temporal inferior a seis meses, no caso anterior apontou para o código civil (B) e, neste caso, para o vazio. Isto porque, em prestígio à casuística e à adstrição do pedido, quando da alteração das regras de arrecadação das contribuições, as formas sociais já se encontravam alteradas, e tudo se manteve igual. Assim, não procederia a acusação de incoerência, uma vez que o raciocínio da decisão original segue hígido: se a reorganização (D), aponta para a ausência de intenção negocial (W), estamos diante, presumivelmente, da prática de uma simulação (C) com apoio no código civil (B). Ocorre que, neste caso, foi acionado um elemento de refutação: “*salvo se*” a data do negócio jurídico (1995) que ocasionou a economia para os fatos geradores ocorridos no curso do período de apuração (2008) tiver ocorrido em data anterior à exigência em abstrato do tributo (2000), hipótese em que a W não é mais permitido apontar a B. Por fim, cabe ressaltar, que, mais adiante, reconhece-se que houve ganhos extrafiscais tendo em vista o sistema de comercialização por venda direta (porta a porta) praticado pela contribuinte: o voto admite que “*a criação de um braço especializado*” na distribuição (D) “*foi ao encontro dessa estratégia de comercialização e revelou propósito negocial*” (W).

No Acórdão nº 2202-002.732,³⁰⁶ se discutiu caso de “casa e separa” que envolveu, pelo menos, três pessoas jurídicas do lado das “*vendedoras*” (X-Café, Y-Café, V-Café), e três pessoas jurídicas do lado das “*compradoras*” (BV, BV-Brasil e 3-Café). A empresa X-Café apresentava, em seu quadro societário, três sócios pessoas físicas, cada qual com 12,282% do capital social, e um sócio pessoa jurídica, Y-Café, com 63,162%. Cada um dos sócios pessoas físicas, por sua vez, detinha 1/3 da pessoa jurídica Y-Café (33,33%). Em maio de 2005, foi constituída a empresa holding V em São Paulo com capital social de R\$ 500,00 e dois sócios que, em 09/12/2005, cederam a integralidade das suas ações para a empresa Y-Café. Na mesma assembleia geral extraordinária, ocorreram os seguintes eventos societários: (i) o nome de V foi alterado para V-Café, (ii) o objeto social foi modificado para incluir “*(...) compra, processamento e venda de produtos de café*”, e, por fim, (iii) o seu capital social foi aumentado para quase R\$ 28 milhões de reais. A integralização das novas ações ordinárias emitidas da V-Café foi feita mediante conferência de todas as quotas detidas pelos sócios pessoas físicas e pela sócia Y-Café na empresa X-Café. Assim, ao final deste dia, a empresa V-Café, considerada a empresa-veículo pela autoridade fiscal, passou a se tornar a sócia única da empresa X-Café.

³⁰⁶ Acórdão CARF nº 2202-002.732, “Caso Café 3 Corações”, sessão de 12/08/2014.

Vinte dias depois, em 29/12/2005, reputado pelo Termo de Verificação Fiscal como “dia da operação”, o capital social da empresa V-Café foi aumentado em aproximadamente R\$ 122 milhões. As ações emitidas foram subscritas pela empresa BV, com sede em Amsterdã, pertencente a uma das dez maiores indústrias de café do mundo, e integralizadas com créditos que a empresa BV detinha com a empresa 3-Café, de Minas Gerais. Na mesma assembleia foi aprovada a celebração de um contrato de *Joint Venture* entre a empresa BV e a Y-Café relativos à empresa V-Café, tendo a empresa 3-Café figurado no acordo na condição de terceiro interveniente. A empresa BV, de Amsterdã, também tinha uma empresa-veículo no Brasil, a BV-Brasil (empresa-veículo da parte das “compradoras”), que, neste mesmo dia, aumentou o capital social para aproximadamente R\$ 216 milhões. Estas ações emitidas foram subscritas pela empresa BV e integralizadas com: (i) ações que detinha da empresa 3-Café (cerca de R\$ 76 milhões), e (ii) aporte em dinheiro (cerca de R\$ 140 milhões). Ainda no mesmo dia, às 14h, a empresa V-Café (empresa-veículo da parte das “vendedoras”) aumentou o seu capital social. Em seguida, a empresa BV-Brasil (veículo das compradoras) integralizou as ações da V-Café (veículo das vendedoras) com aproximadamente R\$ 140 milhões em dinheiro e R\$ 76 milhões em ações da 3-Café, gerando, assim, a inserção de mais de R\$ 17 milhões de reais no seu próprio capital social e cerca de R\$ 198 milhões em reserva de ágio.

Assim, ao final deste dia, o resultado foi que a empresa BV-Brasil passou a ser acionista da V-Café, que era acionista única da X-Café. Às 19h deste mesmo dia, foi aprovado o resgate das ações das 3 pessoas físicas da V-Café e as ações da Y-Café e da BV-Brasil foram unificadas. Ao final do processo, BV-Brasil (controlado pelos compradores do grupo multinacional cafeeiro) e Y-Café (controlada pelos vendedores da X-Café), passaram a deter, cada qual, 50% do controle da V-Café, quotista única da X-Café e as três pessoas físicas se retiraram recebendo os valores integralizados na V-Café. Entre lucros acumulados e devolução de capital investido proveniente da redução do capital social, foi destinado a cada um dos sócios pessoas físicas retirantes o valor de cerca de R\$ 24,5 milhões. Contra um deles, foi lavrado auto de infração relativo à falta de recolhimento de IRPF sobre o ganho de capital apurado com a alienação de participação societária na empresa X-Café.

O auto de infração considerou que a operação foi feita por meio de empresas-veículo, sem existência de fato, cujas DIPJs (declaração de informações econômico-fiscais da pessoa

jurídica) não demonstram atividade operacional, mas apenas o balanço, de maneira a retratar mera formalidade contábil; que cada etapa foi marcada por efemeridade, com múltiplos atos societários ocorridos em apenas um dia; que o resgate decorrente da retirada dos sócios pessoas físicas foi equivalente ao ganho de capital pelo aporte da BV na X-Café; que haveria notícias jornalísticas contemporâneas à operação sobre a aquisição da X-Café pela BV, entre outras provas (D) que conduziram a autoridade fiscal a concluir que “(...) os atos societários (...) e os fatos contábeis (...) representavam operação visível (...), encobertando uma operação invisível”. Reproduzimos, ainda, trecho do Termo de Verificação Fiscal no qual se concluiu que houve “(...) um acerto para fazer um negócio (...) e mostrar outro, restando evidente que os atos visíveis não tiveram fim extratributário (...) os atos praticados foram incapazes de esconder que as empresas [V-Café] e [BV-Brasil] foram constituídas sem nenhum propósito comercial”.

Não resta claro, contudo, na análise dos trechos transcritos do auto de infração, o que foi utilizado como garantia (W) ou como apoio (B) pelo auditor fiscal, a se ter em conta que houve menção à prática de uma simulação ao longo da fundamentação, mas, quando inventariou a legislação de maneira expressa, fez referência unicamente ao art. 71 da Lei nº 4.502/1964³⁰⁷ e a dispositivos referentes à multa pelo lançamento de ofício que tampouco seriam hábeis a sustentar a requalificação dos fatos geradores praticados. Não se trata, é importante perceber, de uma falha do modelo que não consegue acessar as dobras do discurso racional, mas, neste caso, parece se tratar, pelo contrário, da demonstração de sua vitalidade na medida em que aponta, com êxito, para a dificuldade da própria estruturação do argumento-decisão por parte do intérprete autêntico. Observe-se que a gravidade é tal que, em seu voto, o conselheiro relator afirmou que a primeira instância administrativa confirmou a autuação por se tratar de um “(...) planejamento tributário abusivo”. Tal impasse foi percebido em declaração de voto divergente vencido, na qual se considerou que, da leitura do termo de verificação fiscal, seria possível se perceber “(...) claramente que ele se fundamenta na ocorrência de suposta simulação” (que funcionaria como B), com base na falta de propósito comercial (que funcionaria como W), mas que, da leitura do auto de infração, não há qualquer menção a artigos que a embasem, e, logo,

³⁰⁷ Lei nº 4.502/1964 – “Art. 71. Sonegação é toda (sic) ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”.

“(…) *houve desconsideração de negócio jurídico sem respaldo em dispositivo legal*”. A ementa do acórdão de segunda instância administrativa, por fim, considerou que as provas indicavam a inexistência de intenção negocial na reestruturação e ausência de causa (W) que apontava para a simulação (B).

No Acórdão nº 1402-001.893,³⁰⁸ analisa-se caso que contou com a participação de ao menos 5 empresas, que chamaremos de X, X1, X2, V e Z, em que empresa holding X, sediada nas Ilhas Cayman e pertencente a grupo de um Fundo, criou duas empresas no Brasil, X1 e X2. A holding X remeteu, no mês de sua criação, 02/2004, cerca de R\$ 93 milhões para integralizar o capital social da empresa X1 que, por sua vez, emitiu cheque no mesmo valor em favor de X2, que também realizou aumento de capital proporcional. Ainda durante o mesmo mês de fevereiro, a empresa X2 adquiriu investimento com ágio da empresa V consistente em cerca de R\$ 7,3 milhões correspondentes às ações adquiridas e cerca de R\$ 85 milhões a título de ágio; em seguida, a X2 incorporou a X1, passando a ser controlada direta da holding X. A empresa X2 cedeu então o investimento detido na empresa V à holding X (R\$ 7,3 milhões) e permaneceu com o ágio (R\$ 85 milhões). Um mês depois, a holding X integralizou o capital da empresa Z com as ações que detinha da empresa V. A empresa V, por sua vez, incorporou a empresa X2 e passou a amortizar o ágio.

Caso a empresa X investisse diretamente na empresa V, não haveria a possibilidade da amortização pretendida com a complexa reestruturação, pois o evento prescindiria de incorporação e, ademais, o pagamento teria sido efetuado por empresa sediada no exterior. Segundo o relatório do acórdão, as empresas X1 e X2 foram utilizadas apenas como “veículo” para a situação final pretendida. O quadro probatório utilizado se valeu dos seguintes elementos: da existência efêmera destas empresas; do fato que, segundo se depreende das DIPJs da empresa X2, o único investimento que realizou foi a aquisição de participação na empresa V; que a aquisição de uma empresa X2 (uma holding) por V (uma empresa de transporte aéreo) discrepa de seus objetivos sociais, o que se agrava ao se levarem em conta as justificativas genéricas do protocolo de incorporação. A partir destes indícios (D), o acórdão conclui pela formulação de sua garantia (W) no sentido de que a incorporação apenas ocorreu por para permitir a amortização do ágio e consequente dedução da despesa e, logo, “(…) *as operações*

³⁰⁸ Acórdão CARF nº 1402-001.893, “Caso VRG/GOL”, sessão de 03/02/2015.

intermediárias realizadas não tiveram propósito comercial”, o que, segundo o acórdão “(...) implica na sua desconsideração para fins tributários” (C). Assim, para manter a glosa das despesas decorrentes da amortização do ágio, o relator apontou, de maneira talvez bastante peremptória, a garantia como fundamento. Contudo, apesar do flerte com a aplicação inadvertidamente divorciada do direito positivo, em seguida o voto colacionou doutrina que remetia à teoria do abuso de direito, com fundamento, ainda que questionável, no código civil;³⁰⁹ por outro lado, como se trata, neste particular, de negativa às razões do recurso voluntário, e tendo em vista que o contribuinte não se insurgiu contra eventual falta de fundamento jurídico no acórdão da DRJ, do qual apenas se conhece o relatório transcrito, depreende-se, por decorrência das limitações impostas à pesquisa pelo sigilo fiscal, que a ausência de propósito comercial (W) apenas apontou para o apoio previsto em lei para a passagem dos fatos para a disposição. Algo de diverso, entretanto, ocorreu em caso julgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme se demonstrará no próximo subitem.

IV. 1. 3. COMO FUNDAMENTO REMOTO (APOIO)

No Acórdão nº 1402-001.460,³¹⁰ discutiu-se autuação que glosou amortização fiscal de ágio praticadas pelo contribuinte e consideradas indevidas. Após descrever as operações praticadas pelas empresas do grupo por meio das chamadas “*conduit companies*”, a autoridade fiscal considerou que, apesar da previsão legal da incorporação reversa pela lei, não caberia a sua utilização de maneira a configurar abuso ou negócio jurídico indireto, que configurariam fraude à legislação societária e tributária; em seguida, com base em doutrina de Marco Aurélio Greco, considerou que “(...) a criação de uma pessoa jurídica tem que ter algum propósito comercial, não podendo ser efêmera” e que as empresas-veículo não têm a finalidade típica prevista no Código Civil e, ademais, “(...) o ágio somente deve ser proveniente de operações

³⁰⁹ Transcreve-se da ementa do Acórdão CARF nº 2202-002.187, “Caso Newton” sessão de 26/02/2013: “Não há base no sistema jurídico brasileiro para a autoridade fiscal afastar a não incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso é louvável e aplicado pela Justiça para a solução de alguns litígios. Não existe previsão legal para autoridade fiscal utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito”.

³¹⁰ Acórdão CARF nº 1402-001.460, “Caso Bunge”, sessão de 08/10/2013.

praticadas com terceiros”, sendo inválida a sua transferência por meio de reestruturações societárias praticadas no interior do grupo. Não havendo causa econômica além da economia fiscal, “(...) a utilização de empresa veículo revela a total falta de propósito negocial (...) a intenção foi a de impedir o fato gerador (...) do IRPJ e da CSLL”. Observa-se, a partir do relato sobre o conteúdo do Termo de Verificação Fiscal, que o argumento utilizado pela autoridade fiscal, posteriormente confirmado pelo Acórdão da Delegacia Regional de Julgamento, baseou-se no percurso das transformações societárias e outras provas, tais como “(...) administradores comuns, localizadas no mesmo endereço, com contador comum, sem empregados” (D) como pontos de partida para decidir pela glosa da amortização (C) com fundamento na falta de propósito negocial (W) que apontaria para a fraude (B), mantendo-se, portanto, a multa qualificada aplicada.

Ainda segundo o relatório do conselheiro-relator, o contribuinte, em sede de recurso voluntário, apontou para a dificuldade da fundamentação: “(...) a fiscalização justificou a glosa no simples fato de que foram utilizadas empresas veículo (...), o que não tem qualquer fundamento”. Não obstante, impugna a ausência de propósito negocial com o argumento de que as aquisições de empresas junto a terceiros teriam o intuito de expandir os negócios do grupo no mercado. Buscou refutar, ainda, a fraude e o abuso, pois se tratou a reorganização de um regular exercício de um direito, bem como a caracterização da simulação, ainda que não tenha sido utilizada como fundamento no auto de infração ou no acórdão de primeira instância administrativa. Na análise do voto-vencedor, que inaugurou a divergência ao relator, uma vez superadas as questões preliminares, a “(...) artificialidade da operação foi justamente buscar o contorno de (...) normas imperativas” que impunham a ativação do ágio e tentar, por meio de transformações artificiosas, criar as condições de fato (D) para a aplicação de norma que permitisse a amortização.³¹¹ Assim, a artificialidade residiu, segundo o voto vencedor, no meio utilizado pelo contribuinte para tornar o ágio apurado passível de amortização: a criação de empresas-veículo para possibilitar a reestruturação com incorporação reversa, em que a companhia investida incorpora a investidora, que possibilitou a transferência do ágio.

³¹¹ No caso, a aplicação do art. 386, III, e seu § 6º, II, do RIR/99: “Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio (...) III. Poderá amortizar o valor do ágio”.

A primeira parte do voto se debruça, portanto, sobre a forma da reestruturação, utilizada como prova de sua artificialidade. Em seguida, realiza a ressalva de que as operações incorporação, cisão ou fusão estão previstas no direito, mas “(...) *o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial*”. Para apoiar o seu entendimento, faz menção à doutrina de Marco Aurélio Greco, para afirmar que o direito ao planejamento tributário não é absoluto, devendo haver ponderação da liberdade com a solidariedade, de Ricardo Lobo Torres, sobre a proibição da elisão abusiva, de Klaus Tipke, sobre a existência de um dever fundamental de pagar tributos, ao art. 3º da Constituição de 1988, que lista os objetivos fundamentais da República, para os quais seriam necessários os tributos, a precedente do Supremo Tribunal Federal que entendeu que os princípios constitucionais não podem ser interpretados isoladamente, e ao caso “Gregory v. Helvering”. Ao se voltar ao caso concreto, observa que a “(...) *estrutura negocial montada pela Recorrente caracteriza o que a doutrina denomina de 'operação estruturada em sequência'*”. Observa, em seguida, subsunção do quadro probatório apurado com a doutrina de Marco Aurélio Greco: “(...) *os pontos destacados por Greco ressaltam aos olhos no caso concreto, pois as operações perpetradas (...) foram estruturadas em sequência, sem qualquer propósito negocial que não seja a mera economia tributária*”. Restaria, portanto, desrespeitado “(...) *o princípio da capacidade contributiva*”.

Em seu trecho final, o voto vencedor remete ao art. 30 da Lei nº 6.404/76, que veda que a companhia negocie com as suas próprias ações, salvo a exceção contida no §1º, alínea ‘b’ do dispositivo, que não restaria configurada.³¹² Como a operação descrita demonstrou que a intenção do contribuinte foi adquirir ações de sua própria emissão em poder de terceiros, e considerando a não-caracterização da exceção prevista na lei societária, tratou-se, no entender do voto, de uma “operação estruturada em sequência”. Por este motivo, a turma acolheu o entendimento da Delegacia Regional de Julgamento no sentido da impossibilidade de se acatarem as deduções realizadas pelo contribuinte, cujo fundamento último foi a fraude (B). Uma questão importante a ser analisada é que, em nenhum momento, ao longo do voto vencedor, a fraude, a simulação, o abuso ou outra patologia jurídica é apontada explicitamente como

³¹² Lei nº 6.404/1976 – “Art. 30. A companhia não poderá negociar com as próprias ações. § 1º Nessa proibição não se compreendem: (...)b) a aquisição, para permanência em tesouraria ou cancelamento, desde que até o valor do saldo de lucros ou reservas, exceto a legal, e sem diminuição do capital social, ou por doação”.

fundamento para a manutenção do acórdão recorrido. Em que pese a menção genérica à fraude ao longo dos trechos de doutrina transcritos pelo conselheiro, é possível se interpretar que as razões descritas no parágrafo anterior lhe pareceram bastantes e suficientes para o aperfeiçoamento da glosa. Contudo, ainda que o voto aponte para os fundamentos da decisão de primeira instância administrativa, que entendeu pela existência de fraude, a turma decidiu que deveria ser afastada a multa de ofício qualificada por “*inocorrência de fraude*”, entendimento que é escrito de maneira explícita e conduzido à própria ementa. Assim, no entender do colegiado, a desconsideração da operação teve, como único e exclusivo argumento de sustentação, a falta de propósito negocial que, neste caso, foi deslocada para a condição de fundamento remoto ou apoio da decisão (B), conforme trecho da ementa que abaixo se transcreve pela percepção de sua importância:

“LUCRO REAL. ÁGIO INTERNO. GLOSA DE AMORTIZAÇÃO. INCORPORAÇÃO REVERSA. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. A circunstância de a operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico somada a falta de propósito negocial ou societário da operação dentro do seu contexto, analisado o caso específico, impedem os efeitos tributários da operação desejados pelo contribuinte. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. (...) A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não houve dolo por parte do contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada”.

Esta abordagem restou ainda mais evidente no Acórdão nº 1402-001.404,³¹³ em que se discutiu caso de amortização do ágio decorrente da seguinte operação: em 08/2008, foi criada a empresa V. Em 09/2008, a empresa L adquiriu controle direto da empresa T. Dois anos depois, L incorporou T por meio da empresa V, reputada “veículo” por parte da autoridade fiscal com

³¹³ Acórdão CARF nº 1402-001.404, “Caso Lupatech”, sessão de 09/07/2013.

fundamento nas seguintes provas: a pessoa jurídica V teve vida efêmera, de 108 dias; a única operação que realizou foi a aquisição da empresa T e, ao final, foi por ela incorporada; nunca possuiu empregados; não possuía sede própria, ocupando o mesmo endereço da empresa L; as empresas L e V tinham os mesmos diretores; os recursos para a obtenção de T vieram da empresa L em sua totalidade. Em resumo, o lançamento de ofício considerou que o único e exclusivo objetivo da criação da empresa V foi permitir que o ágio gerado na aquisição de T fosse passível de amortização antes da incorporação pretendida, o que teve como efeito prático a redução do resultado tributário da empresa L. O conselheiro relator considerou que “(...) *no presente caso (...) não se verifica a ocorrência de fraude ou mesmo de simulação*”. E, ainda: “(...) *as operações foram todas celebradas com base em razões empresariais extratributárias, o que elimina qualquer eventual alegação de simulação*”. Observou, ainda, que o Termo de Verificação Fiscal, ao aduzir que a empresa L teria utilizado empresa V como veículo para transferir o ágio da aquisição da empresa T, não trouxe provas de fraude. Por outro lado, o contribuinte apresentou “(...) *documentos que comprovam que as operações (...) foram efetivamente realizadas*”, e, por estas razões, deu provimento ao recurso.

Voto divergente, que se tornaria o vencedor, discordou da conclusão do conselheiro relator e passou a considerar que as provas apresentadas pela autoridade fiscal seriam suficientes para demonstrar que o único propósito da empresa V foi possibilitar a amortização do ágio. Ponderou, em seguida, que não seria possível se admitir atos e negócios praticados à revelia de qualquer finalidade empresarial ou negocial. Assim, concluiu: “(...) *não se vislumbra o propósito negocial nas ações da Contribuinte*”, mas unicamente a intenção de antecipar os efeitos fiscais da dedutibilidade do ágio. Observe-se, ademais, que nada difere a estrutura argumentativa do voto vencedor daquela adotada pelo Acórdão nº 1402-001.893³¹⁴ analisado logo acima, havendo idêntico flerte com a consideração da doutrina do propósito negocial como apoio (B) da decisão, com mera referência aos mesmos fundamentos do acórdão prolatado pela Delegacia Regional de Julgamento.

Contudo, em que pese o cuidado tomado pelo voto dissidente em tomar de empréstimo os fundamentos da decisão recorrida, em seguida, contraditoriamente, segue o voto do conselheiro relator e aponta que “(...) *não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e*

³¹⁴ Acórdão CARF nº 1402-001.893, “Caso VRG/GOL”, sessão de 03/02/2015.

sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado”, e afasta a multa de ofício qualificada. O acórdão foi decidido por meio de voto de qualidade e, em sua ementa, consta: “(...) *A utilização de sociedade veículo (...) quando ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade (...). A operação levada a termo nesses moldes deve ser desconsiderada para fins tributários*”, ainda que reste descaracterizada a simulação. Mediante a aplicação do modelo, o propósito negocial foi alçado à posição de fundamentação remota, ou apoio (B), ainda que não esteja previsto no ordenamento brasileiro no plano federal, o que implica o reconhecimento, por uma parcela da jurisprudência administrativa, da doutrina como fonte legítima de direito tributário.

IV. 2. A DOUTRINA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

IV. 2. 1. OS PROBLEMAS DO USO DAS FORMULAÇÕES TEÓRICAS COMO FONTES DO DIREITO

A *scientia iuris* a que se refere Aleksander Peczenik contempla tanto a atividade dos estudiosos e pesquisadores como também o produto deste fazer humano.³¹⁵ Possibilita que, em geral, sejam recortados temas da prática jurídica para discuti-los de uma maneira mais profunda e genérica, o que se permite pela serenidade da reflexão da academia, em regra defesa à prática jurisdicional. Há um esforço do autor em diferenciar o “argumento de doutrina” daquilo que convencionamos chamar, logo antes, de “argumento-decisão”, ou, posto de outra maneira, a escrita do direito do acadêmico profissional da do aplicador. Em primeiro lugar, para o autor nórdico, a doutrina pode escolher os temas sobre os quais pretende falar, o que não é possível ao aplicador. Ademais, dentro de um determinado tema, o intérprete autêntico está adstrito ao pedido formulado pelas partes, porquanto que o pesquisador poderá perquirir novos problemas ou enfoques, de maneira a assumir uma postura até mesmo criativa com uma liberdade maior do que aquela experimentada pelo julgador.³¹⁶

³¹⁵ PECZENIK, Aleksander. *Scientia Juris: legal doctrine as knowledge of law and as a source of law*. Dordrecht: Springer, 2005, pp. 1 a 15.

³¹⁶ *Ibidem*.

Tal adstrição é reafirmada ao se constatar que, para formar o seu argumento-decisão, deve o aplicador se ater apenas àquela informação de alguma forma relevante, direta ou indiretamente, ao caso que se levou a seu gabinete, enquanto que ao pesquisador é dado se expressar de um modo mais genérico e menos centrado em determinados casos e fatos. Surge então um elemento importante da distinção: “(...) *o acadêmico pode fazer livremente recomendações de lege ferenda e até mesmo propor, de maneira ousada, novos métodos jurídicos*”³¹⁷ enquanto que o juiz deve tomar as suas decisões à luz dos métodos vigentes, e, sobretudo, com fundamento na lei, afirmação esta que acumula enlevada importância nos sistemas de *civil law*, como o brasileiro. Além disso, como se sabe, em muitos casos os aplicadores não têm o tempo preparar uma fundamentação de fôlego quando comparado com as condições do acadêmico: o tempo da pesquisa é, também em regra, maior do que o tempo da decisão e as escritas são desenvolvidas em contextos próprios e específicos, e sob diferentes pressões, interesses, direitos e garantias de estabilidade no exercício da função.

O aplicador, ao proceder à sua escrita *sobre* o direito, faz a escrita *do* direito para aquele problema, e precisa fazê-lo, mesmo diante da lacuna ou ausência de apoio ($\neg B$), pois a ele é vedado o *non-liquet*, sob pena de sanções. Ao lidar com os casos concretos, “*o juiz não interpreta a lei apenas pelo sabor de interpretá-la*”.³¹⁸ Por outro lado, a doutrina, para Aulis Aarnio, ao produzir informação sobre a lei e sistematizar as normas do ordenamento, constitui um campo prático, pois se constitui na *praxis* social a partir da qual derivam nossas convicções acerca daquilo que está ou não conforme a lei.³¹⁹ A partir do trabalho de aproximar e afastar estes dois fazeres, do acadêmico e do aplicador, é possível se considerar o “(...) *uso judicial da doutrina como um dos mais intrincados e elusivos aspectos da argumentação jurídica*”.³²⁰ Para Santiago Nino, a principal função dos teóricos do direito é e sempre foi prover orientação para

³¹⁷ *Idem*, p. 2: “(...) *The scholar may freely make recommendations de lege ferenda and even boldly propose new juristic methods, whereas the judge must make correct decisions in the light of the prevailing legal method*”.

³¹⁸ AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of Law*, Finland: Springer, Law and Philosophy Library n° 96, p. 19. “*The judge does not interpret the law just for interpretation's sake*”.

³¹⁹ *Idem*, pp. 19-21.

³²⁰ SHECAIRA, Fabio Perin. *Legal scholarship as a source of Law*. Thesis submitted to the School of Graduate Studies in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor on Philosophy. Canada: McMaster University, december 2011, p. 2: “*Judicial use of legal scholarship is one of the most intricate and elusive aspects of judicial reasoning*”.

a administração da justiça, para as decisões.³²¹ Na mesma linha, António Manuel Hespanha, ao afirmar que “(...) a doutrina continua a ser, de facto, a principal fonte inspiradora das decisões judiciais”,³²² remetendo, ainda, para a interpretação como um “(...) momento forçoso da realização da lei”.³²³ O mérito que o jurista lusitano atribui à proeminência da doutrina e da escrita acadêmica é justamente a substituição do monopólio estatal da criação do direito, preterido pelo pluralismo jurídico reconhecido pela teoria do direito e pela ordem constitucional, de modo que tal produção seja hoje entendida, ainda que com alguma dificuldade, como uma via legítima de manifestação e de formação do direito.³²⁴

A afirmação de tal monopólio pode ser feita também no caso brasileiro, em um momento anterior da história pátria, relacionado à construção, fortemente conflituosa, da identidade nacional. Claro exemplo desta afirmação é que, em 11 de agosto de 1827, foram aprovados “*dous Cursos de sciencias juridicas, e sociaes, um na cidade de São Paulo, e outro na de Olinda*”³²⁵ mediante lei imperial que previa que os Lentes fariam a “*escolha dos compêndeos e doutrinas*”, mas só depois de “*aprovados pela Congregação*”, servindo interinamente, “*submettendo-se porém à aprovação da Assembléia Geral*”.³²⁶ Se aprovados, seriam impressos e distribuídos pelo Governo nas duas Faculdades de Direito. A discussão foi colocada por parte da historiografia no contexto de uma luta travada pelo poder de dizer o direito, e pela busca da hegemonia do campo de sua produção, um poder cardinal em sociedades “*em que vigora o*

³²¹ NINO, Carlos Santiago. Algunos modelos metodológicos de “ciencia” jurídica. Valencia: Universidad Carobobo, 1979, p. 97.

³²² HESPANHA, Antonio Manuel. O caleidoscópio do direito – o direito e a justiça nos dias e no mundo de hoje. Editora Almedina: Lisboa, 2ª edição, 2009, p. 50.

³²³ *Idem*, p. 553.

³²⁴ *Idem*, p. 554: “*Até há pouco, o grande obstáculo ao aberto reconhecimento deste carácter diretamente regulador da doutrina era a ideia do monopólio estadual da criação do direito. Mas, com o reconhecimento (...) do pluralismo jurídico, este obstáculo desaparece*”.

³²⁵ COLECÇÃO DAS LEIS DO BRAZIL, 1808-1850, Rio de Janeiro: Imprensa Oficial, 1889. Lei de 11 de agosto de 1827 – Arts. 1º e 2º. Coincidentes com as necessidades e interesses do Estado a ser forjado, as matérias a serem ministradas pelos dois cursos, divididas em nove cadeiras (ocupadas por nove lentes proprietários e nove substitutos) eram: direito natural, direito público, análise da constituição, direito das gentes, diplomacia, direito público eclesiástico, direito pátrio civil, direito pátrio criminal com a teoria do processo criminal, direito mercantil e marítimo, economia política, teoria e prática do processo adotado pelas leis do império.

³²⁶ *Idem*. Lei de 11 de agosto de 1827 – Art. 7º. Mais revelador ainda desta preocupação de forjar um Estado é o longo projeto de regulamento ou estatutos, criado pelo Decreto de 09 de janeiro de 1825, organizado pelo Conselheiro de Estado Visconde da Cachoeira, a ser aplicado interinamente até que a congregação dos Lentes de cada curso apresentasse outros – a serem igualmente submetidos à Assembleia Geral.

primado do direito".³²⁷ Sobre ser a doutrina ou não fonte do direito, basta notar que, ao menos neste momento em particular, ela é a forja do próprio Estado Nacional e representa o debate concernente à escrita jurídica e a relação, nem sempre amistosa, entre os juristas e a lei.

Com a licença das generalizações, sempre tão didáticas quanto empobrecedoras, ao se colocarem em perspectiva as principais correntes teórico-jurídicas dos últimos duzentos anos, é possível se falar a respeito de uma abertura ao pluralismo no mundo jurídico ocidental ao longo do século XX,³²⁸ sobretudo depois do advento das grandes guerras.³²⁹ Na Alemanha, por exemplo, somente depois do sufocamento da doutrina dos interesses pelo nazismo é que teorias compatíveis com a democracia liberal seriam retomadas, consentindo-se uma abertura aos valores, em contraponto à distorção nacional-socialista, que “*libera o juiz da norma, mas o sujeita ao poder político*”.³³⁰ A chamada “jurisprudência dos valores” ou “doutrina dos valores” do pós-guerra propôs uma abertura “*(...) a todos os valores – também espirituais – que pudessem inspirar o juiz*”; porém, com o que Mario Losano chamou de uma lição da história: “*(...) os valores precisavam ser compatíveis com os já presentes no ordenamento*”.³³¹ As garantias do

³²⁷ HESPANHA, Antonio Manuel. “Um poder um pouco mais que simbólico. Juristas e legisladores pelo poder de dizer o direito”. Artigo inédito, 2007, 31 p. A função dirigente da lei e da constituição é claro obstáculo à supremacia dos juristas no final do século XIX no Brasil e em Portugal, pois reduz o empenho doutrinário à mera exegese e vincula o julgador à motivação das suas decisões, reduzindo-o a aplicador da lei: neste momento, o ato de interpretar se aproxima progressivamente do ato de descobrir o sentido, de se destilar a pureza do bom e do justo, apreensíveis pelo método prudente da reta razão. Constrói-se a ideia de que, a partir deste método especial, seria possível se alcançar um determinado código de condutas que preservasse o gênio da nação originária. E, com a tendência a se positivar cada vez mais o direito natural, a interpretação do direito passa a ser a interpretação da lei. Manuel Hespânia relata que, nas Cortes de Lisboa, fazendo eco a Jeremy Bentham, os debates revelaram críticas hostis ao grupo de juristas e profissionais das leis, que detinham o monopólio da escrita. Como eram muitos, trataram de erguer óbices às limitações do seu poder. No Brasil trabalha-se com a hipótese de que a luta pelo poder de dizer o Direito foi um dos motores da Revolução Liberal de 1842 na Província de São Paulo.

³²⁸ Para a reconstrução das principais correntes teóricas do direito no século XIX, cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Op. Cit.* Interpretação da..., pp. 35-58. Para um panorama sobre a abertura aos valores (“jurisprudência dos valores”), cf. LOSANO, Mario. Sistema e estrutura no direito – Volume 02, São Paulo, Editora WMF-Martins Fontes, 2010, pp. 243-268. Transcrevemos, da obra de Mario Losano, por seu didatismo, o seguinte trecho: “*A linha evolutiva do pensamento jurídico do século XX parte, portanto, da (i) reação anti-sistemática do segundo Jhering e do antiformalismo do Movimento do Direito Livre e da Jurisprudência dos interesses; (ii) sofre a distorção nacional-socialista, que ‘libera’ o juiz da norma, mas o sujeita ao poder político; (iii) retorna no pós-guerra à jurisprudência dos interesses com teorias que, de várias formas, levam em conta os valores*”.

³²⁹ LOSANO, Mario. *Op. Cit.*, p. 243: “*A queda das ditaduras impôs o retorno a teorias compatíveis com a democracia liberal. Na Alemanha, por isso, os teóricos do direito remeteram-se à jurisprudência dos interesses que havia sido sufocada pelo nazismo em 1933*”.

³³⁰ *Idem*, p. 244.

³³¹ *Idem*, p. 243.

argumento-decisão, mesmo em um contexto de abertura, deveriam, necessariamente, portar consigo o lastro positivo.

A advertência não é gratuita e segue atual, como foi possível se verificar na aplicação de um vetor axiológico como a reprovabilidade social do julgador a negócios jurídicos praticados sem propósito negocial para fins de economia tributária como fundamento último de uma decisão de segunda instância administrativa em pleno ano de 2013. Em que pese o reconhecimento da doutrina como principal fonte de inspiração do aplicador, Manuel Hespanha sublinha que não se lhe reconhece “(...) *força normativa autónoma*”,³³² ainda que sejam “(...) *hoje frequentes as ‘invasões’ doutrinárias do direito, quer em nome de princípios jurídicos suprapositivos*”³³³ e também positivos, na aplicação, por exemplo, de reflexos de direitos e garantias fundamentais. Ao elucubrar sobre os limites destas invasões, indaga: “*E se se der o caso de que, em virtude da admissão do pluralismo (...) uma decisão judicial apresente como ratio decidendi, como motivação, apenas uma norma doutrinal?*”³³⁴ A pergunta tem fundo retórico, pois em seguida responde com segurança que, neste caso, seria aplicável o princípio da legalidade, não podendo a doutrina servir, sozinha, como fundamento de decisão para solução de conflitos.³³⁵

Aulis Aarnio, igualmente, logo depois de fazer referência à doutrina como uma prática a partir da qual os juristas depreendem aquilo que está ou não conforme as leis, ressalva que, se a colocamos em patamar de igualdade com a atividade prática, como se sua escrita em nada diferisse das demais escritas sobre o direito, problemas surgiriam, a começar pela constatação de que a doutrina não tem o poder ou sequer a obrigação de seguir as decisões dos aplicadores.³³⁶ Assim, de uma perspectiva organizacional, o argumento-decisão em regra opera a escrita do legislador de dentro da maquinaria de Estado, enquanto que o argumento-de-doutrina, de fora. Cada qual desempenha o seu papel na proteção jurídica que os cidadãos esperam que o Estado de Direito proveja, o que Aulis Aarnio chama de “*expectativa de segurança jurídica*”, e o direito positivo, que poderíamos chamar de argumento do legislador, representante do povo, integra a

³³² HESPANHA, Antonio Manuel. O caleidoscópio do direito..., p. 50.

³³³ *Idem*, p. 553.

³³⁴ *Idem*, p. 560.

³³⁵ *Ibidem*.

³³⁶ AARNIO, Aulis. *Op. Cit.*, pp. 19-22.

sua concepção de responsabilidade para com a sociedade civil, uma vez que a exigência de fundamentação, por parte das Cortes, está ligada à própria concepção de democracia.³³⁷

Ao final do epílogo de *“O abuso da casuística”*,³³⁸ escrito em parceria por Stephen Toulmin e Albert Jonsen, chega-se à conclusão de que o cerne do conhecimento moral, para os autores, consistiria não em um compromisso rijo e inexpugnável a regras gerais que devem ser aceitas sem qualquer cuidado crítico, mas tampouco na aplicação de valores solitários, alheios àquelas regras. O desafio da dimensão prática, assim, seria aplicar as regras gerais e abstratas *“(...) a novos e mais complexos conjuntos de circunstâncias, de maneiras que respeitem (...) as necessidades humanas”*,³³⁹ ou seja, conjugar a letra da lei com a prática da vida. Cabe se observar, portanto, que o elogio da casuística, entendido tanto como postura tópica ou terapêutica voltada ao caso concreto como também uma admissão de que atividade do aplicador está aberta a valores, é, antes, uma aplicação prudente das regras, e jamais um alheamento, que implicaria em abuso e relativismo, como voltaremos a tratar mais adiante.

Por este motivo, inserto em uma tal tradição do pensamento jurídico que, apesar de aceitar a porosidade a valores, não se permite abrir mão do ordenamento, Luís Eduardo Schoueri, ao tratar das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em especial aquelas que decidiram com base unicamente em valores não-positivados, entendeu como *“(...) preocupante a forma como o propósito negocial passou a ser fator preponderante nas decisões”*³⁴⁰ quanto à forma do contribuinte estruturar os seus negócios. Colocadas as dificuldades de se aceitar a doutrina como fonte formal do direito, o que preferimos chamar de apoio ou fundamentação remota, mas sem deixar de lado o fato de que elas desempenham uma importante função na *praxis* jurídica, é necessário se analisar a forma como opera no interior da estrutura do argumento-decisão.

³³⁷ *Ibidem*.

³³⁸ TOULMIN, Stephen Edelson, JONSEN, Albert R. *The Abuse of Casuistry – a History of moral reasoning*, California: University of California Press, 1988.

³³⁹ *Idem*, p. 343: *“(...) the practical task is to apply general moral rules, and other ethical considerations, to new and more complex sets of circumstances, in ways that respect these human needs”*.

³⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário”. São Paulo: Editora Dialética, Revista Dialética de Direito Tributário nº 232, p. 115.

IV. 2. 2. OS LUGARES DA DOUTRINA NA ESTRUTURA ARGUMENTATIVA: A “FONTE FRACA”

A partir destes pressupostos, uma vez que os conjugemos com os instrumentos providos pelo modelo proposto por Stephen Toulmin, deve ser repensado o que há de importância hoje aos juristas, ou atuais homens de letras que falam sobre o direito, havendo, ainda outra ordem de preocupações que nos levaram a este caminho, voltada à elaboração de uma hipótese: a admissão de que o intérprete autêntico, ao compor a sua asserção, é poroso a valores, posturas morais, técnicas e crenças herdadas de outros ramos do conhecimento, de modo a não se admitir que as suas decisões sejam julgadas com o objetivo de nelas encontrar uma postura “*neutra e asséptica*”.³⁴¹ O modelo elaborado por Stephen Toulmin não está infenso a esta reflexão: serve de lanterna para iluminar o discurso ou a intenção que permeia a discussão ao revolver o âmago das garantias postas a público. Trata-se, portanto, de um mecanismo voltado à busca da transparência e honestidade do debate racional, de maneira que gera o ônus ao intérprete autêntico para que, tanto quanto possível, exponha com clareza a sua ideia ou projeto de direito (e de Estado), a afirmar ou não, por exemplo, a intenção negocial como um elemento importante para a fundamentação, e de que modo será ela utilizada, sob pena de ver rejeitada a sua conclusão.

Os partícipes da interação comunicativa, ou, dito de outra forma, aqueles habilitados a participar de maneira válida da vida e validade deste argumento-decisão, terão agora maior clareza e lucidez para decidir se este projeto é ou não válido, e quais os critérios que consideraram para afirmar tal juízo. Particularmente, deverá ele ser julgado de acordo com a forma pela qual dialoga com relação ao projeto de direito previamente insculpido pelo direito positivo e, em particular, com a Constituição brasileira.³⁴² A doutrina do direito assume, assim, uma dupla função prática: de um lado, na medida em que cumpre o seu papel de dizer o direito no campo epistêmico (argamassa e forja dos bacharéis e letrados do nosso tempo), e, de outro, ao passo em que é usada como fundamento das decisões por aqueles que detêm o *direito* (o

³⁴¹ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Op. Cit.* Economicização..., pp. 63-64. A crítica é voltada a uma escola específica, mas acreditamos que possa ser estendida a outros projetos de direito e de Estado: “*Discordamos, portanto, daqueles que consideram a Escola de Chicago como uma teoria sem valores, neutra ou asséptica*”.

³⁴² *Ibidem*: “(...) a questão será saber como isso pode ser útil para o nosso país e como isso pode ser trabalhado com a política econômica positivada em nossa Constituição”.

poder regulado) *de dizer o direito*,³⁴³ os aplicadores, e o interesse se restringe, como se viu, a esta segunda função, uso ou acepção: de que maneira os aplicadores se valem de uma determinada doutrina, como a do propósito negocial, para formular as suas asserções e de como ela se relaciona com o ordenamento vigente, quando tratamos do campo do direito. Porém, alguns cuidados devem ser tomados especificamente naquilo que concerne ao campo do direito público, como veremos a seguir.

Em artigo publicado em 2002 sobre a reformulação do papel contemporâneo da doutrina jurídica, Richard Posner voltou a sua atenção principalmente para aquilo que chamou de “novas abordagens”³⁴⁴ do direito, fazendo a distinção entre a “*doctrinal scholarship*” (uma doutrina formal ou dogmática, baseada no direito positivo) e a “*interdisciplinary scholarship*” (uma doutrina interdisciplinar, que aceita as novas abordagens),³⁴⁵ o que é digno de menção, pois a língua inglesa costuma se referir pouco à “*doctrine*”, como preferem as culturas latinas, e mais à “*legal scholarship*”.³⁴⁶ Realizou, sem demonstrar sua fonte, uma espécie de prognose: que, apesar de as doutrinas dogmáticas constituírem ainda a maioria publicações, eventualmente as doutrinas interdisciplinares dominarão o debate acadêmico, alterando a própria percepção daquilo que se considera uma boa obra jurídica e, mais adiante, um bom ensino do direito.

Sua principal hipótese para explicar este fenômeno, além da expansão da própria atividade jurídica e do número de professores de direito, neste escrito, é o avanço das teorias econômicas e políticas que teriam finalmente “*evoluído a ponto de seu potencial para contribuir para o entendimento e aperfeiçoamento do direito ter se tornado plenamente visível*”.³⁴⁷ Sua ideia principal é a de que a busca de outros campos para tratar do direito deveria passar, antes, por um teste de relevância, ou de efeitos práticos: o domínio da teoria econômica é imperativo para se discutir o direito a partir de uma perspectiva econômica; já se o objeto da discussão é o direito constitucional, ela passa a ser acessória. Do que decorre a sua crítica àqueles que buscam

³⁴³ HESPANHA, António Manuel. *Op. Cit. Passim*.

³⁴⁴ POSNER, Richard. “Legal scholarship today”, *Harvard Law Review* n° 115: 1314, 2002, pp. 1136-1137: “*The interdisciplinary approaches include law and economics, law and society, law and literature, critical legal studies, critical race theory, feminist jurisprudence, gaylaw, law and political theory, even law and biology and law and cognitive science*”.

³⁴⁵ *Idem*, p. 1136: “*I shall call the new approaches ‘interdisciplinary’, in contrast to the ‘doctrinal’ scholarship that until the had the field of academic law pretty much to itself*”.

³⁴⁶ SHECAIRA, Fabio Perin. *Op. Cit.*, pp. 03-06.

³⁴⁷ POSNER, Richard. *Op. Cit.*, p. 1317. Tradução livre de: “*evolution of the external disciplines to the point at which their potential to contribute to the understanding and improvement of the law was plainly visible*”.

discutir questões constitucionais por meio de Wittgenstein, Gadamer ou Habermas.³⁴⁸ Em segundo lugar, haveria uma subespecialização em outras áreas, levando aplicadores a discutirem temas alheios ao direito sem o devido preparo técnico.

Parece-nos, na verdade, uma questão mal colocada, pois, em primeiro lugar, é necessário estabelecer que se leva muito a sério a questão colocada por Richard Posner sobre como o campo do direito pode se abrir aos valores e aos conceitos cultivados em outros campos do conhecimento, o que, de certa forma, é um dos vetores que presidem o elemento da garantia. Em segundo, três problemas devem ser analisados: a ideia de que os outros ramos evoluíram a ponto de finalmente se tornarem úteis ao direito; a postura moral de estabelecer de quais águas pode ou não o jurista beber; e por fim o *proxy* que decorre desta finalidade, que é o teste de eficácia. Sobre o quarto problema, que é o arroubo da prognose, silenciaremos devido à ausência de fundamentos impeditiva do debate.

A concepção de que algo evoluiria até um ponto de maturidade útil ao direito é teleológica e imputa finalidade ou desígnio aos outros campos, padecendo dos mesmos males daquilo que os historiadores chamam, como se apontou antes, de “ídolo das origens”, o que implica uma análise mecanicista da construção do conhecimento.³⁴⁹ É, se nos voltarmos a tratar do tema objeto da atenção deste autor, a busca, na economia, das causas (da origem) do “*law and economics*” e não no próprio direito, ou, melhor dizendo, na postura ou ideário dos homens que escrevem (constroem) o direito. Este é um ponto a ser aclarado para se desconstruir a cortina de neutralidade e assepticidade a que nos referimos anteriormente: o jurista *usa* a economia, ou a intenção negocial, ou a doutrina que melhor o aprouver, porque este é o seu propósito pessoal, a sua postura perante o mundo (em outras palavras: porque ele quer que seja assim), e não porque

³⁴⁸ *Idem*, p. 1321. “(...) one thinks for example of the scholarly literature that applies Wittgenstein, Gadamer, Habermas, Austin, Grice, or public-choice theory to questions of constitutional and statutory interpretation. One thinks of Ronald Dworkin, who argues badly that constitutional law is and should be a department of applied moral philosophy (...). What judges and lawyers are troubled by is scholarship that employs unfamiliar approaches and materials, scholarship that is about law but is not of law”.

³⁴⁹ BLOCH, Marc. *Op. Cit.*, pp. 56-60: “A palavra origens (...) é preocupante, pois equívoca. Significa começo? (...). Será que, ao contrário, por origens entende-se as causas (...). Mas entre os dois sentidos frequentemente se constitui uma contaminação tão temível que não é em geral muito claramente sentida. Para o vocabulário corrente, as origens são um começo que explica. Pior ainda: que basta para explicar. Ai mora a ambiguidade; ai mora o perigo (...). Em suma, nunca se explica plenamente um fenômeno histórico fora do estudo de seu momento (...). O provérbio árabe disse antes de nós: ‘Os homens se parecem mais com sua época do que com seus pais’. Por não ter meditado essa sabedoria oriental, o estudo do passado às vezes caiu em descrédito”.

as coisas do mundo que ele incorpora ao seu campo alcançaram suficiente e inexorável maturidade. Esta crítica não é a principal, mas precisa ser feita.

Por seu turno, a postura moral, neste sentido específico, não se coaduna com nossos pressupostos, no sentido daquilo que deveria ou não compor um argumento jurídico, preferindo-se, antes, o estudo da fundamentação da decisão, e não quais elementos ela pode ou não incorporar, buscando, desta forma, o ponto de vista subjetivo (*i.e.* dos sujeitos) que participam da atividade argumentativa, se eles usam ou não construtos próprios de outros campos, ou, dito de outra maneira, o modelo de que nos valem os se volta a elucidar simplesmente, e não a filtrar o que, do mundo, pode ser incorporado ao argumento. Uma decorrência direta desta premissa é a impossibilidade de recepção do critério de utilidade, o que pode ser rejeitado de duas maneiras diferentes. A primeira delas é a concepção essencialista de utilidade; nada há de ser dito sobre o pensamento privado, mas, antes, parece-nos que deva ser dado voz ao aplicador: o que ele considerou útil para compor as razões de sua decisão exposta a público? A segunda é ainda mais grave e extrapola as fronteiras das premissas desta pesquisa, rumo a um defeito estrutural do argumento de Posner: a tautologia a que se propõe ao escolher a eficiência (um critério econômico) para testar se a economia seria ou não útil ao direito. O critério escolhido causa estranheza devido, entre outras coisas, ao interesse no julgamento da causa, e bem poderíamos fazer o mesmo, como afirmar que os campos jurídico e filosófico têm semelhanças de família e que, por isso, seria pertinente o recurso a Wittgenstein para tratar dos assuntos relacionados ao direito, mas não ousamos ir tão longe.

Não se trata de negar a porosidade do direito a outros ramos do conhecimento, como a economia, a política e a moral; pelo contrário, defende-se a interdisciplinariedade, mas desde que os desígnios daquele que escreve (aplica) o direito sejam colocados trazidos a público como elementos importantes da estrutura argumentativa. O recurso a uma “doutrina interdisciplinar”, para usar o termo de Posner, implica um recorte e, da mesma maneira que uma curadoria museológica deve ser considerada uma obra de autor e não um mero arranjo casual de peças, o que se tem diante de si não é uma interpretação neutra do direito, mas um aplicador que assume uma postura ao arrumar os livros nas estantes da biblioteca de sua decisão. E somente esta lucidez na demonstração do argumento é que permitirá uma controlabilidade técnica: o teste de sobrevivência que medirá o quanto o ideário do aplicador se distanciou ou se aproximou da

ideologia positivada, ou constitucionalmente adotada pelo Brasil.³⁵⁰ Toma-se, como exemplo, a possibilidade de se indagar, em um dado momento, o quanto a aplicação do propósito negocial é ou não afeto à postura do legislador pátrio. O recurso à doutrina como fundamento para as disposições dos aplicadores ganha importância exponencial a partir desta perspectiva, e chega a ser surpreendente a ausência de publicações sobre este tema, pois nele habita um problema de equilíbrio quanto ao manuseio das fontes, sobretudo quando se tem em conta que é utilizada como apoio ou fundamento último de decisões administrativas, conforme se demonstrou mais acima, ao largo do desejo do legislador. Trata-se aqui de uma proposta de abordagem que analisa a tensão entre três escritas do direito: a escrita do direito positivo e a escrita da doutrina jurídica polarizados pela escrita da decisão do aplicador, que delas faz uso.

Por doutrina concebemos, como se percebe, o *animus* do discurso, o ideário ou a escrita sobre o direito que é utilizado pelo aplicador como razão para fundamentar a sua decisão: seu reconhecimento como tal é determinado pelo uso ou aplicação, no âmbito da lógica aplicada, prática ou substancial, e daí nos permitirmos falar em uma "*working doctrine*" ou "*applied doctrine*"³⁵¹ que se revela conforme o uso, concepção mais ampla e que tem a vantagem de deixar de lado a discussão sobre se a construção em torno do proposto negocial se trata ou não de uma teoria. Tido como doutrina nestes termos, o importante é que funciona na estrutura proposta, em princípio como garantia, ainda que frequente, como seu viú, outros elementos da decisão.

Foge-se, desta maneira, de uma aproximação essencialista da tentativa inglória de se definir o que é a doutrina, proposta sobre a qual se debruçaram outros autores com indisfarçada dificuldade.³⁵² Este tipo de indagação, a menos que se retorne à ideia positivista de figuração, não poderia conduzir senão a uma perplexidade labiríntica. Deixá-la de lado, admitindo que cada caso deve ser tratado à sua maneira, por meio de uma postura terapêutica, permite também

³⁵⁰ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Op. Cit.* Economicização..., p. 63: "(...) defenderemos justamente o uso ainda mais expressivo de economia. Aliás, poderíamos resumir: mais economia e menos retórica não intervencionista com vocabulário pretensamente econômico".

³⁵¹ SHECAIRA, Fábio Perin. *Op. Cit.* Passim. Em sentido diverso, portanto, ao de Fábio Perin Shecaira, que utiliza o termo como fonte formal do direito em um sentido que, na lógica do modelo, seria entendido como apoio.

³⁵² SHECAIRA, Fábio Perin. *Op. Cit.*, pp. 59-62. A questão atormentou, por exemplo, Fábio Schecaira, que se debruçou sobre os limites tormentosos de sua pesquisa, a ponto de se questionar sobre se uma obra como a de Nelson Rodrigues ou uma biografia de um jurista que adentra no mérito do direito seria ou não doutrina, o que, para nosso estudo, é desnecessário e até mesmo não recomendado se a intenção é evitar uma postura essencialista.

que o pesquisador se desobrigue a responder, de maneira prévia e retilínea, perguntas relacionadas ao grau de vinculação da exposição de motivos ou dos precedentes judiciais. Para responder a esta sorte de pergunta, será necessário se verificar como estes instrumentos foram efetivamente utilizados, o que nos remete a entender todo texto como “direito mole” (“*soft law*”), que pode ou não ser aplicado. As consequências disso deverão ser analisadas conforme os diferentes *topoi*. Assim, nada impede que uma exposição de motivos ou um precedente sejam utilizados pelo intérprete autêntico, por exemplo, como garantias da asserção, ou compósitos de doutrina, respectivamente, do legislador e do aplicador que o precedeu. Afinal, seriam todas elas manifestações do espírito por meio de diferentes escritas do direito e sobre o direito, constituindo, portanto, elas também uma forma de doutrina jurídica.

Tal postura é consentânea com o sentido da admissão de uma “*jurisprudência generalizada*”:³⁵³ as proposições são apresentadas à razão que, por meio dos procedimentos específicos de cada contexto, emite um juízo, exerce uma função crítica.³⁵⁴ Em termos gerais, esta é uma importante diferença com relação à abordagem argumentativa analítico-dedutiva: não se trata, em regra, de um procedimento formal onde todas as questões já estão previamente colocadas, mas de uma aproximação com as práticas do direito,³⁵⁵ transportadas à linguagem natural, comum.³⁵⁶ A consideração de um argumento como bom ou válido e a consequente aura de segurança jurídica que pode envolvê-lo dependerá do crivo da razão e, logo, os seus elementos constitutivos não podem ser analisados fora do argumento-decisão. É por meio dele que se descobrirá se o propósito negocial foi usado como doutrina, ou como prova, refutação ou

³⁵³ TOULMIN, Stephen. *Op. Cit.*, p. 10. “A lógica (pode-se dizer) é jurisprudência generalizada. Os argumentos podem ser comparados a processos judiciais; e as alegações que fazemos e os argumentos que usamos para ‘defendê-las’, em contextos extra-legais, são como as alegações que as partes apresentam nos tribunais; e os casos que oferecemos para provar cada uma de nossas alegações são jurisprudência consagrada – para a lógica, num caso, e para o Direito, no outro”.

³⁵⁴ ATIENZA, Manuel. *Op. Cit.*, p. 135: “O paralelismo entre lógica e jurisprudência permite situar no centro a função crítica da razão. Um bom argumento, um argumento bem fundado, é aquele que resiste à crítica e a favor do qual se pode apresentar um caso que atenda aos critérios exigidos para merecer um veredito favorável”.

³⁵⁵ TOULMIN, Stephen. *Op. Cit.*, p. 11: “Quase somos tentados a dizer que o que alegamos fora dos tribunais – nossas alegações extrajudiciais – tem de ser justificado, não ante os juizes de Sua Majestade, mas, sim, ante o Tribunal da Razão”.

³⁵⁶ ATIENZA, Manuel. *Ibidem*: “A correção de um argumento não é, assim, uma questão formal, que dizer, algo que dependa exclusivamente da forma das premissas e da conclusão (dadas algumas proposições de certa forma, delas se pode inferir outra de determinada forma), e sim é uma questão de procedimento, no sentido de algo que precisa ser julgado de acordo com critérios (substantivos e historicamente variáveis), apropriados para cada campo de que se trate”.

mesmo apoio. O juízo que se fará deste uso realizado pelo intérprete autêntico ocorrerá apenas em um segundo momento e constituirá uma nova asserção. Poderá ela ser emitida por alguém não habilitado a falar, por exemplo, no processo, constituindo um discurso sobre o direito que eventualmente será apropriado por outro intérprete, autêntico ou não.

Descobre-se, assim, o modo pelo qual o processo, administrativo ou judicial, trata-se de uma espécie, ou uma versão técnica especializada, do “processo racional” geral, assim entendido como “*os procedimentos e as categorias mediante os quais se podem discutir e decidir todas as ‘causas’*”, todos os problemas práticos.³⁵⁷ Tais regras do discurso definem, em último caso, os modos segundo os quais “*(...) as alegações devem ser apresentadas em juízo, discutidas e estabelecidas, e as categorias segundo as quais se devem apresentar, discutir e estabelecer as alegações*”:³⁵⁸ os prazos, as preclusões, os momentos centrais do debate e, principalmente, o modo de seu encerramento, onde se alcança uma conclusão. O esforço de Stephen Toulmin, ao estabelecer um modelo de acesso à justificação do raciocínio posto a público é caracterizar tais categorias, elementos ou etapas do processo.

IV. 2. 3. O PROPÓSITO NEGOCIAL COMO ARGUMENTO DE JUSTIFICAÇÃO

A linguagem, entendida como um instrumento de interação, pode ser utilizada à maneira de um mecanismo exploratório dos fundamentos do argumento-decisão. Tal recurso não nos permitirá acessar as origens ou causas da asserção, mas deslocará o foco de análise “*(...) em favor do estudo da justificação*”.³⁵⁹ Afirma-se, até mesmo, que o ato de realizar uma alegação a partir de um dado contexto que se apresenta à análise daquele que alega algo prescinde de uma efetiva consulta à regra posta. O que se exige, na verdade, para se levar a sério, ou ao se dizer de maneira mais jurídica, reconhecer validade a uma dada afirmação, é a necessidade de

³⁵⁷ TOULMIN, Stephen. *Op. Cit.*, p. 10. “*Uma das principais funções da jurisprudência é garantir que se conserve o que é essencial no processo legal: os procedimentos pelos quais as alegações devem ser apresentadas em juízo, discutidas e estabelecidas, e as categorias segundo as quais se devem apresentar, discutir e estabelecer as alegações. Nossa investigação visa a um objetivo semelhante: temos de caracterizar o que se pode chamar de ‘o processo racional’*”.

³⁵⁸ *Ibidem*.

³⁵⁹ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Op. Cit.* Economicização..., p. 137: “*Desloca-se a pergunta pelas causas em favor do estudo da justificação*”.

apresentá-la, colocá-la a público, “(...) *no sentido de explicar, de justificar a ação*”,³⁶⁰ isto é, de argumentar sobre o seu uso para, assim, devolvê-la à experiência social para que eventualmente seja uma vez mais analisada e posta à prova, para que alguém peça mais ao enunciador, ou para que se dê por encerrada a discussão em algum momento naquela dada comunidade que segue uma regra. Assim, poucas são as possibilidades de reabertura do debate depois da decisão final de uma turma julgadora quando não há mais recursos a serem manejados. Certifica-se, decorrido um período estabelecido, o ponto final do debate entre aqueles contendores que se submeteram a uma prática processual específica de um determinado discurso racional.

Doutrina e, sobretudo, jurisprudência, passarão a compor uma regularidade semântica de determinadas expressões e formas de interação, a estabilizar conceitos por períodos maiores, a apresentar padrões de correção próprios da sociedade da qual participam: “(...) *é a partir do domínio de uma técnica que se constata a existência de uma regularidade comportamental, sendo este domínio adquirido por meio de treinos e adestramentos*”,³⁶¹ e não por meio de definições prévias. Assim, seria possível se falar em uma fonte não mandatória ou imperativa especificamente no caso do direito, na medida em que podem ser consideradas como uma razão, um elemento interdependente para o agir.³⁶²

Os precedentes, na tradição de *civil law*, têm um papel importante que Manuel Hespanha coloca “(...) *em termos muito semelhantes aos da doutrina*”,³⁶³ sobretudo no caso da interpretação reiterada de conceitos indeterminados, em que os tribunais adotam o que chama de “*critérios de densificação*”³⁶⁴ que poderão ser úteis, por seu turno, na solução de casos ulteriores. A jurisprudência se afigura, na sua leitura, como uma das principais fontes de estabilização de costumes não-espontâneos ou oficiais da sociedade.³⁶⁵ Assim, aprende-se o emprego de uma expressão mediante a prática de interações sociais, rumo a um amadurecimento institucional que dê lugar a novas regularidades comportamentais.³⁶⁶ Esta transformação

³⁶⁰ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Op. Cit.* Interpretação..., p. 137.

³⁶¹ *Ibidem*.

³⁶² SHECAIRA, Fabio Perin. *Op. Cit.*, pp. 09-10. “*Sources of law are to be regarded as sources of content-independent reasons for action, although not necessarily of peremptory reasons for action*”

³⁶³ HESPANHA, Antonio Manuel. *Op. Cit.*, p. 561.

³⁶⁴ *Idem*, p. 562.

³⁶⁵ *Ibidem*.

³⁶⁶ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Op. Cit.*, p. 137: “*Com essas afirmações, percebe-se o caráter social e interativo do ‘seguir uma regra’, podendo-se afirmar (...) que esse caráter é definido mediante a ideia de jogos de linguagem e de vivência com os quais se aprende a entender o uso das palavras mediante adestramentos*”.

continua não desintegra as palavras e expressões; pelo contrário, segue um curso particular na sua história de interações e mudanças que desencadeia, de maneira a compor o mosaico da riqueza cultural de uma sociedade. Por isso, não há de se estranhar a complexidade das expressões, pois se constituem vestígios imateriais de interações igualmente complexas de indivíduos sociais que delas fizeram uso.

No entanto, no caso do propósito negocial, objeto de nosso interesse, a dificuldade se afigura ainda maior porque, como se demonstrou, apesar de aceitá-lo como um legítimo argumento de justificação das decisões, a jurisprudência não atribuiu ao seu uso uniformidade lógico-substancial. Percebe-se que a instabilidade do emprego de uma expressão no argumento produz sérias consequências sobre a segurança jurídica, a organização e a previsibilidade das condutas. Sob estas considerações é que residirão as críticas ao fato de que “(...) o *CARF* passou a incorporar em suas decisões o tema do propósito negocial”³⁶⁷ como um argumento de justificação, seja como elemento de prova, garantia ou refutação, a ponto de considerar “(...) o referido instrumento incorporado ao Ordenamento, dispensando qualquer nova fundamentação. Simplesmente, invocam-se precedentes, que se tornam (...) parte do direito vigente”.³⁶⁸

A afirmação abre espaço, por seu turno, a múltiplos pontos de preocupação: (a) se de fato seria válido considerar o propósito negocial como um argumento legítimo de justificação, independentemente do *locus* lógico que ocupar em sua estrutura, de modo que seria possível entendê-lo como completamente irrelevante para tratar de casos de planejamento tributário; (b) se haveria validade na invocação de tal construto da doutrina, diretamente, como fundamento remoto, como se parte do direito positivo; (c) se, por via transversa, haveria validade na invocação de precedentes que reconheceram um construto de doutrina atípico como razão última da prestação jurisdicional; (d) em que medida o propósito negocial, se considerado como uma prova ou garantia possível, conduziria para a simulação ou para outra patologia prevista em lei; e (e) quais os efeitos possíveis da sua consideração como elemento de refutação para a manutenção ou desconsideração de uma dada estrutura jurídica.

³⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. Cit.*, p. 115.

³⁶⁸ *Ibidem*.

IV. 3. PROPÓSITO NEGOCIAL NA CONSTRUÇÃO DAS GARANTIAS DA DECISÃO

Como se percebe, um importante dilema encontrado na análise das decisões administrativas sobre planejamentos tributários praticados pelo contribuinte é aquele concernente à fundamentação da desconsideração da operação, ou não oponibilidade de uma estrutura negocial ao Fisco, com base unicamente em ausência de motivação extratributária e, mais especificamente, de objetivo negocial, como se demonstrou com a análise do Acórdão nº 1402-001.460, em que “(...) a falta de propósito negocial ou societário da operação dentro do seu contexto, analisado o caso específico”,³⁶⁹ foi suficiente para que os julgadores decidissem por impedir os efeitos tributários da operação desejados pelo contribuinte que, no caso, consistia no direito à amortização do ágio transferido por meio de reestruturação empresarial. Assim, a falta de intenção negocial serviu de apoio (B) para se alcançar o fato gerador diverso daquele pretendido pelo contribuinte. Contudo, outro dilema sobre os lugares deste construto da doutrina é a dificuldade quanto ao seu uso, ressentindo-se a jurisprudência administrativa federal de um padrão ou clareza argumentativos, sobretudo ao se ter em vista que o seu manuseio é sensivelmente alterado quando se analisam diferentes decisões, como se demonstrou.

Questão sensível que une a conclusão dos Acórdãos nº 1402-001.460³⁷⁰ e nº 1402-001.404,³⁷¹ anteriormente referidos, é a ausência de direito positivo que dê lastro à desconsideração da operação para se atingir o fato gerador dissimulado. Neles, o raciocínio pode ser colocado da seguinte maneira: o propósito negocial e as demais provas conduzem a um fato gerador diverso daquele trazido à luz pelo contribuinte e, por isso, a operação não é oponível ao Fisco. Já no Acórdão nº 3201-001.889,³⁷² como se viu, ocorre algo de diverso: as provas conduzem à demonstração da falta de propósito negocial, o que legitima a desconsideração da operação com base na simulação. Ainda que persista a crítica ao fato de que em todos estes casos esteja ausente o dispositivo normativo que permita a desconsideração e posterior

³⁶⁹ Acórdão CARF nº 105-15908, “Caso Bunge”, sessão de 16/08/2006: “(...) a indedutibilidade do ágio deve ser reconhecida em virtude da falta de propósito negocial (...) pois o que se verificou, foi que os ativos do Grupo Bunge apenas circularam internamente, entre empresas que integravam o grupo empresarial”.

³⁷⁰ Acórdão CARF nº 1402-001.460, “Caso Bunge”, sessão de 08/10/2013.

³⁷¹ Acórdão CARF nº 1402-001.404, “Caso Lupatech”, sessão de 09/07/2013.

³⁷² Acórdão CARF nº 3201-001.889, “Caso Calçados Freitas”, sessão de 25/02/2015.

requalificação do fato gerador, o que, em determinado momento, em alguns dos casos analisados, chega a ser reconhecido pelos julgadores,³⁷³ a construção argumentativa é completamente alterada de um dado para um apoio (fundamento) da decisão. O “propósito negocial”, em decisões sobre planejamentos tributários, deve ser analisado, portanto, de acordo com o seu uso pelo aplicador para que a questão se torne mais clara. Se, no Acórdão nº 1402-001.404,³⁷⁴ afastou-se a acusação de fraude praticada por parte do sujeito passivo e, em seguida, também a acusação de simulação, uma vez que todos os atos praticados pelo contribuinte teriam sido lícitos e coerentes com relação aos institutos de direito privado, tendo a empresa assumido, inclusive, “*as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas*”, foi mantida a desconsideração da operação com base unicamente no fato de que o uso de uma sociedade veículo, “*ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade*”.

A Medida Provisória nº 66/2002, na parte em que previa a ausência de propósito negocial e o abuso de forma como fundamentos jurídicos válidos para a desconsideração dos negócios jurídicos, foi rejeitada pelo Congresso, inexistindo, atualmente, na legislação nacional ou federal, tal fundamento jurídico: a fonte para a razão de decidir seria, portanto, ou uma teoria, a do propósito negocial, ou a da substância sobre a forma, e, portanto, a doutrina, ou a própria jurisprudência, no caso, administrativa. Passa então a ser necessário refletir sobre os limites do uso da doutrina como fundamento na construção do argumento do aplicador que decide pela desconsideração do negócio jurídico praticado pelo contribuinte para, em seguida, confrontar apoio e garantia, com a questão sobre o que fazer diante do dissenso entre letra e espírito. Com este objetivo, questiona-se qual o papel do direito positivo na aplicação do direito, ou mesmo nas interações e práticas quotidianas próprias do campo ético das quais as decisões jurídicas fazem parte. Um exemplo do passado é útil para introduzir o problema e iluminar diferenças quanto ao exercício da jurisdição: o *Collegium Pontificum*, em um determinado momento da

³⁷³ Por todos, toma-se o exemplo do Acórdão 105-15908, “Caso Bunge”, sessão de 16/08/2006: (...) *No campo da elisão e da evasão fiscal, a doutrina e a jurisprudência têm levado em conta parra afastar a multa mais onerosa, a ausência de norma legal prescritora dos limites do exercício do direito à planificação fiscal (após dez anos da promulgação do parágrafo único do art. 116 do CTN), assim como têm considerado as mudanças no entendimento jurisprudencial e as controvérsias entre juristas especializados. O planejamento tributário é um direito de quem ainda não adentrou na situação configuradora de alguma obrigação tributária, mas não há norma que regule o eventual abuso no exercício desse direito, que seria uma norma geral antielisão ou antiabuso, o que autoriza o seu exercício*”.

³⁷⁴ Acórdão CARF nº 1402-001.404, “Caso Lupatech”, sessão de 09/07/2013.

História, ao adjudicar a si os litígios da cidade romana, não fazia menção a qualquer norma positiva, prescindindo de razões ou fundamentos para lastrear a sua disposição. Um sistema jurídico marcadamente costumeiro, com ampla discricionariedade dos aplicadores, sem uma vinculação estrita a leis ou precedentes, voltada à análise dos casos concretos da vida, onde a remissão às provas e alegações contextuais (mais do que a regras prévias, genéricas e em abstrato) sobreporia a equidade à equivalência. Contudo, se o fundamento de validade era o prestígio dos sacerdotes, com o crescimento de Roma e o aumento do número de juízes, com o direito passando a ser visto como técnica, com outras cidades sob o jugo do Império, com a burocracia que opera sob o domínio de regras, e no contexto intelectual da filosofia grega da razão universal, logo a primeira codificação romana, tal qual a conhecemos, foi marco de um paradigma de bases positivas e do dever de fundamentação e explicitação das razões do decidir.

Há, sob esta concepção que Stephen Toulmin utiliza em texto de sua maturidade,³⁷⁵ uma oposição que se forma no discurso quanto às maneiras de se dizer o direito como concretização da justiça: de um lado, os ideais de equidade “caso a caso” e, de outro, as prescrições legais (normas, regras, princípios ou qualquer conteúdo positivo). Esta postura ou modo de ser de um tal sistema jurídico pode ser analisada a partir do campo ético da seguinte forma: o exercício de uma ética da intimidade, como aquela que se pratica com o núcleo familiar, e de uma ética do estranho, que se pratica com algum desconhecido. Enquanto a primeira delas tem por base pressupostos de equidade, com propensão a um maior espectro de discricionariedade por parte do aplicador, a outra se inclina à aplicação de regras abstratas de conduta de maneira pouco flexível; em princípio, causa menos estranhamento um litígio entre estranhos do que entre irmãos.³⁷⁶ As duas situações envolvem conteúdos éticos, porém apresentam lógicas excepcionalmente diversas de aplicação, ainda que em ambas preexistam regras genéricas previamente estabelecidas em abstrato. Voltaremos a problematizar a seguinte afirmação mais adiante, sob novos contornos, mas cabe adiantar que, na acepção de Stephen Toulmin, o resultado destas formas distintas de aplicação é, em geral, a prevalência da equidade na ética da

³⁷⁵ TOULMIN, Stephen Edelson. “*Regaining the ethics of discretion: the tyranny of Principles*”. New York: The Hasting Center Report, Vol. 11, nº 6, dezembro de 1981, pp. 31-39.

³⁷⁶ TOULMIN, Stephen Edelson. “*Regaining the ethics of discretion: the tyranny of Principles*”. New York: The Hasting Center Report, Vol. 11, nº 6, dezembro de 1981, p. 35: “(...) *the main locus of dissatisfaction with the adversary system in those áreas of human life in which the psychological outcomes are most damaging: family law, for example*”.

intimidade e da equivalência na ética do estranho; ainda que a aplicação equivalente seja équa em muitos casos, em outros pode vir a não ser. Ignorar esta dualidade essencial, ou mesmo a crença na existência de princípios e regras incontestáveis, poderia conduzir ou se tornar instrumento do que ele chama de “uma sutil forma de tirania”,³⁷⁷ ao preponderar uma sobre a outra, qualquer que seja.

Em um tempo povoado de máquinas e metrópoles, a experiência sensorial da vida em sociedade se condensa em torno da velocidade, do anonimato e da tecnologia, trazendo consigo “o contraponto paradoxal da desmobilização de formas de consciência herdadas de um mundo milenarmente sedentário”³⁷⁸. Na cidade moderna não se conhece o nome dos condôminos, e os vizinhos preferem não confraternizar na praça pública: em um mundo de estranhos, a esfera da intimidade praticamente se restringiu ao núcleo familiar. Rodeados por desconhecidos, não se deseja que os juízes e aplicadores exerçam uma discricionariedade ampla como faziam os sacerdotes do Colégio Pontifício; a própria impessoalidade, como vedação de tratamento diferenciado, ganha conteúdo de princípio da administração da coisa pública: as regras e suas exceções são definidas previamente, na medida da complexidade da vida em comum. Se entre irmãos de uma mesma casa era aceitável o descumprimento eventual de uma regra, como o atraso do tributo ou pagamento das despesas comuns, a entrada de um novo inquilino estranho ao núcleo familiar traria consigo a necessidade de uma aplicação menos flexível das normas sancionatórias, e a convivência com estranhos tem se tornado imprescindível.

Uma vez feita esta constatação, questiona-se até que ponto a ética da intimidade poderia reconquistar de alguma forma o terreno perdido para a ética dos estranhos, e como poderiam conviver. Em outras palavras, em que termos seria possível romper com a busca pela segurança jurídica por meio exclusivamente da sutil tirania de regras e princípios positivos e, ao mesmo tempo, dizer o direito, uma vez que não haveria essências no campo ético e tampouco existiriam bases para uma teoria rigorosa da ética – a razão prática seria, antes de tudo, uma questão de julgamento ao invés da exclusiva dedução lógico-formal a partir de axiomas previamente estabelecidos. De um lado, não se quer dizer que somente haveria ética na relação da intimidade, na aplicação da justiça de cada qual, casuisticamente. De outro lado, uma moralidade baseada

³⁷⁷ TOULMIN, Stephen Edelson. “*Regaining the ethics of discretion: the tyranny of Principles*”. New York: The Hasting Center Report, Vol. 11, nº 6, dezembro de 1981, pp. 31-39: “(...) a subtle kind of tyranny”.

³⁷⁸ SEVCENKO, Nicolau. Orfeu extático na metrópole. P. 73.

unicamente em conteúdos positivos poderia ganhar contornos despóticos, o que, para Toulmin, seria o mais importante elemento da ética aristotélica: o que se requer, mesmo no campo da dogmática, é uma detalhada taxonomia do particular, o caso sob a lupa e as suas especificidades; nada muito distante da casuística³⁷⁹ como se poderia supor inicialmente.

IV. 4. APLICAÇÃO DO “PROPÓSITO NEGOCIAL”: SEGURANÇA, CERTEZA E OBJETIVIDADE

IV. 4. 1. A DISPUTA ENTRE O APOIO E A GARANTIA DA ASSEÇÃO

No ano de 1984, Geraldine Ferraro, a primeira mulher a concorrer à vice-presidência dos Estados Unidos, afirmou que, apesar de ser contrária pessoalmente à prática do aborto, acreditava que as mulheres deveriam ter o direito a decidir por si mesmas pela interrupção da própria gestação. Sua declaração gerou um longo debate e chegou, em poucos dias, aos salões do Vaticano. Um bispo católico teria dito sobre a posição da candidata: “*absurda, perigosa... não é uma decisão racional*”. Um conflito entre teólogos dogmáticos e políticos foi instaurado nos meses que se seguiram com duras críticas do então arcebispo católico de Nova York John O'Connor contra a advogada democrata de descendência italiana.

Pouco antes do dia das eleições, que reconduziriam George H. W. Bush para o cargo sob a presidência de Ronald Reagan, um grupo de teólogos, padres e freiras, em publicação de página inteira no jornal *The New York Times*, manifestou a existência de uma diversidade de opinião no meio católico sobre o tema e ponderou que a prática do aborto deveria ser, em sua concepção, de escolha consciente da mulher, desde que devidamente informada e consciente, em determinados casos que deveriam ser analisados em concreto. Não obstante, em seu entendimento, a aderência a princípios teológico-morais em geral seria antes um caso de *probabilidade* a ser colocado à prova diante dos detalhes de cada caso – um norte para a condução virtuosa do espírito, sujeito a refutação, e não uma determinação inexpugnável

³⁷⁹ TOULMIN, Stephen Edelson. “*Regaining the ethics of discretion: the tyranny of Principles*”. New York: The Hasting Center Report, Vol. 11, nº 6, dezembro de 1981, p. 38: “*In practice, the casuists may occasionally have been lax; but they grasped the essential, Aristotelian point about applied ethics: it cannot get along in a diet of principles alone. It requires a detailed taxonomy of particular, detailed types of cases and situations*”.

Imediatamente após a circulação do periódico, a Sagrada Congregação para os Institutos Religiosos e Seculares, evocando disposições papais e a hierarquia da Igreja, reafirmou a existência de uma única e legítima posição no sentido de que qualquer interrupção da vida pré-natal seria moralmente um erro, sob quaisquer circunstâncias, e ameaçou aqueles que não se retratassem de desligamento de suas respectivas congregações. Entre o anúncio publicado no jornal e a declaração oficial, é possível se vislumbrar uma disputa entre a consciência pessoal e a autoridade eclesiástica, entre o pensamento independente de cada mulher e as regras e princípios sagrados e não abertos a debate.

Em um livro publicado quatro anos depois das eleições, em 1988, o filósofo ateu Stephen Toulmin e o médico e ex-padre jesuíta Albert R. Jonsen escreveriam sobre estes eventos.^{380e381} Para os autores, por trás do debate, repousaria um conflito intelectual profundo entre duas visões ou ordens muito diferentes de ética e moralidade: uma que deduz sua validade a partir de princípios invariáveis e eternos, e outra que se volta à especificidade moral do caso em particular e às suas circunstâncias. Toulmin e Jonsen viram em especial no anúncio a influência de “(...) *um antigo e amplamente respeitado método para soluções práticas de questões morais: nomeadamente, o método tradicionalmente conhecido como ‘casuística’*”.³⁸²

³⁸⁰ TOULMIN, Stephen Edelson, JONSEN, Albert R. *The Abuse of Casuistry – a History of moral reasoning*, California: University of California Press, 1988, pp. 01-20. Albert T. Jonsen é professor emérito de ética médica na Faculdade de Medicina da Universidade de Washington e foi padre de 1962 a 1976, quando se demitiu do posto.

³⁸¹ PHILLIPS, Paul T. *Contesting the moral high ground: popular moralists in mid-twentieth-century Britain - studies in the History of religion series*. Montreal: McGill-Queen's University Press, 2013, p. 40. A afirmação sobre o ateísmo de Stephen Toulmin é feita com base no trecho de recente publicação do historiador Paul Phillips, professor da St. Francis Xavier University na Nova Scotia: “*As professor Toulmin, a prominent atheist, put it at the time: ‘Unbelief has always a bad press. Though often widespread, it has less often been vocal. Discretion and lack of opportunity to declare itself have kept it mostly silent. This has specially been so at times like the presente, when a religious revival has been – officially at any rate – in progress’*”. Há de se ressaltar, todavia, que, no ano de 1957”, o próprio Stephen Toulmin se pronunciou a respeito de sua posição religiosa no artigo “*On Remaining Agnostic*”. Em primeiro lugar, realiza a distinção entre crentes (“believers”), que veriam os poderes cósmicos como amigáveis com relação aos homens, e os ateus, que veriam o Cosmos como indiferente ou “positivamente cruel” com relação à vida humana. Diferentemente de um e de outro, afirma que não vislumbra “*personal attitudes of any sort in Nature-at-large*”, o que o caracterizaria como um “agnóstico” segundo suas palavras. Contudo, reconhece-se que, *lato sensu*, tal postura deva ser interpretada simplesmente como ateia (TOULMIN, Stephen. “*On remaining agnostic*”, In: *The Listener* 58, nº 1490, 17 de outubro de 1957).

³⁸² TOULMIN, Stephen Edelson, JONSEN, Albert R. *Idem*, p. 02: “(...) *an older, long-respected method for the practical resolution of moral issues: namely, the method known traditionally as ‘casuistry’*”. O debate aberto durante a campanha conduziu à criação do grupo “*Catholics for a Free Choice – CFFC*” que publicou o documento “*A Catholic Statement on Pluralism and Abortion*” em um anúncio de página inteira no jornal *The New York Times* em 07/10/1984 em contrariedade à posição oficial da Igreja Católica.

O método a que os autores se referem é, de fato, mais antigo do que a polêmica travada durante a disputa presidencial: para se ater a apenas um marco de grande importância, um arco do conhecimento é descrito nos Analíticos Posteriores; assim, segundo a tradição aristotélica, enquanto as observações conduzem a princípios explicativos por meio de um processo de indução, a partir de tais princípios seria possível se chegar de volta às observações por meio de um processo de dedução.³⁸³ Este jogo, que informa boa parte do debate em torno do método científico, tem seus pontos de contato com a polêmica de 1984 entre Igreja e católicos dissidentes, mas também com uma proposta epistemológica de inclinação substancial.

A administração da Justiça (assim entendida como atividade de aplicação do direito pelo intérprete autêntico para as finalidades da presente pesquisa) é comumente entendida, segundo Toulmin e Jonsen, ao menos desde o século XVIII, como uma aplicação dedutiva de regras (positivas).³⁸⁴ A questão que se coloca é, portanto, sobre quais seriam a natureza, função e limites do recurso aos textos normativos e, de outro lado, se não seria melhor entender a aplicação da moral e da Justiça a partir de uma perspectiva diferente, atenta à prática da vida quotidiana.³⁸⁵ A hipótese dos autores é que o direito positivo tem um papel condicional e limitado³⁸⁶ – ao que adicionaríamos a seguinte concessão, sobretudo a um direito de tradição de *civil law* e não de direito comum, que será retomada mais adiante com o resgate de um positivismo contemporâneo e um tanto quanto desmitificado: “*apesar de indispensável*”.

As diferentes posturas perante o mundo conduzem a um debate sobre ênfase que, na presente dissertação, será tratada a partir da relação entre, de um lado, os *valores*, que transbordam sobre a estrutura argumentativa sobretudo como garantias da passagem dos dados ou bases para a alegação, conclusão ou disposição, e, de outro lado, o *direito positivo*, que, no

³⁸³ ARISTÓTELES. Analíticos Posteriores, In: Órganon. São Paulo: Edipro, Livro I, § 34, 2005, p. 312. Original datado de ~350a.C. e PESSOA JUNIOR, Osvaldo Frota (Org.), DUTRA, L. H. A. (Org.). Racionalidade e Objetividade Científicas - Volume 01. Florianópolis: Núcleo de Epistemologia e Lógica - UFSC, 2013.

³⁸⁴ TOULMIN, Stephen Edelson, JONSEN, Albert R. *Idem*, p. 02: Como era o método casuístico, como alcançou seu ápice nos séculos XVI e XVII, e por que e tão fortemente caiu em profundo descrédito intelectual a partir de meados do século XVII são as questões centrais desta obra.

³⁸⁵ TOULMIN, Stephen Edelson, JONSEN, Albert R. *Idem*, pp. 09-10: “1. *Ehat force and function do rules or principles truly have, either in the moral life or in the practice of the law?* 2. *What social and historical circumstances make it natural and appropriate to discuss moral and legal issues in the language of rules and principles?* 3. *Why do our contemporary discussions of ethics and law so often become preoccupied with rules and principles?* 4. *May we not do better to look for the central issues about justice and morality in other directions?*”.

³⁸⁶ TOULMIN, Stephen Edelson, JONSEN, Albert R. *Idem*, p. 10: “*Far from rules playing an exclusive or even an indispensable part in law and ethics (we shall discover), they have a limited and conditional role*”.

campo jurídico, lastreia a escolha das garantias. Sob tais premissas metodológicas, e assumindo uma postura crítica frente à lógica formal, esta pesquisa tem por objeto refletir sobre as dificuldades e tensões ou disputas decorrentes do acoplamento entre os elementos de apoio (B) e de garantia (“W”) do argumento substancial.³⁸⁷

IV. 4. 2. UMA REAVALIAÇÃO DAS GARANTIAS NO CAMPO DO DIREITO

As ideias em torno do casuísmo como modo de decidir as questões práticas e concretas da vida quotidiana, em particular aqueles concernentes ao ramo da bioética humana, bem como a parceria com Jonsen, já faziam parte da vida de Stephen Toulmin ao menos sete anos antes,³⁸⁸ quando realizaria uma oposição quanto às maneiras de se dizer o direito como concretização da justiça: de um lado, os ideais de equidade “caso a caso” e, de outro, as prescrições legais do direito positivo. Em outras palavras, em que termos seria possível romper com a busca pela segurança jurídica por meio exclusivamente daquilo que chamou de “sutil tirania” de regras e princípios positivos e, ao mesmo tempo, dizer o direito – ao traduzir a discussão para o campo jurídico, trata-se aqui, de certa forma, sobre as dificuldades em torno do positivismo como postura e como teoria, o que, em uma primeira leitura, poderia ser compreendido como uma crítica irredutível à sua pretensa habilidade de legitimar o direito positivo, ainda que, em um dado caso concreto, ele se apresente como inequidade.

³⁸⁷ TOULMIN, Stephen. Os usos do argumento. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2006, *passim*. e TOULMIN, Stephen, RIEKE, Richard e JANIK, Allan. An introduction to reasoning, New York: Pearson, 2nd. edition, 1984, *passim*. Adotamos “argumento substancial” e não “informal” porque o silogismo assume uma *forma*, de natureza entimemática. A oposição é ao argumento matemático de disposição tautológica (argumento analítico que aceita a dedução pura) e não ao argumento formal em geral. O argumento substancial em sua forma campo-invariável pode ser descrito por meio da seguinte notação: “D, assim, Q, C, já que W, por conta de B, a menos que R”. Cabe notar que, na obra coletiva, datada de 1979, “data (D)” é substituído por “grounds (G)”: “(...) *each of the claims is supported by grounds, that is, statements specifying the particular fact about a situation relied on to clarify and make good the previous claim*”. Trataremos mais adiante sobre uma explicação possível para a adoção da nova nomenclatura.

³⁸⁸ TOULMIN, Stephen Edelson. “*Regaining the ethics of discretion: the tyranny of Principles*”. New York: The Hasting Center Report, Vol. 11, nº 6, dezembro de 1981, pp. 31-39. Uma segunda versão deste artigo, bastante reduzida, seria publicada sete anos depois no livro escrito em parceria com Albert R. Jonsen (TOULMIN, Stephen Edelson, JONSEN, Albert R. *The Abuse of Casuistry – a History of moral reasoning*, California: University of California Press, 1988).

No campo da teoria do direito, acusação semelhante ganhou prumo nos anos que se sucederam à queda dos regimes totalitários, sendo recorrente a menção a artigo de Gustav Radbruch publicado em 1946 em que, em um exercício de *mea culpa*, o juspositivismo é descrito como instrumento legitimador do nacional-socialismo. No entanto, há de se notar que esta leitura é ainda hoje praticada por estudiosos em um sentido preciso de “pós-positivismo”, à maneira de uma ruptura ora entre o direito e os outros domínios do conhecimento, ora entre o direito e a filosofia moral, alcançando-se o extremo do argumento da “*reductio ad Hitlerum*” como rejeição ao culto do positivismo que justificaria a necessidade de uma retomada do domínio dos valores.³⁸⁹

A tese da validade inexpugnável do direito positivo que deve, de um lado, ser obedecido pelo povo e, de outro, aplicado pelos juízes, depurando-se de sua atividade qualquer inclinação moral, seria, portanto, um dilema marcante do positivismo. Ocorre, contudo, que “*é muito difícil encontrar algum filósofo positivista importante que seja plenamente adepto dessa tese*”,³⁹⁰ defensor do juiz maquínico que recebe a lei posta como comando suficientemente apto para legitimar qualquer ação ou regime de força, por mais distante que os efeitos estejam com relação às suas crenças, critérios e convicções morais. A associação entre positivismo e nazismo tem força persuasiva e eficiência retórico-instrumental em um debate, mas a questão sobre como poderia uma teoria sobre a validade do direito ser a responsável espiritual pela instauração de todo um regime político carece de resposta mais satisfatória.³⁹¹

Se Stephen Toulmin parece combater o mesmo fantasma de Radbruch, a sua preocupação apresenta um contorno prático sobre o mecanismo ou os termos da convivência quotidiana entre duas expressões éticas: ao passo que a sua crítica se volta à sutil tirania das regras e princípios como motor privilegiado da segurança jurídica, a completa

³⁸⁹ DIMOULIS, Dimitri. Positivismo jurídico – introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político. São Paulo: Editora Método, 2006, Pp. 257-258: “*Na recente bibliografia brasileira constata-se uma ampla adesão a essa tese (...) esses argumentos, além de criticarem o positivismo, objetivam demonstrar sua ‘morte’ após a derrota do nacional-socialismo*”.

³⁹⁰ NINO, Carlos Santiago. Introdução à análise do direito. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010, p. 37: “*Não obstante, essa é a postura mais frequentemente imputada ao positivismo pelos autores jusnaturalistas*”.

³⁹¹ DIMOULIS, Dimitri. Positivismo jurídico – introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político. São Paulo: Editora Método, 2006, p. 260: “*(...) as mudanças políticas (...) não se baseiam em crenças teóricas e, muito menos, em análises sobre a validade das normas jurídicas*”.

discrecionariedade seria igualmente tirânica,³⁹² ainda que o filósofo não esconda inclinação e simpatia pela casuística,³⁹³ característica tópica por definição. A decisão baseada unicamente no sopesamento entre duas categorias positivas, sem qualquer concessão à especificidade da vida, pode se apresentar em uma imensa maioria de casos como a mais adequada e équa, mas, eventualmente, pode simplesmente não corresponder a um agir ético e, neste caso, a moralidade baseada apenas no direito positivo será tirânica e desproporcional: deverá prestar tributo, portanto, à ética do concreto, do específico e do historicamente determinado para chegar a um acordo sobre o caminho a ser seguido. Nota-se, desta maneira, que, no plano do direito, tampouco a prática decisória repele o positivismo quando se guia por avaliações de ordem moral,³⁹⁴ ou quando se abre a campos diferentes como a sociologia, a economia ou a contabilidade como instrumental técnico mais preciso de garantia para a fundamentação.

Indica-se um caminho diferente daquele eleito pela teoria da decisão, pois não se pretende indicar uma postura normativa, ou muito menos “*como as decisões devem ser*”, como se houvesse uma espécie de meta-regra de aplicação, mas, ao contrário disso, analisar como elas realmente ocorrem,³⁹⁵ rumo a uma abordagem argumentativa específica.³⁹⁶ A moralidade, na teoria da decisão, consiste em “como tomar uma decisão”, ou na busca do bem agir, enquanto que, no plano ético, a postura é antes terapêutica que prescritiva: o sentido da moral é buscado na dinâmica de justificação do grupo que se compromete com uma decisão. Então, sob este modo de ver, a moral opera no plano da “fundamentação próxima”, garantindo validade

³⁹² TOULMIN, Stephen Edelson. “*Regaining the ethics of discretion: the tyranny of Principles*”. New York: The Hasting Center Report, Vol. 11, nº 6, dezembro de 1981, p. 35: “*For Tolstoy, of course, only the ethics of intimacy was properly called ‘ethics’ at all – that is why I described his view as exaggerated. But in this respect the ethics of John Rawls is equally exaggerated, though in the opposite direction*”.

³⁹³ TOULMIN, Stephen Edelson. “*Regaining the ethics of discretion: the tyranny of Principles*”. New York: The Hasting Center Report, Vol. 11, nº 6, dezembro de 1981, p. 38: “*(...) the fault of the casuists – such as they were – were faults on the right side*”.

³⁹⁴ DIMOULIS, Dimitri. Positivismo jurídico – introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político. São Paulo: Editora Método, 2006, p. 273: “*O positivismo jurídico não impede a avaliação moral, nem a crítica política ao direito, nem a pesquisa sociológica das possíveis causas e dos múltiplos efeitos dos sistemas jurídicos. Esse caminho deve ser seguido, vitalizando o positivismo no sentido do pragmatismo político*”.

³⁹⁵ CARVALHO, Cristiano. Teoria da decisão tributária. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 95. Proposta diversa, portanto, da de Cristiano Carvalho: “*Por teoria da decisão entende-se o campo de estudo, baseado na racionalidade, que visa obter os melhores resultados por meio de um processo organizado e metódico (...). Trata-se, portanto, de uma teoria normativa, pela qual se procura analisar como as decisões devem ser, em vez de como elas realmente ocorrem*”.

³⁹⁶ ANDRADE, José Maria Arruda de. Economicização..., p. 140: “*(...) a abordagem (...) é de teoria da argumentação, e a partir de uma que não quer dizer como devem se portar os aplicadores do direito*”.

extracampo à decisão: legitimidade, justiça, equidade não poderiam, afinal, ser buscados apenas dentro dos muros do Fórum, pois intimamente relacionados a sistemas de crenças e contextos históricos: são fundamentos imprescindíveis, porém de segunda ordem.

Observe-se que nada impede que duas decisões com conteúdos morais completamente diferentes possam chegar a uma conclusão/alegação comum a partir dos mesmos dados, e não é difícil encontrar decisões jurídicas unânimes tomadas por órgãos colegiados fundamentações notavelmente distintas umas das outras. Nada impede também que duas decisões completamente diferentes quanto às garantias apresentadas utilizem uma fundamentação de primeira ordem idêntica; por exemplo, um mesmo dispositivo legal. Trata-se aqui, para usar o jargão do Direito, do caso de uma decisão por unanimidade quanto às disposições, e divergente quanto à fundamentação. A divergência poderá estar ou no texto normativo utilizado, ou no modo de interpretá-lo, ou em ambos. A garantia do argumento parece ser o lugar privilegiado da interpretação, pois sobretudo nela operam os predicados de ordem moral.

Do ponto de vista metodológico-formal, parte-se da hipótese de que a interação entre a estrutura argumentativa de uma decisão (“interpretação autêntica”) e a doutrina, ora entendida como qualquer postura teórica assumida por um aplicador (por exemplo, mas não exclusivamente, a doutrina do propósito negocial), possa ser abordada por meio deste instrumental sem a finalidade de se perseguir um ideal de correção, uma vez que a decisão já está dada, mas simplesmente como um potencial de explicitação de seus elementos.

Do ponto de vista metodológico-material, parte-se da hipótese de que, se, por um lado, a doutrina não é fonte da decisão, não assume uma função meramente retórico-instrumental ou estratégica de convencimento (*authoritas*), não se trata de mero adorno, mas compõe o plano das garantias, do sistema de crença do qual participa ou pode participar o aplicador. Caso contrário, o que importaria seria somente a fundamentação de apoio. Cabe, antes, fazer uma advertência: refere-se, aqui, a um tipo específico de crença: aquela dada a conhecer, revelada a público em um determinado campo. A ordem de sentimentos e de intuições que conduziram o aplicador a exprimir uma vontade não são passíveis de uma aproximação científica devido à sua irrefutabilidade. Somente poderá ser dito o que quer que seja se tais crenças forem explicitadas textualmente, sob pena de se perderem no percurso insondável de sua linguagem privada.

A testabilidade possível se resume àquilo que se poderia chamar de um “vestígio estratigráfico” da decisão, que poderá ser decomposta em camadas como as peles de uma cebola: falamos especificamente da moral e dos saberes dos quais um indivíduo participa, ou, colocado de maneira mais ampla, dos critérios de validade descritos de maneira explícita nas garantias. É neste contexto, de um conjunto de artefatos concretos e manipuláveis do campo ético, que o modelo toulminiano se presta a auxiliar o estudioso à maneira que a espátula serve ao trabalho do arqueólogo, para resgatar a alusão de Peter Winch da filosofia como o ajudante de obras que serve de instrumento para as investigações não-filosóficas, ou de aplicação.³⁹⁷ Do mesmo modo que a história se perde na sujeira escavada, o pensamento não escrito também não pode mais ser acessado; tal qual a pá, a picareta ou a espátula, é mais um instrumento, e poderia ser outro qualquer, desde que útil e desde que necessário. A ferramenta, para seguir a postura wittgensteiniana, não deseja ensinar nada àquele que o manipula e, no momento em que atinge a rocha dura e não serve mais ao propósito para o qual foi escolhida, deve ser descartada, pois foram esgotadas as justificações, e de nada adianta pedir mais ao argumentador, ele já explicou como chegou à sua conclusão, “*é assim que eu ajo*”; a pá entortou.

Não cabe, portanto, indagar sobre a compatibilidade entre o escrito e o pensado: os caminhos da vontade do aplicador (a reação de seu organismo ao estímulo daqueles que com ele interatuam, obrigando-o a tomar uma decisão) são impenetráveis; resta o que ele dá a ver devido à contínua plasticidade de um sistema nervoso que reage a interações com o meio, em uma ordem de reciprocidade e transformação.³⁹⁸ Nem há de se cogitar que o aplicador explique as suas razões: ainda que busque ser honesto e fiel, não há correlação perfeita entre letra e espírito e poderíamos afirmar que sequer aquele espírito existe mais tal qual era – hoje talvez a decisão fosse outra, porque outro é o aplicador e seu meio, e outra ainda é a sua explicação sobre seus próprios atos pretéritos.³⁹⁹ A afirmação de que os “(...) *métodos e procedimentos racionais*

³⁹⁷ WINCH, Peter. A ideia de uma ciência social e sua relação com a filosofia. São Paulo: Editora Nacional, 1970, p. 16.

³⁹⁸ MATURANA, Humberto e VARELA, Francisco. A Árvore do Conhecimento. Campinas: Psy Editorial, 1995, P. 190: “A riqueza plástica do sistema nervoso não se deve a que ele guarda representações ou ‘engramas’ das coisas do mundo, mas à sua contínua transformação, que permanece congruente com as transformações do meio, como resultado de cada interação que o afeta”.

³⁹⁹ MATURANA, R., LETTVIN, J. Y., McCULLOCH, W. S., e PITTS, W. H. “What the frog’s eye tells the frog’s brain”. In: CORNING, William C. e BALABAN, Martin. The biological approaches to its functions. Interscience Publishers, 1968, pp. 233-258. A possibilidade da correspondência implicaria o reconhecimento de um viés representacionalista do mundo, o que esbarra em limites biológicos. Em estudo de 1968 se contestou a presunção

não existem no ar, fora de seus verdadeiros raciocinadores”⁴⁰⁰ deve estar presente no momento em que se realiza a análise de uma decisão também colocada em um tempo e em um lugar: “(...) *são coisas que são aprendidas, empregadas, às vezes modificadas, em algumas ocasiões até mesmo abandonadas pelas pessoas que estão fazendo o raciocínio*”.⁴⁰¹

Não obstante, se falamos especificamente do aplicador no jogo de linguagem do direito, e agora independentemente do seu pensamento privado portanto, se os desígnios de ordem moral escritos indicarem uma tal decisão que não comporte um fundamento remoto dentro do direito positivo (um apoio possível), ela não poderá ser aplicada de maneira válida para este campo. Isto ocorrerá em todo momento em que o prisma das garantias refratar a decisão para fora dos limites possíveis do texto normativo. Duas coisas podem acontecer a partir de então: ocorrerá, do ponto de vista do aplicador, uma injustiça, pois a lei deverá implicar uma refração forçada da decisão de modo que caiba no direito positivo, ou então o aplicador decidirá conforme a sua consciência e esta decisão será, em regra, inválida do ponto de vista do Direito. Observa-se que nada disto é propriamente novo, e já havia sido notado e.g. por Hans Kelsen em 1960 o ato de interpretação autêntica fora da moldura.⁴⁰² A proposta é, antes, uma postura de terapia conceitual no sentido de enfrentamento dos problemas e das questões práticas a partir do trabalho de agrupar e separar momentos diferentes de uma decisão. Em outras palavras, um exercício de afastar e aproximar elementos argumentativos, trazendo à consciência a sua relação nem sempre harmoniosa: a tensão e o desequilíbrio que existem (podem existir) entre as garantias explícitas e o apoio da asserção emitida pelo intérprete autêntico.

de sensações do mundo que comporiam uma representação mental da realidade fenomênica. A interação entre o sistema nervoso e o meio é antes um desencadeamento a partir de reações senso-efetoras: “(...) *the operations thus have much more the flavor of perception than of sensation, if that distinction has any meaning now*”.

⁴⁰⁰ TOULMIN, Stephen. Os usos do argumento. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2006.

⁴⁰¹ *Ibidem*.

⁴⁰² KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 6. ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1998: “(...) *na aplicação do Direito por um órgão jurídico, a interpretação cognoscitiva (...) do Direito a aplicar combina-se com um ato de vontade em que o órgão aplicador (...) efetua uma escolha entre as possibilidades reveladas através daquela mesma interpretação cognoscitiva (...). A interpretação feita pelo órgão aplicador (...) é sempre autêntica. Ela cria Direito (...) pela via da interpretação autêntica (...) também se pode produzir uma norma que se situe completamente fora da moldura*”.

IV. 4. 3. O JOGO DE TIRANIAS: SOBRE OS MÉTODOS DE APLICAÇÃO

Se a abertura aos valores e a aceitação da vontade e das vantagens do casuísmo no momento da aplicação são necessárias do ponto de vista tópico-problemático, quais serão os limites para o aplicador que diz o direito? A solução para o abuso da aplicação conforme a consciência ou intuição seria a submissão a uma estrutura sistemático-positiva? Trata-se, portanto, de um recorte metodológico que permite observar a discussão entre uma postura ora positivista (cujo limite é a tirania do argumento pelo *apoio*), ora aberta aos valores (cujo limite é a tirania do argumento pelas *garantias*).

Uma vez mapeada a crítica e os dilemas da consideração das regras como vetores únicos de aplicação, e constatada, em um segundo momento, que os valores compõem de alguma maneira as decisões, cabe agora retomar a crítica ao casuísmo e ao seu abuso. A primeira incursão que se propõe é a questão sobre quais valores devem ou não ser defendidos e por quem. Em um artigo publicado em 1961,⁴⁰³ Carl Schmitt se espanta com o elogio de Ortega y Gasset de 1923 ao filósofo Max Scheler e a ideia de uma filosofia dos valores que se inclinava rumo à possibilidade de mensurar o conhecimento de maneira segura e absoluta. O incômodo do jurista alemão se voltava, em primeiro lugar, à possibilidade de valores com existência *per se*, em uma feição essencialista que permitiria até mesmo a sua classificação: valores maiores e menores, ou mesmo valores e não-valores. Em segundo lugar, aos perigos envolvidos na ideia de se relegar a decisão do norte moral de uma dada sociedade aos Tribunais. Sua oposição toma forma no momento em que constata que “(...) o valor (...) não tem um ser, mas uma validade. O valor não é, mas vale”.⁴⁰⁴

A liberdade puramente subjetiva de estabelecer valores “*conduz a uma luta eterna de valores e de ideologias, a uma guerra de todos contra todos (...). O que para um é o diabo, para outro é Deus*”.⁴⁰⁵ E isto porque os valores valem para algo e para alguém. Por outro lado, qualquer fixação de valores é um ponto de ataque, uma vez que a validade precisa se fazer valer: o que quer que seja, se vale para alguém, vale também contra outro alguém. Pensar de outra

⁴⁰³ SCHMITT, Carl. “La tiranía de los valores”, In: Revista de Estudios Políticos nº 115, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, Enero/Febrero de 1961.

⁴⁰⁴ *Idem*, pp. 67-68.

⁴⁰⁵ *Idem*, p. 71.

forma, de maneira a admitir a possibilidade de uma objetivação dos valores, é também possibilitar uma hierarquização *prima facie*: um valor supremo que justifica a destruição de tudo o mais, o valor maior que justifica a destruição de um valor menor e um valor qualquer que justifica a destruição de todo sem-valor.

Sua conclusão, em plena guerra fria, apontava a um futuro distópico: “(...) o final da luta entre valorizadores e desvalorizadores se ouvirá em ambos os bandos um horrível percat mundus”.⁴⁰⁶ Se o valor maior aniquila o menor, emerge à consciência o que ele chama de *tiranía* dos valores, o poder opressor que destrói tudo aquilo que não for considerado um bem maior: trata-se de uma filosofia que apenas potencializa a luta de todos contra todos, que intensifica e atíça as convicções e interesses cegos aos valores do outro. As alteridades devem ser destruídas, uma vez que não correspondem aos valores de quem os estima. Uma vez que o eu é o outro do outro, o único caminho possível é a aniquilação mútua de todos.⁴⁰⁷

Pontua-se, em primeiro lugar, a questão sobre a ubiquidade do valor (de qualquer valor) e do próprio paradigma de ciência. O jurista alemão tem plena consciência deste fato: “(...) a filosofia dos valores é uma filosofia de pontos”, que formam parte de um sistema de referências – “Assim, é possível falar (...) de uma ‘revalorização dos valores’”.⁴⁰⁸ Os pontos de vista, assim como os valores, não têm consistência por si mesmos, pois se alteram conforme se muda a posição do sujeito. Assim, o valor supremo de hoje que justifica a aniquilação de tudo o mais poderá ser outro amanhã. O valor é revalorizado conforme se altera o julgamento do grupo que pensa a respeito dele: nunca se sabe exatamente de onde partirá o ponto de ataque, e o valor que hoje está assegurado e sacramentado amanhã poderá ser perseguido e vilipendiado.

Então por que motivo uma tese com tamanhas dificuldades, voltada à existência de valores objetivos que existem independentemente de pessoas, obteve tamanho êxito, pergunta-se Carl Schmitt. A filosofia dos valores “nasceu em uma situação filosófico-histórica muito concreta: como resposta à crise niilista do século XIX”.⁴⁰⁹ O jurista, desde a revolução francesa, ocupa na sociedade um papel similar ao de um teólogo, ou seja, aquele que explicita qual seria

⁴⁰⁶ *Idem*, pp. 72-75

⁴⁰⁷ *Idem*, p. 75: “O valor maior tem o direito e até o dever de submeter o valor inferior, e o valor, como tal, tem toda a razão de aniquilar o sem valor como tal. Isto é claro e simples e tem seu fundamento na essência do valorizar. Isto é, precisamente, a ‘tiranía dos valores’, que entra pouco a pouco em nossa consciência”.

⁴⁰⁸ *Idem*, p. 71.

⁴⁰⁹ *Idem*, p. 68.

o sentido de organização da sociedade face à perda de sentido causada pela secularização. É possível afirmar, portanto, que, para Schmitt, os conceitos político-jurídicos básicos são conceitos teológicos secularizados. Assim, o conceito de soberania passa pela ideia de supremo Deus assim como a infalibilidade do Führer é tomada da infalibilidade papal. A teologia política é uma maneira de compreender como as instituições teológicas se transformam em categorias jurídicas. Ao se contrapor ao niilismo, à imagem cética da inexistência de norte moral a ser seguido, o jurista atua como o *katechón* que se opõe ao inimigo, ao Anticristo.

A cientista política Ingeborg Maus, em artigo de 2000, faz incursão semelhante à de Schmitt a partir de uma perspectiva psicanalítica.⁴¹⁰ A afirmação de Erich Kaufmann de que, com a queda da monarquia prussiana, o povo alemão perdeu um símbolo importante de sua unidade, é seguida da hipótese de que teria sido substituída pelos direitos fundamentais e seus intérpretes judiciais. Assim, a figura imperial da *imago* do pai não é substituída pelo Parlamento, mas pelo Poder Judiciário que emerge como garantidor da aplicação material dos princípios. A jurisprudência dos valores, que para Schmitt apenas seria admissível se concentrada e dirigida pelo *Führer*, em contraposição à proposta kelseniana de um Tribunal Constitucional, para Maus, por sua vez, estaria bem resolvida no Parlamento.

Observe-se que a cientista política toma algumas “contrações teóricas”, como a inseparabilidade do direito e da moral proposta por autores como Ronald Dworkin, como confirmação de que “*a jurisprudência e a administração da moral se aproximem segundo as modernas teorias de decisão judicial*”.⁴¹¹ Tal modelo, de caráter antimajoritário, é o contrário da teoria da criação legal do Abade de Sieyès, para quem o representante do povo seria a única concessão possível – a menor mediação possível. Ocorre, assim uma inversão das expectativas de direito e o espaço de liberdade do indivíduo se transforma em produto da decisão moral do juiz. A crítica de Maus e de Schmitt à tomada de decisão sobre os rumos morais de uma sociedade podem ser pareadas contra a atuação do Poder Judiciário como sacerdote moral – porém, enquanto para Maus o problema é a lógica dedutiva “de cima para baixo” tal qual uma aplicação teológica, para Schmitt o problema é a aplicação équa baseada em valores subjetivos,

⁴¹⁰ MAUS, Ingeborg. “*Judiciário como superego da sociedade – o papel da atividade jurisprudencial na ‘sociedade órfã’*”. In: Novos Estudos CEBRAP nº 58, 11/2000, pp. 183-202.

⁴¹¹ *Idem*, p. 186.

o que remonta à abordagem tópica novamente.⁴¹² O alvo pode ser o mesmo, mas os fundamentos, assim como os espectros políticos dos autores, são completamente diferentes, e outros autores e aplicadores, como Eros Grau, não foram insensíveis ao problema.⁴¹³

Quais os motivos da rebeldia de Carl Schmitt contra a jurisprudência dos valores? Em primeiro lugar, é possível se cogitar que em 1961, ano em que escreve o texto, a pauta de valores já não fosse mais a sua – trata-se do ano da construção do Muro de Berlin, e a discussão gira em torno do socialismo ou do capitalismo, além de suas inúmeras variações. Outro modo de ver seu descontentamento é que a abertura aos valores, uma vez reconhecida a impossibilidade de sua objetivação, obrigaria o aplicador a perquirir as particularidades da vida e do caso em concreto. Recorde-se a advertência que resgata de Ernst Forsthoff nos seguintes termos: “*Com a invasão de ‘valores’ se provocou (...) o problema da dissolução de conceitos e métodos jurídicos*”.⁴¹⁴ Uma tal abertura dissolve o método – ao se resgatar a análise realizada por Walter Wilhelm sobre a metodologia jurídica do século XIX, tal qual proposta por Karl von Gerber, observa-se um poder de império como método apropriado que, a um só tempo, na forma de uma teoria científica, legitima as relações jurídicas e de força, e insinua um poder retórico.⁴¹⁵ Nas palavras de Wilhelm, que realiza uma análise discursiva irrepreensível que vale a pena ser transcrita:

“A ‘liberação da ciência do direito público dos grilhões de uma doutrinação política’ acabou por revelar necessariamente tanto em Laband como em

⁴¹² *Idem*, p. 192: A Constituição “(...) deixa de ser compreendida – tal qual nos tempos da fundamentação racional-jusnaturalista da democracia – como documento da institucionalização de garantias fundamentais das esferas de liberdade nos processos políticos e sociais, tornando-se um texto fundamental a partir do qual, a exemplo da Bíblia e do Corão, os sábios deduziram diretamente todos os valores e comportamentos corretos. O TFC, em muitos de seus votos de maioria, pratica uma ‘teologia constitucional’”.

⁴¹³ Supremo Tribunal Federal – ADPF nº 101/DF (24/06/2009) – Trecho do voto do Ministro Eros Grau “(...) quem estabelece os valores? Ora, os valores não são, existem apenas enquanto dotados de validade. Valem para algo ou para alguém. Em outros termos, existem somente enquanto valem para alguém; ou, por outra, não existem (...) A submissão de todos nós a essa tirania é tanto mais grave quanto se percebe que os juristas – em especial os juízes – quando operam a ponderação entre princípios fazem-no, repito, para impor os seus valores, no exercício de pura discricionariedade”.

⁴¹⁴ SCHMITT, Carl. *Op. Cit.*, p. 67.

⁴¹⁵ WILHELM, Walter. La metodología jurídica en el siglo XIX. Madrid: Editorial de Derecho Privado, 1980, pp. 119-152. Em Karl Friedrich von Gerber, o método tem um papel ativo: “A teoria científica de Gerber não era só objetivamente apropriada, mas também destinada a legitimar as relações jurídicas e de força da monarquia de casta”.

Gerber que o método 'jurídico', ele próprio, era expressão de uma determinada doutrina política".⁴¹⁶

Retoma-se, portanto, o dilema das eleições norte-americanas de 1984 tal qual colocado por Stephen Toulmin e Albert Jonsen: uma lógica, com feições dedutivas, que bebe de princípios postos, e outra que se volta às circunstâncias da vida. De um lado, uma espécie de *authoritas* e, de outro, uma postura casuística. Observe-se que cada posicionamento epistemológico demanda um ferramental específico; porém, no segundo caso, os instrumentos devem se alterar conforme se modificam as práticas, e não o contrário, pois, como foi dito, o instrumento nada deseja ensinar ao seu utente – a missão é bem servi-lo, sob pena de ser descartado. Um pequeno, porém sensível exemplo disto pode ser a sutil alteração no modelo, a mencionada substituição do elemento “*data*” (D) por “*grounds*” (G), realizada em 1979. É possível que a mudança não signifique nada. Contudo, cabe outra possibilidade de abordagem, aventada anteriormente e agora reforçada: observa-se que os *grounds* (bases) da decisão é que tornam boa a decisão. São, na verdade, declarações que iluminam o fato particular; seu objetivo é trazer à superfície a especificidade do caso concreto. É possível supor, desta maneira, que a substituição visa não deixar dúvidas quanto à postura tópico-problemática: eles não são meros dados à espera de subsunção, mas as bases fáticas necessárias para a produção de uma asserção prudente e équa.⁴¹⁷

IV. 4. 4. O ESPECTRO DO RELATIVISMO E DA INSEGURANÇA DAS DECISÕES

O que se observa a partir da declaração por uma postura tópica ou casuística que admite a existência conteúdo volitivo-valorativo na estrutura do argumento-decisão ou, ademais, da imperscrutável filiação dos aplicadores a sistemas de crenças e outros domínios do saber, é a

⁴¹⁶ *Idem*, p. 147.

⁴¹⁷ TOULMIN, Stephen, RIEKE, Richard e JANIK, Allan. An introduction to reasoning, New York: Pearson, 2nd edition, 1984, pp. 32-33. Nesta obra coletiva, datada de 1979, mais de 20 anos depois da publicação do livro “*Usos do argumento*”, o elemento “*data* (D)” é substituído por “*grounds* (G)”: “(...) *each of the claims is supported by grounds, that is, statements specifying the particular fact about a situation relied on to clarify and make good the previous claim (...). It is a request to be shown the specific features that mark off this precise situation from others and so point toward this specific claim or conclusion rather than others (...)* it is a request (...) to put into discussion some body of specific ‘facts of the case’”.

evidente preocupação com a estabilidade e a segurança jurídica, assim entendida (i) como fato, na medida em que dificultaria, a partir de uma perspectiva crítica, a previsibilidade das consequências ou efeitos jurídicos da conduta, de maneira a impossibilitar a própria organização da vida prática do contribuinte, (ii) como valor ou vetor axiológico que denota um ideal de comportamento a ser seguido, de modo que se passa, diante da inexistência de um direcionamento positivo para o espírito, à análise caso a caso dependente de uma concepção axiológica mais aberta à subjetividade do aplicador, e (iii) como norma que estabeleça um juízo prescritivo-implicativo, princípio orientador ou estrela polar a ser perseguida.⁴¹⁸

O propósito negocial bem poderia ser colocado nestes termos, como fato, quando se procede a uma reorganização societária tal que evite o fato gerador de um determinado tributo; como valor, que poderá ou não indicar a uma prescrição com conteúdo sancionatório no ordenamento; e como norma, que, em que pese não existir na legislação federal, existe em ordenamentos locais, o que, neste raciocínio, poderia ser entendido como corolário positivo de segurança jurídica na acepção normativa. Seria, de fato, possível se excursionar nesta classificação por meio do modelo que adotamos, de forma a cruzar duas metodologias ou janelas elucidativas, e afirmar que, por meio das decisões analisadas, percebeu-se que o uso do propósito negocial variou conforme o aplicador, de maneira (i) a ora funcionar como prova ou indício (D) de uma dada patologia e, há de se ressaltar, nem sempre a mesma, ora não, como refutação ineficiente do tipo “*ainda que sem propósito deve a estrutura ser mantida*”, o que implica insegurança no plano os fatos, (ii) ora como um critério preponderante, ora não, na acepção de garantia (W) da passagem dos dados para a alegação, o que implica insegurança no plano dos valores, e (iii) ora como solidificação em fundamento remoto (B), ora não, o que implica insegurança no plano normativo.

Abre-se espaço, então, para uma tripla acusação relativista: (a) a insegurança do próprio modelo proposto por Stephen Toulmin que daria uma resposta para cada campo, o que redundaria em incomensurabilidade; (b) a insegurança do modelo ao “permitir” uma extensa porosidade no elemento das garantias; e (c) a insegurança da aplicação do propósito negocial que, neste caso específico, não se volta tanto ao seu conteúdo semântico, mas, sobretudo, ao seu

⁴¹⁸ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 110: “(...) não se pode (...) confundir segurança jurídica como fato (dimensão fática), como valor (dimensão estritamente axiológica) e como norma (dimensão normativa)”.

uso errático, que frequenta diferentes elementos do argumento do aplicador, sem um critério aparente senão aquele escolhido por aquele que o enuncia de uma ou outra forma. Esta última acusação poderia ainda permitir o desdobramento da inconstância da aplicação *dentro* da forma ou do elemento escolhido. Isto é, ainda que dois aplicadores entendam que o propósito negocial deva frequentar o âmbito das garantias, para um deles o construto teórico poderá ser relevante, e para outro não. Ainda que outros dois aplicadores entendam que deva frequentar os indícios, para um deles a ausência de propósito será prova eficiente, e talvez até mesmo por si só suficiente, que indica para a disposição, e para outro poderá ser uma refutação ineficiente, que não diz nada à formação de sua convicção. Ainda que outros dois aplicadores entendam que deva frequentar o apoio, para um será um fundamento remoto eficiente mesmo na condição de construção de doutrina e precedente jurisprudencial, enquanto que, para outro, apenas poderá existir quando positivado em lei.

Para responder à primeira acusação, de insegurança do modelo que oferece uma resposta diferente para cada campo, é necessário tomar como ponto de partida que, ao analisar mais de perto a forma do percurso $D \rightarrow C$, Stephen Toulmin propôs, em “*Os usos do argumento*”,⁴¹⁹ a mediação por meio dos qualificadores, ainda que, em uma disputa racional, a modalização nem sempre esteja explícita. No entanto, ao tratarmos de argumentos substanciais, o modalizador necessariamente deverá estar presente, mesmo de maneira implícita, de modo a se estabelecer uma modalidade de alegação. Neste sentido, revisitados os elementos do modelo, é possível se afirmar que avaliar uma proposição do tipo não-dedutivo é determinar se um tal modalizador é ou não apropriado à proposição. E este é o raciocínio por trás da afirmação de que “(...) *uma alegação é uma proposição qualificada por um modalizador*”.⁴²⁰ Por outro lado, a força de um tal qualificador é o efeito ou implicação prática de seu uso, e ela é campo-invariante. Logo, as consequências práticas dos modais são sempre necessariamente, simplesmente porque não podem ser evitadas, e este é o sentido de invariância do modalizador. Já com os critérios, ou a pergunta sobre as razões por meio das quais se decide em um dado contexto se o uso de um

⁴¹⁹ TOULMIN, Stephen. *Op. Cit.*

⁴²⁰ BERMEJO-LUQUE, Lilian. “Toulmin’s model of argument and the question of relativism”. In: HITCHCOCK, David and VERHEIJ, Bart (eds.). *Arguing on the Toulmin Model – new essays in argument analysis and evaluation*. Dordrecht (The Netherlands): Springer, Argument Library, Volume 10, 2006, p.72: “*A claim, then, is a proposition modally qualified*”.

dado modal é ou não apropriado, ocorre algo diferente: eles é que determinam as consequências pragmáticas e os significados dos termos modais.⁴²¹ Desta forma, as coisas não são apenas possíveis, prováveis, presumíveis, mas são “moralmente possíveis”, ou “economicamente possíveis”, ou “juridicamente possíveis”,⁴²² e este é o sentido de campo-variância do modalizador.

Parece necessário esclarecer que a garantia funciona como justificação para uma inferência e não para o ato de inferir,⁴²³ ou seja: o que se fornece é apenas uma justificativa epistêmica, um ato de transparência sobre a estrutura do argumento, e não uma regra de dedução do tipo: com base em W, sempre que D, logo C. Ademais, a análise argumentativa de caráter substancial nem sempre reconhece as garantias enunciadas pelo outro como válidas ou suficientes para fundamentar uma alegação/conclusão, mas somente que esta tal alegação é feita a partir de uma ou mais razões ou indícios ou contexto probatório. Repele-se, desta forma, a acusação de que o modelo daria azo a uma postura relativista, pois se trata de um instrumento analítico que, ao contrário, permite apenas acessar uma proposição que se distingue dos outros atos de fala por seu caráter argumentativo por meio de uma janela específica, de maneira a fazer transparecer as garantias, sob pena de tornar as razões analisadas uma implicação vazia.

Assim, se a fonte, o documento de análise, é um argumento-decisão, não se quer dizer que ele vincula o direito ou que o direito deva ser aquilo que o aplicador diz que é, o que seria um traço realista indesejado e inoportuno, mas simplesmente que ela foi desenvolvida em um determinado contexto sob tais garantias. Logo, *“(...) se concordamos que o valor de um argumento é uma função do valor de suas razões e garantias, parece difícil encontrar espaço para o relativismo”*.⁴²⁴ A carga subjetiva, de conteúdo eminentemente substancial, opera no espaço fluido e maleável das garantias, onde se compreende a validade como um problema antes material que formal, o que está *“no núcleo da crítica de Toulmin à lógica clássica como um*

⁴²¹ *Idem*, p. 73. “These criteria determine the meaning of modal terms as much as the pragmatic consequences of their use”.

⁴²² *Ibidem*: “In Toulmin’s view, things are not impossible, possible, necessary, probable etc. simpliciter, but they are morally, pragmatically, legally, economically, linguistically, logically etc. impossible, possible, necessary, probable etc.”.

⁴²³ *Idem*, p. 77: “(...) which sort of justification ‘justification for our inferences’ would provide warrants? It could only be epistemic justification: someone may be morally justified in inferring whatsoever because of his sorrow, but this by no means is a way to warrant his claims”.

⁴²⁴ *Idem*, p. 84: “In any case, if we agree that the value of an argument is a function of the value of its reason and warrant, it seems difficult to find room for relativism”.

instrumento de avaliação do argumento”,⁴²⁵ o que implica em uma resposta bastante satisfatória também à segunda acusação que reputa insegurança face à extensa porosidade do elemento das garantias. Com isso, quer-se dizer que o modelo não se trata de um salvo-conduto para o trânsito de valores na estrutura da decisão, uma rota de fuga para o *a priori*, mas apenas de uma lente de aumento que tem por desígnio trazer à superfície traços do discurso subjacente à asserção, ou de, com as garantias, trazer ao alcance das mãos que empunham o bisturi as entranhas vivas do argumento substancial.

Por fim, cabe confrontar a alegação de insegurança jurídica no uso do propósito negocial, seja na forma de sua utilização, entre os elementos do argumento-decisão, em uma visão interelementar, ou em sua implicação jurídico-operativa no interior de cada elemento, em uma visão intraelementar. Enfrentar este questionamento, parece-nos, é exorcizar ainda o fantasma da modernidade, a missão de conferir certeza e exatidão matemática para as outras áreas do saber, de perguntar a respeito das regras para a direção do espírito desapegado de corporalidade, temporalidade e substância. Há de se ter em mente uma constatação bastante simples e banal, mas com implicações importantes para o direito: as regras poderão apontar para algum lugar, mas até um certo ponto, a partir do qual os binóculos da previsibilidade perdem o foco. Neste momento, os extremos acabam por vedar o acesso à prática da vida, e começamos a trabalhar com caricaturas: enquanto o pensamento pós-moderno é a impossibilidade das certezas, a alegoria da dúvida, o pensamento moderno é a obsessão com as certezas, com o previsível e o inevitável, quando a vida pode ser produzida a partir de estruturas lineares de compreensão, ou, dito de outra forma, como se, a partir de métodos matemático-lineares, fosse possível se reconstruir satisfatoriamente o campo das humanidades, tal qual o abuso borgeano da biblioteca de Babel em que a análise combinatória de vinte e três letras produz toda a literatura universal.⁴²⁶

Este diálogo sobre probabilidades não passou incólume a Stephen Toulmin, que, ao tratar das estruturas substanciais, propôs um retorno ao convívio com as incertezas: se, antes da

⁴²⁵ *Idem*, p. 84: “*This warrant may also belong to a field, and its truth-value would determine the extent to which the argument is logically good. In that sense, the whole point of stressing field-dependency would be to give an account of validity as a material, rather than as a formal matter. This is something which, in my view, is at the core of Toulmin’s criticism of classical logic as a tool for argument appraisal*”.

⁴²⁶ Não por outro motivo, Jorge Luis Borges utilizou, como epígrafe do conto, trecho da obra “*Anatomy of melancholy*” atribuída a Robert Burton, de 1621, em trecho no qual discorre sobre a natureza das artes literárias: “*By this art you may contemplate the variation of the twenty-three letters*”.

libertação cartesiana da razão, as religiões assumiam um papel preponderante de reconciliar as pessoas com as contingências da experiência, provendo pontos dogmáticos de estabilidade providenciais por meio dos quais poderiam manter seu compromisso com a vida à revelia de suas incertezas, o século XVII ofereceu o racionalismo como um novo estilo de filosofia. A constatação de Toulmin é a de que “(...) *um pouco deste papel de substituta da teologia sobrevive nas ciências naturais hoje*”,⁴²⁷ de maneira a sublimar as angústias da alma, tomada de êxtase e assombro, em busca de ideais de previsibilidade. Isto porque as ciências de cunho substancial podem oferecer procedimentos e expectativas, mas não previsões. Equiparar cientificidade a previsibilidade a todo custo seria, sob este raciocínio, expurgar o direito do fazer científico, e há de se colocar de volta ao debate que a certeza sobre o pensar (*cogito*) e, logo, sobre a própria existência (*res cogitans*) e sobre o mundo (*res extensa*) é, no texto original, colocada da seguinte forma: “(...) *puisque je doute, je pense; puisque je pense, j'existe*”.⁴²⁸ A dúvida é, portanto, a base, o fundamento primeiro da certeza cartesiana, a prova da razão e da própria existência. Este modo de ver é, ainda, cabe dizer, uma forma de retomada da tradição clássica, na medida em que “(...) *o ponto fundamental da doutrina aristotélica, no que toca à Retórica, reside em considerá-la do domínio dos conhecimentos prováveis, e não das certezas*”.⁴²⁹ Assim, é possível se afirmar que a segurança e a estabilidade nas ciências jurídicas, ou na aplicação de doutrinas como a do propósito negocial para nos voltarmos a nosso caso, não estão na certeza de um conteúdo decisório específico, mas de que, em algum momento, haverá uma decisão comprometida com o ordenamento, o que nos leva ao desenvolvimento da tese da imprescindibilidade do apoio positivo.

⁴²⁷ TOULMIN, Stephen. Return to Reason..., p. 209: “*Little of this role as a substitute for theology survives in the natural Sciences today*”.

⁴²⁸ DESCARTES, René. Oeuvres complètes et annexes: 22 titres annotés, complétés et illustrés, Arvensa Editions, 1971, p. 211. Em tradução livre: “*Duvido, então penso; penso, logo existo*”.

⁴²⁹ MOSCA, Lineide do Lago Salvador. “Velhas e novas retóricas: convergências e desdobramentos”. In: MOSCA, Lineide do Lago Salvador (org.). Retóricas de ontem e de hoje. São Paulo: Associação Editorial Humanitas, 3ª edição, 2004, p. 20: “*Por essa razão, o seu campo é o da controvérsia, da crença, do mundo da opinião*”.

IV. 4. 5. O APOIO DA VONTADE E A SUA IMPRESCINDIBILIDADE

Uma vez levantada a relação nem sempre harmoniosa entre apoio e garantias, e afastado o espectro do relativismo, é necessário voltar a atenção para a fundamentação remota e o seu papel no argumento-decisão que se desenvolve no campo jurídico-tributário. Retoma-se, assim, a aproximação de Otto Bird entre “*Os usos do argumento*”⁴³⁰ e o Livro I da Retórica de Aristóteles,⁴³¹ que distingue aqueles lugares-comuns (“tópicos gerais”), aplicáveis indistintamente à matemática ou ao direito, a partir dos quais é possível uma afirmação, um silogismo, a respeito tanto de um ou de outro campo, dos lugares particulares (“tópicos especiais”), aqueles “(...) *extraídos de premissas particulares de cada espécie e de cada gênero*”⁴³² ou, para nos atermos a nosso vocabulário, específicas de cada campo. Desta maneira, nas matemáticas, há premissas a partir das quais não se pode deduzir nenhuma conclusão moral, enquanto que, no domínio moral, há premissas que não se aplicarão às matemáticas,⁴³³ pois pertencentes a campos diferentes. Indaga-se: o modelo de argumentação substancial não seria, portanto, uma forma de distinguir ou “(...) *lidar com os entimemas, as espécies e os lugares-comuns dos quais devem ser extraídos*”⁴³⁴ em busca das “(...) *premissas particulares de cada gênero*”,⁴³⁵ ou, como convencionamos chamar, campo? Porque, “(...) *uma vez que estejam estas distinguidas, poderemos nos ocupar de cada uma separadamente*”⁴³⁶ e, então, “(...) *tentar descobrir os elementos dos quais cada uma é composta e as premissas que cabe a cada uma empregar*”.⁴³⁷ Em julho de 2002, mais de quarenta anos depois da primeira edição de “*Os usos do argumento*”, Stephen Toulmin relatou que: “*Se estivesse reescrevendo este livro hoje, eu*

⁴³⁰ TOULMIN, Stephen. Os usos do argumento..., p. X: “(...) *no fim das contas, Otto Bird tinha chamado a atenção para um ponto importante*”.

⁴³¹ ARISTÓTELES. Retórica. São Paulo: Editora Edipro, tradução de Edson Bini, 2013. A referência de Otto Bird é, portanto, à obra representada, no *corpus aristotelicum* como (1354a), I.ii.12, na numeração de August Immanuel Bekker, segundo o padrão da *Revised Oxford Translation*.

⁴³² *Idem*, p. 52 (I.ii.18). A edição consultada disponibiliza, ainda, em nota de rodapé, a tradução alternativa de Rudolf Kassel: “*Há, entretanto, também lugares-comuns especiais que são baseados em proposições aplicáveis exclusivamente a grupos ou gêneros particulares*”.

⁴³³ *Ibidem* (I.ii.21): “(...) *na física há premissas das quais não se pode deduzir qualquer entimema ou silogismo relativos à moral, ao passo que no domínio desta há premissas que não se aplicarão à física*”.

⁴³⁴ *Ibidem* (I.ii.31).

⁴³⁵ *Ibidem* (I.ii.33).

⁴³⁶ *Ibidem*.

⁴³⁷ *Idem*, p. 53 (I.ii.36).

aduziria a distinção que Aristóteles faz entre tópicos 'gerais' e tópicos 'especiais'”,⁴³⁸ porém com um objetivo específico, o de “(...) lançar luz sobre os diversos tipos de 'apoio' que servem de base em diversos campos da prática e da argumentação”.⁴³⁹

Quando se indaga sobre por qual motivo uma garantia serviria como ponte condutora dos dados para a conclusão se presume também que “(...) *por trás de nossas garantias normalmente haverá outros avais*”,⁴⁴⁰ e deve se ter em conta que o tipo de apoio variará de um campo de argumento para outro. Porém, ao descrever as garantias como afirmações-pontes de caráter hipotético e o apoio como afirmações categóricas de fato,⁴⁴¹ o objetivo é, em termos simples, tratar da garantia como uma afirmação feita pelo enunciador para explicar por que foi de D a C, enquanto que o apoio é aquilo que se oferece quando o interlocutor pede mais, ou pergunta o que legitima esta garantia que se ofereceu. Se é fato que existem garantias da passagem das bases fáticas da vida quotidiana para as conclusões ou disposições do julgador, é certo também, ao menos em um campo específico, o do direito e dos homens e mulheres que vivenciam a sua prática, que o apoio assume uma função estabilizadora do argumento; de outro lado, cria um ônus ao aplicador que decida enfrentá-lo. Trata-se, portanto, do lastro ou contrapeso que ancora a moral e os saberes a uma determinação democrática, e pode ser visto como um “obstáculo forte”, uma parede que, para ser vencida por este hipotético interlocutor, precisaria primeiro ser derrubada, rumo a uma “quase intransponibilidade”. Enquanto que a garantia não, ela pode ser simplesmente descartada com uma afirmação do tipo “*não aceito porque eu não concordo*”. O apoio não pode ser afastado tão facilmente pelo aplicador/desafiador. Aliando-se estas considerações com a flexibilidade dos elementos do modelo, quando nos voltamos especificamente ao campo do direito, é possível se afirmar com bastante tranquilidade que o apoio apontará, necessariamente, para o direito posto, e com esta constatação se reconcilia a argumentação com uma forma específica de positivismo.

Observa-se que a abertura a normas principiológicas e mesmo à apreciação das especificidades do caso concreto não são rechaçados por considerável parte dos juspositivistas

⁴³⁸ TOULMIN, Stephen. Os usos do argumento..., p. XI.

⁴³⁹ *Ibidem*.

⁴⁴⁰ *Idem*, p. 149.

⁴⁴¹ *Idem*, p. 151.

que, pelo contrário, destacam o poder discricionário do aplicador.⁴⁴² Trata-se, pois, da defesa de uma aplicação do direito que aceita “(...) a influência de fatores externos (...) sem abandonar as conquistas do positivismo jurídico (metódica jurídica)”⁴⁴³ na medida em que integra a estrutura do argumento-decisão ao lado dos demais elementos, e não sem manifestar uma carga ou tensão: como visto, cada um dos componentes da estrutura argumentativa orbita a alegação repelindo-se e atraindo-se mutuamente, constituindo um jogo de tiranias cujo equilíbrio é mantido apenas enquanto polarizado pelo campo em um tempo e em um lugar, pois aplicar o direito não é um compromisso mecânico com a lei; é, antes de tudo, o ato de tomar uma decisão e então fundamentá-la. A opção pelo positivismo em sentido estrito não deixa de ser, ademais, a admissão da existência do enorme “(...) risco metodológico de se defender boas intenções por meio de flexibilizações de fundamentação legal”;⁴⁴⁴ o que poderia levar à submissão cega aos valores e à colonização dos demais elementos argumentativos pela sede tirânica da garantia.

Uma vez abertos à crítica de Stephen Toulmin e Albert Jonsen à aplicação cega do direito positivo,⁴⁴⁵ encaminha-se o problema sobre a certeza quanto ao decidido a partir do enfoque sobre o apoio ao argumento que, no direito, necessariamente exige a presença do direito posto, sob pena de se relegar o jurisdicionado ao sabor acidental dos valores do aplicador. Exorcizado o estigma de Gustav Radbruch, acompanhamos as considerações de Dimitri Dimoulis no sentido de que: (i) o positivismo não impede a avaliação moral, nem a crítica ao direito, ou, em outras palavras, não legitima o direito positivo; (ii) não é recomendável demonizar o positivismo com acusações fantasiosas, como teoria ultrapassada que não dá conta da realidade, enquanto que “(...) se constata mundialmente sua vitalidade teórica”;⁴⁴⁶ por outro lado, ainda no contexto desta consideração, há de se ter em conta, como se demonstrou anteriormente, que o positivismo jurídico sofre “(...) críticas que lhe atribuem (imputam?) posicionamentos e posturas que não

⁴⁴² DIMOULIS, Dimitri e LUNARDI, Soraya Gasparetto. “O positivismo jurídico diante da principiologia”, In: DIMOULIS, Dimitri e DUARTE, Écio Oto (coord.). Teoria do direito neoconstitucional – superação ou reconstrução do positivismo jurídico?, São Paulo: Editora Método, 2008, p. 195.

⁴⁴³ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Op. Cit.* Economicização..., p. 140.

⁴⁴⁴ *Idem*, p. 142.

⁴⁴⁵ TOULMIN, Stephen Edelson, JONSEN, Albert R. The Abuse of Casuistry – a History of moral reasoning, California: University of California Press, 1988.

⁴⁴⁶ DIMOULIS, Dimitri. Positivismo jurídico – introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político. São Paulo: Editora Método, 2006, p. 273.

*se encontram nas obras de seus partidários*⁴⁴⁷ e, por fim, (iii) deve haver um compromisso ou busca do ideal de neutralidade, mesmo a partir da premissa de que não poderá ser atingido. Não é admissível que o ordenamento seja abandonado ou negado como faz a postura desconstrutivista que se vale do texto como pretexto de agnosticismo e de destruição.⁴⁴⁸

O positivismo não bloqueia a reflexão do aplicador sobre o direito, mas dificulta a transposição da barreira do direito posto quando as garantias são com ele conflitantes, em prestígio à expressão do poder majoritário. É dizer: “(...) *não impede, nem deveria impedir (...) nosso inconformismo com o direito ‘como ele é’*”,⁴⁴⁹ e nem poderia, pois a aplicação não parece ser uma atividade maquínica de encaixe objetivo do fato à norma, mas uma atividade humana e, como tal, transmite anseios e visões de mundo do aplicador: a “(...) *linguagem corrente terá de ser abordada como algo de natural, como intrínseca ao ser humano, como algo a ser descrito a partir desta base*”.⁴⁵⁰

IV. 5. LIMITAÇÕES ARGUMENTATIVAS DO RECURSO AO PROPÓSITO NEGOCIAL EM DECISÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO

IV. 5. 1. A VEDAÇÃO DA INTERPRETAÇÃO ANALÓGICA

Diante da ausência de uma razão prévia posta (*logos*) para a solução de problemas da vida (G),⁴⁵¹ ou, em outras palavras, de inexistência da indicação de um fundamento remoto obrigatório ($\neg B$) para aquele que opera no campo jurídico, seria possível se apontar uma alogia. Assim, àquele a quem incumbe a solução de tal contenda, uma vez que não pode se furtar a

⁴⁴⁷ DIMOULIS, Dimitri e LUNARDI, Soraya Gasparetto. “O positivismo jurídico diante da principiologia”, In: DIMOULIS, Dimitri e DUARTE, Écio Oto (coord.). Teoria do direito neoconstitucional – superação ou reconstrução do positivismo jurídico?, São Paulo: Editora Método, 2008, p. 180. Do que decorre a recorrente menção “(...) à ‘falácia do espantalho’ (*straw man fallacy*), que ocorre quando se critica uma caricatura das ideias do adversário facilmente ‘desmontável’ em vez do verdadeiro conteúdo de seus posicionamentos”.

⁴⁴⁸ *Ibidem*.

⁴⁴⁹ *Idem*, p. 274.

⁴⁵⁰ SUMARES, Manuel. Sobre ‘Da certeza’ de Ludwig Wittgenstein – um ensaio introdutório. São Paulo: Edições Contraponto, 1994, p. 46.

⁴⁵¹ Realizaremos a substituição de *data* (D) por *grounds* (G) ao tratar de analogia, pois se trata, antes, da comparação de duas “bases” fáticas, de modo que não parece totalmente adequado se falar em “dados”.

decidir, a lei determina⁴⁵² a busca de casos que guardem semelhanças de família com aquele que se apresenta em juízo. O “caso semelhante” (G’), por seu turno, tem um apoio correspondente (B), que passará a dar suporte à decisão (C) do aplicador para o primeiro caso, de maneira a derruir a alogia, o que se pode chamar, portanto, de aplicação analógica do direito. Nela, como se percebe, reconstrói-se a razão perdida por meio da comparação de dois fatos diferentes, porém similares, ou, para nos valermos dos instrumentos do modelo adotado, dos dados (D) ou *grounds* (G) da alegação. Segundo esta técnica, o aplicador se lança ao exercício contrafactual de afirmar que, fosse G’ o problema (sabemos que não o é), então, provavelmente, aplicaria o fundamento B para chegar a C. No entanto, G’ é muito similar a G e, portanto, à falta de um texto mais adequado, e diante da obrigatoriedade de emitir uma asserção válida segundo os critérios de seu campo, usará B para alcançar C. O intérprete autêntico está autorizado a considerar G “muito similar” a G’, a ponto de fazer com que comunguem do mesmo apoio, com base “(...) *na ideia de igualdade e de justiça formal, já que prescreve que fatos semelhantes tenham a mesma forma de julgamento*”,⁴⁵³ na ausência de norma específica para um deles.

O percurso deste tipo específico de discurso racional do campo jurídico envolve, portanto, ao menos três estruturas argumentativas bastante distintas, ou, como é possível chamar, aplicação analógica *lato sensu*: em primeiro lugar, o aplicador deve considerar que G é semelhante a G’ conforme um critério e uma finalidade; em seguida, elaborar uma conclusão C a partir de G’ com apoio em B como fundamento remoto válido; por fim, realizar a aplicação analógica *stricto sensu* que consiste em, a partir de G, chegar também a C com base em B. Observe-se, ademais, que a aplicação do modelo para a decomposição desta operação facilita a sua distinção da chamada “interpretação extensiva”, onde não há integração, não há G’, mas mera “interpretação analógica”, ou uma “(...) *analogia por compreensão*”,⁴⁵⁴ discurso que serviu aos defensores de uma pretensa completude do ordenamento como escudo retórico, pois, por meio deste expediente, teria passado a ser possível “fazer direito” sem o fardo de se

⁴⁵² Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) – “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia”.

⁴⁵³ ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da..., p. 280.

⁴⁵⁴ *Idem*, p. 281.

reconhecer a lacuna, ou incompletude do sistema.⁴⁵⁵ Aceitá-lo é admitir também a limitação da “(...) *capacidade criativa do intérprete em inovar o ordenamento (...), preservando-se, assim, a segurança jurídica*”.⁴⁵⁶

Trata-se, ainda, da descoberta de uma postura metodológica, por meio da qual transparecem duas formas distintas do fazer científico: se toda lacuna, todo silêncio do legislador, é “eloquente”, ou um ato racionalizado, é porque, no sistema cartesiano do direito não há espaço para a falha e, neste mundo hipotético, até mesmo os menores desvios do discurso são obra da antevidência do método jurídico e apontam para um querer positivo. Na acepção específica de elemento integrador da legislação, no entanto, deixa-se de lado a infalibilidade linear do legislador racional e a analogia pode ser entendida como desdobramento da igualdade contextual, utilizando-se o texto como apoio para decidir sobre aquelas circunstâncias originalmente não previstas, de maneira que situações análogas recebam tratamento semelhante.⁴⁵⁷ O que se percebe é um deslocamento da cognoscibilidade do ordenamento por meio de ideais de racionalidade, precisão e certeza rumo a algo que se aproxime mais de uma postura prática de aplicação na medida em que procura meios para lidar com as incertezas e imprecisões, de maneira a compor aquela que seria uma prestação jurisdicional razoável para um dado problema da vida. Em outras palavras, a tentativa de recomposição entre os ideais de racionalidade (“*rationality*”) e de razoabilidade (“*reasonableness*”), o que passa pela admissão sobre a possibilidade de se viver sem certezas absolutas.⁴⁵⁸

A questão granjeia centralidade a partir da apreciação econômica dos negócios jurídicos, por meio da qual se impede que o contribuinte organize a sua atividade de maneira a evitar o

⁴⁵⁵ *Ibidem*: “A ideia aqui era a de, defendendo o dogma da plenitude do ordenamento jurídico, permitir a formação de novas regras e princípios sem ter de reconhecer a existência de uma lacuna (que demandasse a integração analógica)”.

⁴⁵⁶ *Ibidem*: “Defender uma decisão jurídica com base em argumentos próprios da interpretação extensiva parece menos comprometedor (...) do que alegar (...) o preenchimento de uma lacuna”.

⁴⁵⁷ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015, 745: “A analogia encontra seu fundamento na igualdade”.

⁴⁵⁸ TOULMIN, Stephen. Return to reason. Cambridge: Harvard University Press, 2001, pp. 01-02. Para Stephen Toulmin, racionalidade e razoabilidade seriam conceitos complementares, que foram cindidos em determinado momento do fazer científico: “*Intellectuals in the year 2000 (...) have inherited a family of problems about the idea of Rationality and its relations to those of necessity and certainty. But they tend to ignore the more practical, complementary idea of Reasonableness, or the possibility of living (...) without any absolute necessities or certainties (...). In focusing attention on rationality, however, whether to praise it or to challenge it, academic writers have neglected to analyze the complementary concept of reasonableness*”.

fato gerador e, ao mesmo tempo, garantir o resultado econômico pretendido, o que, no entendimento de Dino Jarach, configuraria uma forma de tributação por analogia.⁴⁵⁹ Uma vez analisado o uso do propósito negocial nos diferentes momentos da estrutura argumentativa pelo CARF, e elaborada a crítica ao seu uso como apoio, na averiguação sobre os efeitos decorrentes da constatação de sua ausência no negócio jurídico praticado, propõe-se a apreciação crítica do Acórdão nº 1401-00.582,⁴⁶⁰ em que se retratou a configuração de uma operação do tipo “casa e separa”. As provas colhidas pela autoridade fiscal, tais como a efemeridade das associações, a subscrição de novas ações de uma sociedade anônima, com incorporação da reserva de capital havida e a posterior cisão parcial e seletiva da companhia investida com versão de ativos aos antigos sócios (D/G) foram suficientes para que o conselheiro que redigiu o voto vencedor concluísse que o contribuinte fez uso de uma concatenação de “(...) *negócios típicos produzindo um efeito atípico (...) usando ‘norma de cobertura’ sem propósito negocial algum que protegeria a conduta analisada*” (W). Tratou de explicar, ainda, que o propósito negocial seria “(...) *elemento importante no processo de interpretação do fato para a formação da convicção do julgador*”. A descrição da operação, além disso, conformou, ainda no plano das garantias (W), a figura do negócio jurídico indireto, neste caso, da venda da participação societária.

É necessário, antes mesmo de avançar, notar que, na ementa da decisão, tomou-se o cuidado de explicar que o mero negócio jurídico indireto, assim entendido como o alcance de um resultado típico por meio de um caminho não usual, não é, *per se*, suficiente para tornar eficaz o procedimento adotado pelo contribuinte. O negócio será inoponível à ação estatal “(...) *quando, como é o caso concreto, sem propósito negocial algum, visto de seu todo, visar a mera economia de tributos*”. Logo, *a contrario sensu*, havendo demonstração da intenção negocial, não caberá a desconsideração do negócio jurídico. Em seguida, procede-se à tipificação da conduta atípica: “(...) *houve, por conseguinte, fraude à lei do imposto de renda que comanda a tributação do ganho de capital*”. A dificuldade advém, uma vez mais, no momento em que se afasta a multa qualificada, concluindo os julgadores que o contribuinte não teria agido com “(...) *o dolo necessário à qualificação*”. Os limites entre os apoios e as garantias são rompidos e não há clareza sobre a fundamentação última da decisão. Contudo, deixemos esta constatação de

⁴⁵⁹ JARACH, Dino. “Hermenêutica no direito tributário”. In: MORAES, Bernardo Ribeiro e outros (coords.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 1975, p. 102.

⁴⁶⁰ Acórdão CARF nº 1401-00.582, “Caso Vera Cruz”, sessão de 29/06/2011.

lado por um momento, em que pese a sua gravidade. Tome-se, por hipótese, que a desconsideração levada a termo pela turma julgadora tenha sido válida segundo os critérios de nosso campo para entender melhor o que acaba de ocorrer para, então, retomarmos a consideração de Dino Jarach.

Segundo o argumento-decisão descrito na ementa, os conselheiros entenderam que o contribuinte estruturou o seu negócio de maneira a se furtar ao cometimento do fato gerador do imposto de renda. Logo, segundo a seguinte estrutura lógico-substancial: a sucessão de negócios e eventos societários (G) não pode, presumivelmente, ser gravada por tributos (C), pois não há, na legislação tributária, um fundamento adequado para esta operação ($\neg B$), a menos que se trate de negócio jurídico indireto desprovido de propósito negocial (R). Uma vez acionado o elemento de refutação, passou-se à construção do seguinte itinerário racional, realizado em pelo menos três etapas. Em primeiro lugar, realizou-se a asserção de natureza contrafactual: caso estivéssemos diante do negócio jurídico direto, ou seja, a venda de participação societária, (G'), haveria tais e tais tributos (C'), com base na legislação do imposto de renda (B). Em seguida, constatou-se que o resultado econômico de ambas operações, G e G', teria sido o mesmo, então, estaríamos diante de um caso "muito semelhante" quanto aos resultados e, portanto, caberia tratamento isonômico aos contribuintes que enveredassem por estes dois caminhos, pois, ao fim do dia, amealhariam os mesmos quocientes. Por fim, G e G' devem implicar, indistintamente, C', pois partilham do mesmo apoio B. Com base nestas considerações, optou-se pela manutenção do auto de infração quanto ao principal. A constatação, feita a partir de mecanismos lógicos adequados para o direito, aponta para a conclusão, de um lado, do recurso ao expediente da integração analógica em casos de planejamento e, de outro, de que uma forma especial de consideração econômica tem frequentado com vigor a mais alta corte administrativa federal no âmbito tributário, não tendo sido diferente, por exemplo, o que ocorreu em decisões ainda mais recentes que se debruçaram sobre operações similares, como o já analisado Acórdão nº 2202-002.732.⁴⁶¹

Se, antes mesmo da edição do Código Tributário Nacional, a doutrina se posicionava de maneira contrária ao uso do argumento analógico em direito tributário, o § 1º do art. 108,⁴⁶² ao

⁴⁶¹ Acórdão CARF nº 2202-002.732, "Caso Café 3 Corações", sessão de 12/08/2014.

⁴⁶² Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) – "Art. 108 (...) § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei".

vedar a chamada “analogia gravosa” ou punitiva, restringiu seu âmbito de utilização apenas a situações que não impliquem imposição fiscal,⁴⁶³ o que foi traduzido pelos tribunais judiciais como ideia de analogia “*in bonam partem*”.⁴⁶⁴ Assim, o uso da técnica analógica tem sua eficácia argumentativa duplamente limitada, seja por considerações de garantia que pugnam pelo primado da segurança jurídica, seja por asserção expressa de apoio com base na lei tributária.⁴⁶⁵ O raciocínio de que, diante de G e de G’, encontremos manifestações de capacidade contributiva equivalentes, em que pese a adoção, em G, de um caminho não contemplado pelo legislador, aliado ao fato de alguns ordenamentos jurídicos, como o alemão, empregarem “(...) *a analogia para os casos de abuso de formas jurídicas*”,⁴⁶⁶ deve ser colocado ao lado do fato de que nem toda capacidade contributiva deve ser objeto de tributação, sendo possível se entender a previsão de competência residual como argumento suficiente para se compreender que a “(...) *repartição de competências tributárias deixou uma série de situações de lado*”.⁴⁶⁷ De outro lado, deve-se acentuar que a legalidade “(...) *não esgota (...) o campo reservado à competência do ente tributante*”, que poderá escolher quais fatos da vida serão geradores de tributos.⁴⁶⁸

Não parece correto, entretanto, cogitar-se de norma proibitiva de resultado econômico equivalente,⁴⁶⁹ que implicaria discussão a respeito da validade da escolha de um negócio jurídico reputado “indireto” com relação a outros que poderiam ser chamados “típicos” ou “normais”, vocabulário que, por si só, já denota a extensão do problema, que necessariamente redundaria ou em uma interpretação de cunho essencialista ou representacionalista por parte do aplicador, que precisaria indagar se a operação se escampou da essência ou núcleo do negócio,

⁴⁶³ ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da..., p. 280.

⁴⁶⁴ *Idem*, pp. 283-284. “(...) *a vedação da aplicação da técnica analógica restringe-se à situação gravosa ao contribuinte, sendo utilizada como forma de regulação de situações de lacunas, em matérias como procedimentos ou mesmo situações benéficas*”. O autor colaciona farta jurisprudência, administrativa e judicial, para embasar a sua afirmação.

⁴⁶⁵ *Idem*, p. 287.

⁴⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015, p. 746.

⁴⁶⁷ *Ibidem*.

⁴⁶⁸ *Ibidem*: “(...) *os fenômenos (...) submetidos à tributação nem de longe têm o condão de esgotar o universo de manifestações de capacidade contributiva*”.

⁴⁶⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário, São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 199. O autor, com base em Domenico Rubini e Tulio Ascarelli, assente que a ideia de “(...) *negócio indireto só pode ser considerada diante da existência, em determinado ordenamento jurídico, de uma norma que proíba um resultado econômico equivalente*”.

ou a necessidade de a lei realizar esta previsão, o que implicaria uma dificuldade de aplicação tópica, dada a riqueza da experiência do vivido frente ao engessamento da escrita jurídica do legislador. Observe-se, por exemplo, o Acórdão nº 1301-001302,⁴⁷⁰ em que a empresa S tinha, em seu quadro societário, além de acionistas pessoas físicas, duas holdings, H1 e H2. Os acionistas assinaram contrato de alienação da empresa S para a empresa P, que, por sua vez, exigiu, para a conclusão do negócio, por uma questão eminentemente regulatória, uma reorganização societária consistente na criação de duas novas holdings constituídas entre P e os acionistas pessoas físicas, com a condição, ainda, que elas não adviessem da cisão de H1 e H2, previamente existentes. Assim, em agosto de 2007 foram criadas as novas holdings, NewCo1 e NewCo2, com capital social de R\$ 1 mil cada uma. Em setembro, as antigas holdings H1 e H2 cancelaram as quotas dos sócios e transferiram as ações da empresa S para as pessoas físicas. Em novembro, no mesmo dia, a NewCo1 aumentou seu capital social para R\$ 881 milhões, e as quotas emitidas foram subscritas e integralizadas pelas pessoas físicas com ações da empresa S. A NewCo2, em seguida, realizou o aumento do seu capital social no mesmo valor, e as quotas foram subscritas e integralizadas com as quotas da NewCo1. O resultado do dia foi que a NewCo1 passou a ser a única acionista da empresa S e a NewCo2 a única sócia da NewCo1. Em novembro do mesmo ano, a NewCo2 foi vendida para a empresa P por R\$ 2,1 bilhões. Como os direitos foram destacados do patrimônio dos sócios pessoas físicas, houve tributação definitiva de imposto de renda à alíquota fixa de 15%.

A autoridade fiscal entendeu ter havido simulação e fraude à lei, pois o negócio poderia ter sido realizado de maneira muito mais simples, alienando-se diretamente as ações de S detidas pelas antigas holdings H1 e H2 diretamente para a empresa compradora P, o que poderia ser visto como um negócio jurídico “direto”, que implicaria o recolhimento de IRPJ e CSL em um percentual de aproximadamente 34%, ao qual, devido ao lançamento de ofício, adicionou a multa qualificada e os juros correspondentes. A opção por realizar a operação de modo “indireto” apenas se deu em defluência da economia tributária. O voto vencedor no CARF identificou a simulação como principal fundamentação do Termo de Verificação Fiscal e, segundo seu entender, haveria dois critérios para verificar a prevalência das estruturas. Em primeiro lugar, haveria de se verificar a existência de causa jurídica e, em segundo lugar, a

⁴⁷⁰ Acórdão CARF nº 1301-001302, “Caso Suzano Petroquímica”, sessão de 09/10/2013.

coerência entre a forma e o conteúdo ou substrato econômico da operação. O conselheiro entendeu que a causa existia, pois as pessoas físicas de fato desejavam alienar a sua participação e se retirar da sociedade. Ademais, a redução de capital e entrega de acervo patrimonial é prevista pelo art. 22 da Lei nº 9.249/95, e não haveria de se cogitar, portanto, em uma forma de distribuição disfarçada. Por outro lado, forma e conteúdo seriam consentâneos, pois o contrato foi assinado com a compradora P (“*signing*”), mas seu fechamento (“*closing*”) estava condicionado a esta reestruturação, etapas que passam a ser reconhecidas a partir da análise do caso em concreto, ainda que não sejam comuns às operações de alienação de participação em sociedades em geral.

Note-se, portanto, a partir da análise apenas deste caso, a dificuldade para se editar norma proibitiva de resultado equivalente, ou a pluralidade de negócios jurídicos reputados “indiretos” para se alcançar o mesmo resultado econômico, neste caso a alienação de participação societária. Ainda que se restrinja a proibição do negócio jurídico atípico àqueles casos em que não houve propósito negocial, continuaremos a esbarrar no mesmo problema de esgotamento das possibilidades do devir, pois a questão passaria ou ao espectro de discricionariedade do aplicador, ou a uma difícil tentativa de positivar os critérios de observação de sua existência. Neste caso em especial, seria possível se afirmar que a reestruturação demonstrou um propósito negocial tão evidente que estaria prevista de maneira expressa em contrato como condição para a consecução da transação, mas tanto é possível uma posição diferente que, neste mesmo caso, a autoridade fiscal realizou a autuação por nela enxergar uma simulação.

Outra estratégia de abordagem aventada pela doutrina é entender o negócio jurídico indireto como aquele desprovido de causa jurídica.⁴⁷¹ Neste caso, o caráter indireto do negócio resultaria “(...) *da aplicação oblíqua, anômala ou inusual da função típica (causa abstrata) de terminado tipo negocial para a obtenção de um escopo socioeconômico (causa concreta) que*

⁴⁷¹ No recurso nº 133.140, em caso de ágio na emissão de ações, o então 1º Conselho de Contribuintes proferiu, em sessão de 09/09/2003, decisão favorável ao contribuinte. De sua fundamentação se extrai o seguinte trecho: “*Configura-se negócio jurídico indireto, quando um contribuinte se utiliza de um determinado negócio, típico ou atípico, para obtenção de uma finalidade diversa daquela que constitui a sua própria causa*”. Edmar Oliveira Andrade Filho, ao analisar a decisão, conclui: “(...) *o que poderia contaminar esse modelo seria unicamente a falta de sinceridade dos atos e negócios entabulados*” (cf. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário, São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 203).

não lhe é trivial".⁴⁷² Contudo, dois pontos transparecem desta constatação: (i) em primeiro lugar, é possível que o negócio praticado seja "(...) *válido e eficaz se a causa abstrata do negócio típico (...) for respeitada e servir de meio adequado para a realização da causa concreta*", o que implicaria um negócio jurídico indireto não necessariamente patológico. Fábio Piovesan Bozza oferta, como exemplo, o contrato de compra e venda com pacto de retrovenda de imóvel utilizado como garantia. Por outro lado, se abandonada a causa, utilizando-se este mesmo contrato não mais como meio indireto de obtenção de uma garantia, mas por exemplo, para disfarçar "(...) *um mútuo usurário, mediante o emprego do artifício de cobrar um preço (...) superior fundado na valorização do imóvel*",⁴⁷³ enquanto que a verdadeira razão é a cobrança de juros superiores ao permitido, então estaremos diante de outros vícios, como, neste caso, a fraude à lei.⁴⁷⁴ E, (ii) em segundo lugar, uma vez constatado um negócio jurídico indireto por simulação não fraudulenta, ainda que considerada a desconsideração do negócio praticado, a tributação continuará a recair sobre a finalidade econômica, o que implica, ainda, a integração analógica gravosa.

Parece-nos, portanto, que, diante de um quadro de ausência de direito posto a respeito da tributação de negócios jurídicos de acordo com a sua finalidade econômica, não é possível se proceder à aplicação da analogia gravosa, seja com base na segurança jurídica, seja por decorrência da vedação do Código Tributário Nacional. Por outro lado, como exercício de *lege ferenda*, não nos parece possível a via da proibição de resultado equivalente, apta a invalidar a opção de meios alternativos para a realização de negócios jurídicos, parecendo-nos menos problemática, em princípio, a possibilidade extraordinária da analogia viabilizadora de incidência tributária em casos excepcionálíssimos, o que, no ordenamento brasileiro atual, não é uma realidade e que, para ser criada, precisaria obedecer a critérios aptos a evitar a consideração de qualquer caso como "muito similar" a outro, tido como fato gerador de algum tributo, além de aspectos formais, tendo, como mais evidente, previsão em lei complementar.

⁴⁷² BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, p. 178.

⁴⁷³ *Idem*, p. 181.

⁴⁷⁴ *Idem*, p. 180. Com base em palestra de Tercio Sampaio Ferra Junior proferida no Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Fábio Piovesan Bozza deriva que: "(...) *no negócio jurídico indireto, as partes almejam tanto o fim típico como o fim atípico do negócio escolhido, ao passo que no negócio simulado, as partes procuram atingir somente o fim atípico*".

Alinhamo-nos, portanto, ao raciocínio esposado por Luís Eduardo Schoueri⁴⁷⁵ de que, em regra, a capacidade contributiva manifestada pelo contribuinte que não pratica fato gerador típico está fora do âmbito da competência do ente tributante, ainda que o resultado econômico seja equivalente àquele obtido por outro contribuinte que, para tanto, incorreu no fato gerador.

IV. 5. 2. IMPLICAÇÕES ESTRUTURAIS SOBRE O ARGUMENTO-DECISÃO

Algumas limitações ou dificuldades podem, enfim, ser delineadas no uso do propósito negocial. Em primeiro lugar, diante da ausência da definição de critérios, dificulta-se a caracterização de sua ausência ou presença, o que, por consequência, devolve ao âmbito da subjetividade do aplicador o ônus argumentativo de demonstrá-lo, ou, mesmo, a possibilidade de classificar tal elemento no rol dos indiferentes jurídicos, discussão diletante e, até mesmo, desnecessária para a resolução do conflito. Assim, a exemplo do ocorrido no Acórdão nº 1402-001.472,⁴⁷⁶ em um primeiro momento se concebeu que o propósito negocial estaria melhor colocado no capítulo das provas (D), como mais um elemento indiciário, entre tantos outros.⁴⁷⁷ Contudo, ao se continuar a leitura, percebe-se um segundo uso, no mesmo argumento-decisão. A certa altura, as provas serviriam para “(...) *reduzir a níveis toleráveis o grau de subjetivismo que por certo sempre existirá*”, de maneira que da análise dos fatos é que será possível se notar “(...) *a presença de motivos não predominantemente tributários congruentes entre si*”. Ao se adotar outra forma de dizer, os dados indicarão a ausência ou presença de propósito negocial, agora entendido como garantia (W) ou refutação (R). Aparentemente ao menos, nada impede que um vetor retórico seja utilizado em diferentes momentos lógico-substanciais da fundamentação do ato de decidir, pois há de se levar em conta que uma expressão, assim como um argumento ou “(...) *uma palavra não é um cristal, transparente e inalterado, é a pele de um*

⁴⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015, pp. 745-746.

⁴⁷⁶ Acórdão CARF nº 1402-001.472, “Caso Globo”, sessão de 09/10/2013.

⁴⁷⁷ *Idem*. O propósito negocial deveria ser observado ao lado de elementos tais como a “(...) *publicidade das ocorrências (...), a proximidade de datas, a inexplicada diferenciação dos valores (...), a ocorrência de operações dentro do mesmo grupo econômico, ou entre pessoas ligadas por algum vínculo de associação*”.

pensamento vivo e deve variar imensamente em cor e conteúdo de acordo com as circunstâncias e o tempo em que ela é usada”,⁴⁷⁸ como ponderou o *Justice Holmes*.

Em outros casos, o propósito negocial foi alçado dos dados para um elemento de refutação argumentativa, convalidando a existência e validade do negócio jurídico, como ocorreu no Acórdão nº 1103-001.123.⁴⁷⁹ A seguir o raciocínio demonstrado pelo voto condutor da decisão, foi possível também se estabelecer uma estrutura indiciária que apontava para uma patologia, salvo se demonstrado, como de fato foi, o propósito negocial. E se adicionou uma refutação do tipo “*ainda que*”: mesmo diante de sua ausência, não se estaria diante de uma garantia válida, pois carecedora de apoio. Há de se observar que a garantia, nesta acepção, foi entendida como critério, mesmo sentido adotado pelo Acórdão nº 3201-001.889,⁴⁸⁰ segundo o qual, ainda que a conduta “(...) *contrarie alguns vetores axiológicos do ordenamento*”, deve prevalecer, antes, a legalidade. Assim, ainda que a vontade do intérprete autêntico seja a de desconsiderar o negócio jurídico, e ainda que não fazê-lo contrarie os seus valores pessoais, no entendimento destas duas decisões deverá preponderar o apoio sobre as garantias.

Há de se observar, por outro lado, ao colocarmos em uso o modelo como forma de decomposição dos elementos, que por vezes foi difícil afirmar com segurança que o propósito negocial foi utilizado como base ou garantia da decisão, como ocorreu no Acórdão nº 1402-001.472,⁴⁸¹ em que a sua ausência foi utilizada como uma garantia (W) pelo Termo de Verificação Fiscal, enquanto que o voto do conselheiro relator, apesar de entender que ele estaria melhor alocado entre as provas (D), utilizou-o como elemento de refutação à desconsideração, da mesma forma que ocorreu no Acórdão nº 1103-001.123.⁴⁸² Aceitar tal prova, ou seja, a presença de propósito negocial, foi suficiente para refutar a simulação. Se uma acepção possível da garantia é a condição bastante e suficiente para o convencimento do aplicador, ou seja, para que ele realize a passagem de D a C, então é possível se afirmar que ele funcionou ao mesmo tempo em três elementos do argumento: como prova (D), garantia (W) e refutação (R).

⁴⁷⁸ Justice Oliver Wendell Holmes, Jr., no caso *Towne v. Eisner*, 245 U.S. 418 (1918): “*A word is not a crystal, transparent and unchanged, it is the skin of a living thought and may vary greatly in color and content according to the circumstances and the time in which it is used*”.

⁴⁷⁹ Acórdão CARF nº 1103-001.123, “Caso Daycoval”, sessão de 21/10/2014.

⁴⁸⁰ Acórdão CARF nº 3201-001.889, “Caso Calçados Freitas”, sessão de 25/02/2015.

⁴⁸¹ Acórdão CARF nº 1402-001.472, “Caso Globo”, sessão de 09/10/2013.

⁴⁸² Acórdão CARF nº 1103-001.123, “Caso Daycoval”, sessão de 21/10/2014.

Duas estruturas podem ser isoladas a partir destas fontes de consulta. A primeira delas é aquela que, mesmo diante de indícios de que houve uma operação simulada, havendo a demonstração efetiva do propósito negocial, a operação será oponível ao Estado. Tal percurso ficou bastante claro com a análise do Acórdão nº 1301-001302,⁴⁸³ em que, para se proceder a uma simples alienação de participação societária, o contribuinte fez uso de uma reestruturação que levou a autoridade fiscal a realizar o lançamento de ofício. O acórdão considerou que as duas etapas da operação, as chamadas “fase de assinatura” e “fase de fechamento”, foram exigência da negociação e que, por isso, forma e conteúdo convergiam a uma mesma causa, a retirada dos sócios da sociedade. Chega-se ao entendimento de que o propósito negocial, portanto, pode funcionar como um argumento protetivo das atividades do contribuinte que, uma vez demonstrado, elide a hipótese de se estar diante de um ato simulado.

No mesmo sentido é possível apontar o Acórdão nº 1302-001.325,⁴⁸⁴ em que o voto vencedor, ao apreciar caso em que os sócios de empresa no lucro real criaram empresa prestadora de serviços de assessoria comercial, de maneira a reacomodar a base de cálculo e, com isto, alcançar economia tributária, entendeu que a constituição da segunda empresa de fato teve motivação eminentemente tributária, mas que, não obstante, também demonstrou propósito negocial, e logo não haveria de se falar em simulação. No julgamento dos embargos de declaração,⁴⁸⁵ o relator explicitou ainda mais seu posicionamento ao afirmar que o planejamento realizado de acordo com as normas legais “(...) e que não configura as chamadas operações sem propósito negocial, não pode ser considerado simulação”. E, ainda, o Acórdão nº 1102-001.182,⁴⁸⁶ em que se decidiu que “(...) caso exista propósito negocial válido e se demonstre ser possível a dedução do ágio por incorporação direta, não há óbices para que o grupo ‘transfira’ o ágio pago para outra de suas empresas”, e “(...) mesmo se para isso se utilizar de empresa veículo”. Desta feita, chegamos à seguinte conclusão a partir do estudo da jurisprudência administrativa tributária: (i) havendo indícios de simulação, mas não de fraude, o ato ou negócio jurídico que gerou economia tributária (D) deve, presumivelmente (Q), ser desconsiderado (C) com base em W, B, *salvo se* demonstrado o propósito negocial (R).

⁴⁸³ Acórdão CARF nº 1301-001302, “Caso Suzano Petroquímica”, sessão de 09/10/2013.

⁴⁸⁴ Acórdão CARF nº 1302-001.325, “Caso Pandurata”, sessão de 11/03/2014.

⁴⁸⁵ Acórdão CARF nº 1302-001.713, “Caso Pandurata – Embargos de Declaração”, sessão de 25/03/2015.

⁴⁸⁶ Acórdão CARF nº 1102-001.182, “Caso Klabin”, sessão de 27/08/2014.

Porém, como visto, em regra, a volição, segundo as decisões analisadas, não é capaz, no campo do direito, de sobrepujar o ordenamento. Logo, disto derivamos uma segunda conclusão: (ii) não havendo indícios de simulação nem de fraude, o ato ou negócio jurídico que gerou economia tributária (D) deve, presumivelmente (Q), ser mantido (C) com base em W, B, *ainda que* demonstrada a ausência de propósito negocial (R). Este é o sentido da afirmação realizada anteriormente no sentido de que não se age em descompasso com a lei, ainda que o contribuinte tenha agido de maneira contrária aos valores do Direito, e a decisão que desconsiderar esta exigência estrutural do argumento jurídico incorrerá em carência de ancoramento positivo, devendo, portanto, perecer ao longo do controle de legalidade já na esfera administrativa. Isto porque o preenchimento de uma lacuna legal redundaria em afastar atos ou negócios jurídicos legalmente constituídos mediante a criação de uma norma, ou, se colocado de maneira expressa, mediante exercício de função legislativa, o que seria proibido não apenas por decorrência da vedação à possibilidade de se afastar a lei sob o fundamento de inconstitucionalidade,⁴⁸⁷ mas, sobretudo, por vedação à integração gravosa, no caso de ter sido esta a técnica escolhida, ou por decorrência da independência harmônica entre as funções do poder prevista na Constituição.⁴⁸⁸

Desta feita, não nos parece possível a formulação da qual fez uso o voto divergente vencido do Acórdão nº 3403-002519,⁴⁸⁹ ou a ementa do Acórdão nº 2202-002.732.⁴⁹⁰ Em ambos os casos, no primeiro com maior clareza, entendeu-se que os indícios (D) apontavam para a ausência de intenção negocial (W) que refratava o curso da decisão para a simulação (B). Neste sentido, elaborou-se a seguinte estrutura argumentativa: (iii) não havendo indícios de simulação nem de fraude, o ato ou negócio jurídico que gerou economia tributária (D) deve, presumivelmente (Q), ser mantido (C) com base em W, B, *salvo se* demonstrada a ausência de propósito negocial (R). Neste caso, em que R é acionado, o argumento sofre uma mutação estrutural e, a partir de então, os indícios (D) indicarão para a doutrina da ausência de propósito negocial (W) e, logo, para a prática da simulação (B), devendo o negócio ser desconsiderado

⁴⁸⁷ Tanto o antigo (Portaria nº 256, de 22/06/2009) como o novo regimento interno do CARF (Portaria nº 343, de 09/06/2015) têm a mesma redação do seguinte dispositivo: “Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.

⁴⁸⁸ Constituição de 1988: “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

⁴⁸⁹ Acórdão CARF nº 3403-002519, “Caso Unilever”, sessão de 22/10/2013

⁴⁹⁰ Acórdão CARF nº 2202-002.732, “Caso Café 3 Corações”, sessão de 12/08/2014.

(C). Ainda mais grave foi o caso do acórdão nº 1402-001.893,⁴⁹¹ em que, ao afirmar que os indícios denotavam a ausência de intenção negocial (W), não se apontou com clareza para o apoio, a poucos palmos de tomar os valores que derivou do direito tributário como substitutos eficientes para a escrita legislativa. Porém, ainda que analisemos apenas os casos anteriores, que entenderam o construto doutrinal como substrato para aplicação da norma positivada no Código Civil, ainda assim persistirão problemas de difícil transposição.

Passa-se à indagação, portanto, sobre como o propósito negocial, ao se integrar como elemento da asserção, perturba a estrutura argumentativa e, para respondê-lo, é necessário, em primeiro lugar, ter-se em conta de que não há a definição legal de suas características constitutivas. A questão tem contornos práticos, a ponto de ser possível a consideração, por parte da contabilidade gerencial, do tributo como mais um entre tantos outros custos da empresa, que contribui para a formulação de estratégias para a sua atuação no mercado e interação com outros agentes econômicos. Logo, sob este ponto de vista, o planejamento tributário, ao implicar gestão dos custos e diminuir a tributação por meios lícitos, demonstraria propósito negocial;⁴⁹² assim, sob este modo de ver, o planejamento tributário ou mesmo o custo de qualquer tributo é o motor de qualquer negócio jurídico, o que implica que exigir a demonstração de um propósito negocial, de um lado, seria contraditório ou mesmo pleonástico, enquanto que a afirmação sobre a impossibilidade de o propósito negocial ser o próprio planejamento implicaria, no limite, proibir qualquer reorganização empresarial voltada a evitar uma tributação mais onerosa. Ainda assim, uma vez que, como se percebe da jurisprudência analisada, que o propósito negocial tem sido adotado pela jurisprudência administrativa, há de se realizar um esforço de conceituação do vocábulo, e esta dificuldade foi reconhecida, não obstante, pela tentativa de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional pela Medida Provisória nº 66/2002, cujo art. 14, §2º⁴⁹³ dispôs que seria um indicativo da falta de propósito negocial a

⁴⁹¹ Acórdão CARF nº 1402-001.893, “Caso VRG/GOL”, sessão de 03/02/2015.

⁴⁹² CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. Avaliação da gestão a partir de uma perspectiva multidisciplinar. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, 2009. A dissertação, posteriormente publicada em coautoria com o orientador da pesquisa, Alexsandro Broedel Lopes, utiliza o “framework” de Scholes e Wolfson (“*todas as partes, todos os tributos, todos os custos*”) para abordar a gestão do planejamento tributário e realiza a análise do impacto entre as demais variáveis quando uma delas é alterada. Conclui que o planejamento implica um custo de oportunidade do capital e conflitos de escolha que justificam a intenção negocial do gestor que prefere a elevação dos demais custos da empresa para não praticar o fato gerador.

⁴⁹³ Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002 – “Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os

opção, por parte do contribuinte, da forma “*mais complexa ou mais onerosa*” entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. *Contrario sensu*, a redação do dispositivo entendeu, portanto, que, a escolha de uma opção que não seja a mais simples ou mais módica seria um indício (D) de falta de propósito negocial da operação.

Diante da recusa do legislador em converter a medida em lei, no plano federal a jurisprudência administrativa buscou alternativas para o combate a planejamentos considerados abusivos, e “(...) *até mesmo tentativas de definir o que seria o propósito negocial são encontradas na jurisprudência mais recente do CARF*”.⁴⁹⁴ A referência é ao Acórdão nº 1301-001.356,⁴⁹⁵ que buscou explicitar que o propósito negocial seria comprovado pela “(...) *efetiva presença (...) e atuação*” do contribuinte nos negócios praticados, mas que elementos tais como “(...) *existência de empregados, escritórios ou demais elementos materiais*” não serviriam de indícios (D) para a comprovação da falta de propósito negocial (W) que, por sua vez, seria elemento hábil para a descaracterização do negócio jurídico (C) por prática de simulação, com base na legislação civil (B). Não comprovada, haveria a possibilidade, ainda segundo o racional descrito em ementa, de aplicação do art. 116 do Código Tributário Nacional, o que, por falta de regulamentação específica, não poderia ser feito pelos agentes fiscalizadores.

Como analisamos anteriormente, a falta de propósito negocial em alguns casos funcionou como garantia (W) para apontar para a simulação do negócio jurídico, que, conforme previsão do art. 167 do Código Civil, implica a sua nulidade. Este foi o caso, entre outros, do voto vencido do Acórdão nº 3403-002.519,⁴⁹⁶ de 2013, da ementa do Acórdão nº 3403-002.854,⁴⁹⁷ de 2014, ou do Acórdão nº 1402-001.893,⁴⁹⁸ de 2015, o que indica não se tratar de um posicionamento pontual do Conselho, mas uma postura jurisprudencial bastante consolidada. Contudo, antes de se analisar o motor da relação entre a doutrina do propósito

verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. § 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma. § 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato”.

⁴⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário”. São Paulo: Editora Dialética, Revista Dialética de Direito Tributário nº 232, p. 110.

⁴⁹⁵ Acórdão CARF nº 1301-001.356, “Caso Lojas Renner”, de 04/12/2013.

⁴⁹⁶ Acórdão CARF nº 3403-002.519, “Caso Unilever”, sessão de 22/10/2013.

⁴⁹⁷ Acórdão CARF nº 3403-002.854, “Caso Avon”, sessão de 26/03/2014.

⁴⁹⁸ Acórdão CARF nº 1402-001.893, “Caso VRG/GOL”, sessão de 03/02/2015.

negocial e a prática da simulação, convém se estabelecer a qual prática aponta a jurisprudência administrativa. Isto porque, ao nos voltarmos à legislação, somos colocados diante de um sentido estrito de simulação que envolve (i) aqueles negócios jurídicos que aparentarem transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente transmitem, (ii) contiverem cláusula não verdadeira, ou (iii) cujos instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.⁴⁹⁹

Os acórdãos analisados comungaram, portanto, de um “*conceito alargado de simulação*”⁵⁰⁰ e pertencem, na classificação da doutrina, ao período do CARF que “*(...) reúne julgamentos administrativos federais proferidos a partir de 2006, que entoam tanto o sentido restrito, como o sentido amplo de simulação*”,⁵⁰¹ e, assim, “*(...) o conceito objetivo de simulação tornou-se de aplicação subjetiva*”. Para Luís Eduardo Schoueri, este se trata de um uso indevido dos conceitos de direito privado, comum em jurisdições que, assim como a brasileira, não têm cláusulas antiabuso adequadas.⁵⁰² Fábio Piovesan Bozza percebe com lucidez que a doutrina de Marco Aurélio Greco, ao equiparar “causa” e “motivo” do negócio jurídico, ofereceu respaldo de garantia (W) ao congraçamento em torno da aplicação abrangente, na medida em que considerou “*(...) a prática de atos ou negócios jurídicos despidos de motivação extratributária*”⁵⁰³ como vício de causa autorizador da caracterização da operação como simulada. Como, em algumas turmas julgadoras do Conselho, adotava-se uma postura restrita de ato simulado, afeita à concepção civilística, o combate à evasão fiscal por parte das autoridades fiscais passou a adotar outras formas para fundamentar a autuação, de maneira a “*(...) contornar o problema ou mudar o foco da discussão*”,⁵⁰⁴ tendo em vista que a hesitação

⁴⁹⁹ Código Civil – Art. 167, §1º, incisos I, II e III.

⁵⁰⁰ ROLIM, João Dácio e ROSENBLATT, Paulo. “Dez anos da norma geral antielisiva no Brasil”. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 197, São Paulo: Editora Dialética, 2011.

⁵⁰¹ BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, p. 224. Adotamos a classificação do autor quanto aos três períodos de julgamentos administrativos federais sobre a simulação. Note-se que todos os acórdãos analisados na presente pesquisa pertencem ao final do terceiro período, que, segundo inovação nossa à classificação, encontraria o seu encerramento em abril de 2015, com a paralisação momentânea das atividades do CARF.

⁵⁰² SCHOUERI, Luís Eduardo. “O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário”. São Paulo: Editora Dialética, Revista Dialética de Direito Tributário nº 232, p. 109: “*Essa tendência foi descrita por Frederik Zimmer*”.

⁵⁰³ BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, p. 228.

⁵⁰⁴ *Idem*, p. 229.

jurisprudencial gerou “(...) *uma aversão ao manuseio do instituto da simulação*”.⁵⁰⁵ A partir deste momento, “(...) *desenvolveu-se uma estrutura paralela de vícios, centrada no planejamento abusivo ou artificial*”,⁵⁰⁶ e se passou a preferir a alusão à chamada doutrina dos ilícitos atípicos, à qual parte da jurisprudência administrativa federal também aderiu: abuso do direito, fraude à lei e abuso de formas.⁵⁰⁷ Neste contexto é que se “(...) *reacendeu a discussão sobre os limites do planejamento tributário, especialmente sobre (...) a exigência de motivo extratributário como requisito de validade da economia fiscal*”.⁵⁰⁸

Assim, para Luís Eduardo Schoueri, a doutrina do propósito negocial, no Brasil, desenvolveu-se sob o manto da simulação,⁵⁰⁹ tendo se tornado frequente em casos, como aqueles analisados, que trataram de amortização de ágio na aquisição de investimentos. De maneira mais expressa, conclui que “(...) *a simulação (...) não guarda qualquer relação com a racionalidade da doutrina do propósito negocial*”.⁵¹⁰ O CARF, ao realizar a aproximação entre estes institutos, estaria, portanto, a disfarçar a aplicação de uma doutrina expressamente rejeitada pelo Congresso Nacional com a não-conversão em lei do dispositivo respectivo da Medida Provisória nº 66/2002, com institutos de direito privado cuja aplicação foi distorcida. O autor faz a ressalva de que considera a simulação como um instituto apto a responder ao comportamento abusivo, mas apenas naqueles casos em que não houver a presença da *causa* do negócio jurídico, caso em que deverá ser reconhecida a nulidade. Mas, uma vez presente a causa, então não será possível ao intérprete autêntico se valer da doutrina do propósito negocial para apontar o cometimento de um ato simulado.⁵¹¹

Fábio Piovesan Bozza, por outro lado, recompõe a correspondência entre os dois institutos ao entender que a constatação da falta de propósito negocial seria reveladora da incompatibilidade entre a causa concreta (fim comum demonstrado pelas partes, interesse juridicamente relevante) e a causa abstrata (causa objetiva ou causa função, fim que surge do

⁵⁰⁵ *Ibidem*.

⁵⁰⁶ *Idem*, p. 230.

⁵⁰⁷ *Ibidem*.

⁵⁰⁸ *Idem*, p. 232.

⁵⁰⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário”. São Paulo: Editora Dialética, Revista Dialética de Direito Tributário nº 232, p. 115.

⁵¹⁰ *Ibidem*.

⁵¹¹ *Idem*, pp. 109-110.

tipo negocial abstratamente considerado).⁵¹² Logo, sob este pálio, o Acórdão nº 1401-00.582,⁵¹³ analisado anteriormente, ao tratar de uma operação de “casa e separa”, estaria melhor resolvido nestes termos do que da maneira como foi, com base na configuração de um “negócio jurídico indireto”, com todas as dificuldades expostas no subitem anterior. E também andaria em terreno mais sólido a autoridade fiscal no caso dos fundamentos utilizados no Termo de Verificação Fiscal tratado no Acórdão nº 2202-002.732,⁵¹⁴ pois, neste tipo de operação, o que se percebe é justamente a dissociação entre a causa concreta (alienação de participação societária) e a causa abstrata (abertura das chamadas “*conduit companies*”). Observe-se, ademais, a importância da *affectio societatis* para esta interpretação, pois as sociedades efêmeras são reveladoras de sua ausência, ou, em outras palavras, da ausência da intenção negocial. E que é possível se demonstrar, como se fez no Acórdão nº 1301-001302,⁵¹⁵ a convergência entre o fim comum das partes e a reestruturação societária adotada.

Com base nestas considerações é que, para este autor, o propósito negocial é entendido como “(...) a submissão das partes aos efeitos típicos do ato (...) celebrado”,⁵¹⁶ não havendo relevância dos motivos da opção pela forma adotada. A ausência de propósito negocial, por sua vez, assim entendida como a “(...) divergência incompatível com a causa abstrata do tipo negocial empregado na operação”, é suficiente para a “(...) caracterização da simulação”.⁵¹⁷ Há de se notar, por outro lado, uma vez que a proposta é se voltar a julgamentos administrativos que trataram da matéria, que é possível que o julgador entenda que a disjunção entre causa concreta e abstrata configure a simulação, sem fazer menção alguma ao propósito negocial, por se tratar de um nome ou expressão apenas, como ocorreu no Acórdão nº 1103-001.052,⁵¹⁸ em que se compreendeu pelo uso indevido de Sociedade em Conta de Participação, invertendo-se o papel entre sócios ostensivos e ocultos ou participantes, indicativo da “(...) incompatibilidade entre o fim prático presente e a causa típica que denuncia a simulação da SCP”.

⁵¹² BOZZA, Fabio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, p. 241.

⁵¹³ Acórdão CARF nº 1401-00.582, “Caso Vera Cruz”, sessão de 29/06/2011.

⁵¹⁴ Acórdão CARF nº 2202-002.732, “Caso Café 3 Corações”, sessão de 12/08/2014.

⁵¹⁵ Acórdão CARF nº 1301-001302, “Caso Suzano Petroquímica”, sessão de 09/10/2013.

⁵¹⁶ BOZZA, Fabio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, p. 244.

⁵¹⁷ *Ibidem*.

⁵¹⁸ Acórdão CARF nº 1103-001.052, “Caso Acquaservice”, sessão de 07/05/2014.

O autor realiza, em seguida, ainda, uma distinção com relação à doutrina da motivação extratributária: enquanto o propósito se volta ao comportamento, a motivação trata do fim pretendido pelo agente em seu foro íntimo. Assim, a diferenciação entre o comportamento e a motivação é que “(...) *dará subsídio para distinguir o propósito negocial, de índole objetiva e relacionado à causa concreta, do motivo extratributário, de índole subjetiva*”.⁵¹⁹ Em outras palavras, é possível se afirmar que, segundo esta distinção, agir motivado meramente pela economia tributária, sem qualquer outra finalidade, não constituirá ilícito, civil ou fiscal, e não representará vício de causa, desde que não se incorra na ausência de propósito negocial, ou seja, divergência entre o agir das partes (causa concreta) e os tipos jurídicos escolhidos (causa abstrata).⁵²⁰ Isto ocorre porque causa e vontade têm papéis e propriedades diferentes no ordenamento, o que fica claro quando se comparam os seus defeitos: “(...) *o vício da causa é um vício social, ligado ao desvio da função do negócio; já os vícios da vontade são vícios de consentimento*”.⁵²¹

O autor utiliza como exemplo o Acórdão nº 3403-002.519,⁵²² anteriormente analisado, em que, apesar de a empresa agir com motivação eminentemente tributária, a fim de aliviar a tributação do PIS pelo regime monofásico incidente sobre a etapa de industrialização, não foi configurada a simulação, pois a reestruturação promovida, além de real e induzida pela própria política fiscal adotada pelo Estado, não divorciou o agir das partes (segregação de atividades) dos tipos jurídicos (reestruturação societária, criação de nova pessoa jurídica). Como se percebe, o propósito negocial funciona como indício (D) ou como garantia (W) que aponta para a simulação (B), neste caso, porque o autor chama a dissensão entre causa abstrata e causa concreta de “ausência de propósito negocial”. Luís Eduardo Schoueri, por seu turno, em que pese não aceitar qualquer relação entre simulação e doutrina do propósito negocial, ressalva que a ausência de causa do negócio jurídico implica o reconhecimento da nulidade por simulação.⁵²³

⁵¹⁹ BOZZA, Fabio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, p. 242.

⁵²⁰ *Idem*, p. 246.

⁵²¹ *Idem*, p. 134.

⁵²² Acórdão CARF nº 3403-002.519, “Caso Unilever”, sessão de 22/10/2013.

⁵²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário”. São Paulo: Editora Dialética, Revista Dialética de Direito Tributário nº 232, p. 110: “*Não se quer dizer que a simulação não seja instituto jurídico apto a conter comportamentos abusivos. Ao contrário, há diversas situações em que, não estando presente a causa do negócio jurídico celebrado, tem-se a sua nulidade*”.

O *vício de causa*, em ambos os casos, todavia, funcionará como garantia (W) para indicar a simulação como apoio (B).

É necessário se considerar, entretanto, que, ao se buscar o propósito negocial, realiza-se um exercício em torno da consideração econômica do agir do contribuinte para se averiguar o interesse das partes desdobrado do seu agir. A partir do momento em que o legislador fixa institutos de direito privado como pontos ou limites fixos para a tributação, apenas se falará em fato gerador se estiver presente o instituto, forma ou negócio previsto em lei. Assim, ao praticar o fato descrito no antecedente e vinculado a um determinado instituto de direito privado (G), o contribuinte deverá pagar o tributo correspondente (C), com base na lei tributária (B). Contudo, se não praticar o fato gerador, ou seja, se localizar o seu agir fora do horizonte de eventos da materialidade tributária a partir do qual se torna imperativo o recolhimento do tributo, não há garantia (W) que reconstrua a passagem de G para C justamente porque o fato previsto como gerador de um determinado tributo foi vinculado a um instituto de direito privado, e o contribuinte não o praticou. Luís Eduardo Schoueri, ao refazer este percurso, apontou para ordenamentos, como o alemão e o austríaco, que, com o escopo de coibir esta prática, realizaram a previsão do instituto do abuso de formas jurídicas por meio das chamadas “cláusulas gerais antiabuso”.⁵²⁴ Estas normas apenas serão aplicadas mediante a verificação de determinados critérios aferíveis somente a partir da apreciação do caso concreto, entre os quais o fato de não ser encontrado nenhum “(...) *fundamento econômico razoável para a escolha do meio adotado*” ou quando “(...) *uma estrutura é (...) não natural, superficial, contraditória (...) e suas finalidades econômicas aparecem como secundárias*”,⁵²⁵ sendo possível se apontar, portanto, para laços de afinidade com a doutrina do propósito negocial.

Assim, uma vez constatado o abuso de formas,⁵²⁶ emprega-se a norma tributária eludida, e, como tal proceder, por parte da autoridade fiscal, implicaria no recurso à analogia, como visto

⁵²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015, pp. 735.

⁵²⁵ *Ibidem*.

⁵²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O desafio do planejamento tributário”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord) e FREITAS, Rodrigo (org.). Planejamento tributário e o “propósito negocial”, São Paulo: Editora Quartier Latin, 2010. Importante, ainda, estabelecer a distância entre o abuso de formas e o “abuso do direito”, por meio do qual se exige que, a partir “(...) *do exercício de um direito se atinja direito alheio*”. Assim, o abuso de formas está muito mais próximo da fraude à lei do direito privado, e não o abuso do direito. No mesmo sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015, pp. 735: “*É íntima, com efeito, a relação entre o abuso de formas jurídicas (...) e a fraude à lei*”, a se ter em conta que, a depender do fato, a prática elusiva poderá implicar fraude.

anteriormente, estes países passaram a aduzir em seus ordenamentos expressamente esta possibilidade. Cabe observar que, quanto maior a vinculação com relação ao direito privado, maior a abrangência da regra antiabuso, vez que, ao se ampliar esta correlação com a legislação civil, “(...) igualmente aumentam as oportunidades da contenção do planejamento tributário por meio de instrumentos que cerceiem tais expedientes”.⁵²⁷ A experiência brasileira, entretanto, ao invés de instaurar uma regra antiabuso desta natureza, propôs-se um dispositivo que tratou da “dissimulação”, o que, evidentemente, remete ao instituto da simulação. Ao fazê-lo, a regra vedou o acesso à argumentação que se voltava a apontar para a doutrina do “propósito negocial”, ou da “substância sobre a forma” pela razão de “(...) não decorrerem da simulação em sua acepção de direito privado”⁵²⁸ e, ademais, passou ao largo do abuso de formas e da tradição da fraude à lei conforme o direito civil, além de demandar, não obstante, a necessidade de a lei ordinária prever os procedimentos próprios para que a autoridade fiscal pudesse concluir pela desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, de modo a restringir praticamente à inocuidade a sua aplicação. Tratou-se, ao que parece, da recepção de “(...) um modelo antielisivo obsoleto”,⁵²⁹ inspirado em dispositivo da legislação francesa fundado no instituto do⁵³⁰ abuso do direito e que, inclusive, foi suprimido pela França ao final do ano de 2008.

No entanto, há de se realizar uma comparação deste instituto com o da “simulação em sentido amplo” adotada pelo CARF: as “cláusulas gerais antiabuso” exigem, para serem aplicadas, tanto a demonstração do aspecto intencional de frustrar a tributação, que poderíamos aproximar da ideia de causa concreta, como também que a figura de direito privado eleita seja irrazoável ou inusual em face dos fatos econômicos pretendidos⁵³¹. Este segundo critério não deixa de guardar relação, portanto, com a causa abstrata, a eleição dos tipos para o atingimento de um fim. Assim, existiriam pontos de contato entre o abuso de formas e a maneira pela qual a jurisprudência administrativa brasileira passou a aplicar a “simulação em sentido amplo”. Os

⁵²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015, p. 739.

⁵²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. “O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário”. São Paulo: Editora Dialética, Revista Dialética de Direito Tributário nº 232, p. 108.

⁵²⁹ BOZZA, Fabio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, p. 299. Tratava-se do “(...) art. 64 do Livro de Procedimentos Fiscais”.

⁵³⁰ O art. L-64 do “*Livre des procédures fiscales*” foi modificado pela Lei nº 2008-1443, de 30/12/2008.

⁵³¹ *Ibidem*.

métodos utilizados para a concretização das duas normas, no entanto, são bastante diferentes. Para se configurar o abuso, realiza-se a consideração econômica do fato praticado, e não interpretação da norma. A postura é tópica, pois se parte de um problema da vida, mas a consequência, para o direito, é integrativa. Se defendemos que a postura casuística deve encontrar os seus limites no direito posto, somente será possível se aplicar o direito em conformidade com a norma tributária eludida se houver norma autorizativa de analogia gravosa, como a doutrina nos dá notícia de existir em outros ordenamentos, como na Áustria e na Alemanha.

O propósito negocial transita, portanto, sem grandes dificuldades pelo plano das garantias que apontam para o abuso de formas, como se pode perceber. No caso de aplicação de simulação em sentido amplo, a falta de propósito negocial poderá ser considerada no plano dos *grounds* da alegação como a incompatibilidade entre a causa concreta e a causa abstrata, que indicará para a nulidade com garantia no vício de causa. Por este motivo que, para Fábio Piovesan Bozza, a invocação dos ilícitos atípicos (entre eles o abuso de formas), “(...) *além de indevida, mostra-se desnecessária*”, pois questionar a causa do negócio seria suficiente para cumprir “(...) *com os mesmos desígnios daquelas figuras extravagantes*”.⁵³² O que este modo de estruturação do argumento não parece responder de maneira satisfatória é, ainda que se reconheça o vício que redunde no reconhecimento da simulação e, portanto, da nulidade, como se requalifica o fato gerador. Em outras palavras, a operação deve se dar em duas etapas. Na primeira, afasta-se o fato simulado, posto a público, que evitou pisar no campo minado da tributação. Na segunda, aponta-se para o fim econômico dissimulado. A partir deste momento, surgem questões problemáticas que precisarão ser enfrentadas pelo aplicador: será possível restaurá-lo como fato da vida eficiente para justificar a tributação? Não se estaria a incorrer novamente em analogia, porém por via transversa? O que apoia a passagem para a conclusão?

Em nenhum dos acórdãos analisados, mesmo nos votos divergentes, obteve-se a requalificação do fato gerador quando reconhecida a simulação com base nestes argumentos. E se observe que não se trata de uma visão formalista, pois bastaria uma referência, por exemplo,

⁵³² BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, pp. 308-311: “O desafio do planejamento tributário não está na adaptação de medidas de controle presentes no Direito estrangeiro ao contexto brasileiro nem na eleição de novos requisitos de validade para referendar a economia fiscal. Está no fortalecimento dos elementos e dos institutos já existentes no ordenamento brasileiro, a exemplo do reconhecimento da importância da causa”.

ao art. 167 do Código Civil que prevê ser “(...) *nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma*” ou ao art. 170 do mesmo diploma.⁵³³ Em termos simples, o que se pretende demonstrar é que, ainda que o julgador incorpore uma visão solidária no plano de suas garantias, não poderá se furtar a demonstrar o fundamento remoto de sua alegação, sob pena de invalidade. Poderá afirmar que o propósito negocial, entendido como garantia, não tem relação nenhuma com a simulação e que aponta, na verdade, para outro apoio, o abuso de formas, que, por seu turno, não está previsto em lei, e que por isso não desconsiderará a operação tendo em vista os critérios de validade de seu campo. Ou poderá, de outra forma, afirmar que o propósito negocial é um vício de causa (W) que aponta para simulação em sentido amplo (apoio da asserção de desconsideração), e que poderá requalificar o fato gerador porque utiliza o dispositivo do código civil que trata da simulação em sentido estrito (apoio da asserção de requalificação). Tais considerações fazem parte do debate democrático e os aplicadores serão livres para expor as suas convicções, desde a fundamentem, sob pena de desviar a própria prática argumentativa da qual participam, e o modelo é apto, assim, a tornar ainda mais evidentes as robustas tensões envolvidas entre os apoios e as garantias. Ademais, um modelo voltado para o esclarecimento parece ser bem-vindo como forma de decompor os elementos estruturais de um *topus* problemático como é o da coibição de abusos, sobretudo quanto aos seus fundamentos.

No Acórdão CARF nº 1402-001.460⁵³⁴, ao realizar a crítica à interpretação fiscal de que o direito de livre organização dos negócios estaria limitado a motivações extrafiscais, o voto vencido considera merecer “(...) *ressalvas a interpretação fiscal de que o direito de livre organização dos contribuintes está limitado a motivações extrafiscais*” e recorda que “(...) *o conceito de propósito negocial e empresa veículo não constam das nossas leis e não tem qualquer relação, ao menos em princípio, com a amortização fiscal do ágio*”. Trata-se de rememoração muito importante, sobretudo quando se tem em conta que a única fundamentação que foi possível se derivar do voto vencedor, a fraude, foi afastada expressamente pelo órgão colegiado, que abraçou, ao final, somente a doutrina do propósito negocial como fundamento remoto ou apoio da decisão. Já muito se argumentou, ao longo da presente pesquisa, sobre a

⁵³³ Código Civil – “Art. 170. Se, porém, o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, subsistirá este quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade”.

⁵³⁴ Acórdão CARF nº 1402-001.460, “Caso Bunge”, sessão de 08/10/2013.

necessidade de amparo positivo para que a garantia seja sustentada como válida a partir dos critérios do campo do direito, por maiores sejam as concessões que possam ser feitas ao casuísmo e à abertura aos valores.

O que se percebe, contudo, a partir da indagação a respeito de como a doutrina perturba a estrutura argumentativa, é que ela parece ter seu espaço na composição do argumento e é capaz, inclusive, de afirmar que um apoio determinado pode ou não ser aplicado, a exemplo do que ocorre com a legislação civil. Como se notou, duas construções do discurso racional acerca dos usos do propósito negocial apontam para sentidos diversos, uma para o abuso de formas e, logo, para o vazio jurídico, e outra para a simulação em sentido amplo, em que se aplica um dispositivo legal. A doutrina não é, portanto, necessariamente, um elemento de mera retórica instrumental ou estratégica, mas compõe o âmago da decisão e tem o seu lugar na medida em que prisma o caminho dos *grounds* para a alegação, de forma a refratar em um ou outro lugar do apoio. Contudo, os desígnios e valores do fundamento próximo, como “fonte fraca” ou escrita do aplicador, têm o seu limite no ordenamento, a escrita do legislador. E o que faz o modelo senão fotografar, com seu poderoso obturador substancial, o preciso e instável instante crítico da reação explosiva entre moral e direito, entre vontade e cognoscibilidade, entre os saberes alheios ao campo e os saberes jurídicos, entre garantias e apoios? Com efeito, há de se ter em conta que a tensão entre a tirania dos valores e a tirania das regras alcança um ponto de paroxismo no momento da decisão, que se constitui como o *locus* privilegiado para a análise dos elementos que participam da composição do argumento não-linear. Deve-se ter em conta, portanto, que a interpretação autêntica não se limita a uma transposição mecânica e pacífica para a qual afluem os leitos dos fatos e do direito. Depois de uma longa vida de aventuras a aprender sobre a curiosa racionalidade não-cartesiana dos humanos, diria o sr. Spock à traidora Valeris em “A terra desconhecida”: “*A lógica é apenas o início do conhecimento, e não o fim*”.

*"We shall not cease from exploration
And the end of all our exploring
Will be to arrive where we started
And know the place for the first time"*

T.S. Eliot, "Little Gidding", Four Quartets, 1942.

CONCLUSÃO

1. Buscou a presente dissertação contribuir com o debate acadêmico mediante a apresentação de um método ou caminho de pesquisa apto a esclarecer ou explicitar os elementos componentes de uma decisão proferida no campo do direito tributário. Utilizou-se, como objeto de pesquisa, o “propósito negocial”, a fim de se averiguar o seu funcionamento nos diversos momentos da fundamentação, ou, visto de outro modo, com o desígnio de entender como a sua aproximação a diferentes componentes do argumento não-linear ou substancial perturba a estrutura deste específico ato de fala, ou desta variação particular do discurso racional.

Para responder à indagação formulada, assumiu-se, como hipótese, que o recurso ao modelo desenvolvido por Stephen Toulmin seria um instrumento de explicitação pertinente para esta tarefa e, a fim de testar a suposição aventada, procedemos ao seu emprego sobre decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, alcançando-se a conclusão de que, de fato, tal construto de doutrina foi utilizado de maneiras dessemelhantes entre os acórdãos e votos analisados. A investigação foi orientada, a seguir, no sentido de compreender quais seriam os efeitos dos diversos usos apontados sobre a validade das decisões conforme os critérios do direito. Por fim, uma vez assumida a postura pelo casuísmo, inquiriu-se sobre suas implicações sobre a segurança jurídica pautada por ideais de certeza.

2. Adotamos a compreensão de propósito negocial como o congraçamento entre a acolhida de um ato ou negócio jurídico e o comportamento dos pactuantes. Uma vez que se verifique a dissonância entre a causa abstrata e a causa concreta, estaria configurada a ausência de propósito negocial, ou seja, a insubmissão das partes aos efeitos típicos das formas jurídicas

por elas eleitas que, portanto, passariam a ser consideradas artificiosas, seja por decorrência de inconsistência ou mesmo pela impossibilidade material das operações.⁵³⁵

3. A partir da contextualização do debate e da exposição sobre os contornos gerais do propósito negocial, objeto da pesquisa, passamos a demonstrar os instrumentos para abordá-lo na prática argumentativa do CARF. Para tanto, foi necessário realizar a localização epistemológica da obra de Stephen Toulmin que, por mais que possa ser considerado no contexto do movimento de retomada do projeto retórico do século XX, tem fortes laços com a tradição do eixo Cambridge-Oxford do pós-guerra, marcado pela presença de Ludwig Wittgenstein, mas imiscuído com a dimensão histórica que legou em especial de Robin Collingwood. Ao longo de sua carreira, propugnou a consideração-chave de que a lógica formal da filosofia autoproclamada “analítica” tomou como ponto de partida o argumento matemático-linear, infenso à substância do tempo e à lógica da vida.

O projeto cartesiano, por sua vez, marcou o século XVII ao buscar eliminar da ciência qualquer traço subjetivo por meio de um método que tinha, como missão, guiar e orientar o espírito para um fazer correto, seguro e baseado em certezas. Em que pesem seus méritos no progresso técnico, esta compreensão em torno do fazer científico expungiu as humanidades do núcleo duro das “*hard sciences*” e lançou desconfiança à abertura aos valores, aos outros saberes, à subjetividade e ao casuísmo da proposta retórica. Neste contexto é que, em 1958, Stephen Toulmin desenvolveu os traços do argumento substancial, voltado às questões não-euclidianas ou às indagações da vida quotidiana, aplicável de maneira “universal”, na acepção aristotélica que buscamos reconstruir no curso da dissertação, independentemente de campo.

3.1. A prática argumentativa dos tribunais é compreendida, neste cenário, como uma variação do discurso racional geral, o que implica operatividade por meio de critérios próprios de avaliação das conclusões. Contudo, sua dimensão terapêutica, voltada à resolução de casos

⁵³⁵ BOZZA, Fabio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015, pp. 243-244. O autor demonstra, a partir da leitura de acórdãos do CARF, a multiplicidade das manifestações do propósito negocial, ora como “(...) *operações inconsistentes entre si*”, como no Acórdão CARF nº 103-23613, “Caso Marketing Atual”, sessão de 12/11/2008, em que se verificou artificialidade na emissão de títulos T-Bills com incongruências, ora como “(...) *impossibilidade material de realização da atividade empresarial*”, como no caso do Acórdão CARF nº 303-3460, “Caso CDR”, sessão de 19/10/2005, em que se constatou a “(...) *inexistência de móveis ou maquinários adequados para o empreendimento*”.

tópicos, deslocou-a, para este autor, a uma posição paradigmática para explicar a argumentação geral que, por seu turno, seria uma forma de “*jurisprudência generalizada*”.

3.2. Ainda que, entre os comentadores da obra de Stephen Toulmin, a distinção entre o apoio e as garantias tenha causado alguma dificuldade, entendemos que, no campo do direito, a solução passa pelo critério de validade, e, logo, a abertura ao casuísmo é resolvida por meio do ordenamento, que, em regra, deverá integrar a fundamentação remota da asserção. Isto ocorre porque o recorte pelo qual optamos nos permite tal conclusão: o modelo somente foi utilizado para decompor os elementos do argumento-decisão, assim entendido simplesmente como o argumento substancial formulado pelo intérprete autêntico.

3.3. Não obstante, para a consecução de nossos interesses ou objetivos, o modelo proposto foi utilizado unicamente como uma forma de explicitação e não de orientação normativa para a tomada das decisões. Adotamos, assim, a proposta de Peter Winch de utilizar a filosofia na forma de um ferramental ou instrumento para a realização de investigações não-filosóficas, mas somente até o ponto em que os aparatos dispostos no cinto de utilidades do pesquisador sejam úteis, ponto a partir do qual podem ser abandonados. Por isso mesmo, o modelo desenvolvido por Stephen Toulmin parece profícuo utensílio para se alcançar as justificações, mas não, por exemplo, as motivações da decisão.

4. Da análise dos acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, foi possível se depreender a falta de uniformidade do uso do propósito negocial. Assim, concluímos que seu uso não foi estável, tendo frequentado diferentes elementos da estrutura do argumento-decisão ou mesmo considerado desnecessário para se alcançar a desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Por sua vez, o modelo apresentou notável utilidade para realizar a decomposição do discurso jurídico empregado por cada um dos intérpretes autênticos, conferindo maior clareza e lucidez de análise à pesquisa.

4.1. Verificou-se, ademais, ao longo do estudo dos acórdãos, que a distinção do uso do propósito negocial como dado ou como garantia nem sempre pareceu evidente, sobretudo depois da alteração de “dados” (D) para “bases” (G) ocorrida em 1979, momento a partir do qual se passou a adotar uma visão menos restrita a elementos probatórios ou indícios, que poderiam ser interpretados de maneira açodada e equivocada como um vestígio de neutralidade

ou objetividade, e mais próxima a fundo contextual, o que implica, necessariamente, a organização das evidências no sentido de uma composição narrativa. Como ocorre em todo relato, a ordenação dos dados disponíveis é realizada a partir do ponto de vista do sujeito que realiza a asserção, não havendo óbice algum, ademais, para que o interlocutor, ou outro aplicador, reorganize-os consoante outra disposição, que conduzirá, eventualmente, a uma segunda conclusão.

Aventou-se, com base nesta constatação, um *discrímen* que pode ser proficiente modo de apartar tais elementos: enquanto as garantias (W) seriam a condição suficiente para apontar ao apoio (B), as circunstâncias fáticas (D/G), sejam as provas, dados, bases ou contexto, comportariam uma natureza indiciária, que dificilmente fiarão, sozinhas, a fundamentação remota (B), em regra a apontar para a convicção do aplicador (W), ou seja, o instante a partir do qual ele se considera suficientemente seguro para alcançar a conclusão (C). Ao não ser possível esta cisão lógica, no entanto, nada impede que bases e garantias estejam mescladas de modo a conformar a estrutura “*D, B, logo C*”, e isto não deve ser visto com nenhuma ressalva.

4.2. A disposição da presença de propósito negocial no elemento de refutação permite a sua consideração como um elemento protetivo que, uma vez comprovado, elide a hipótese de simulação ou abuso. Assim ocorreu, por exemplo, no caso do Acórdão nº 1302-001.325,⁵³⁶ e do Acórdão nº 1301-001302,⁵³⁷ ou, ainda, o Acórdão nº 1102-001.182.⁵³⁸ Logo, conclui-se que (i) havendo indícios de simulação, mas não de fraude, o ato ou negócio jurídico que gerou economia tributária (D) deve, presumivelmente (Q), ser desconsiderado (C) com base em W, B, *salvo se* demonstrado o propósito negocial (R).

4.3. Segundo nosso entendimento, ainda que a falta de propósito negocial constitua vera imoralidade para o aplicador, como tal instituto é indiferente ao direito positivo, ou, poderíamos chamá-lo simplesmente amoral, não é capaz o intérprete autêntico, no campo do direito, de colocar a sua vontade sobre o ordenamento, sob o risco de malferir a legalidade e, consequentemente, a validade da decisão. Logo, disto derivamos uma segunda conclusão: (ii) não havendo indícios de simulação nem de fraude, o ato ou negócio jurídico que gerou economia

⁵³⁶ Acórdão CARF nº 1302-001.325, “Caso Pandurata”, sessão de 11/03/2014.

⁵³⁷ Acórdão CARF nº 1301-001302, “Caso Suzano Petroquímica”, sessão de 09/10/2013.

⁵³⁸ Acórdão CARF nº 1102-001.182, “Caso Klabin”, sessão de 27/08/2014.

tributária (D) deve, presumivelmente (Q), ser mantido (C) com base em W, B, *ainda que* demonstrada a ausência de propósito negocial (R).

5. Em muitos casos analisados, como se demonstrou ao longo da dissertação, a falta de propósito negocial foi utilizada como uma garantia para apontar para a simulação em um conceito lasso que, conforme se demonstrou, nem sempre foi acolhida pelo CARF, pano de fundo que serviu para o florescimento da doutrina dos ilícitos atípicos, voltados à neutralização dos planejamentos tributários.

5.1. Para parte da doutrina, a ausência de propósito negocial, assim considerada a divergência entre causa abstrata e causa concreta, é garantia eficiente que aponta para a simulação. Para outra parcela da doutrina, tal construto teórico se desenvolveu desacertadamente sob os auspícios da simulação unicamente porque, no Brasil, não há uma regra antiabuso, sendo equívoca a aproximação entre a doutrina do propósito negocial e institutos distorcidos de direito privado. Havendo esta regra, seria possível a desconsideração do ato ou negócio jurídico utilizado de maneira abusiva e, desde que houvesse regra expressa autorizadora de integração analógica gravosa, a requalificação do fato gerador, uma vez que encontramos dificuldade de adequar o instituto da proibição de resultado equivalente ao direito pátrio.

A constatação da forma pela qual estes dois raciocínios foram estruturados nos levou à conclusão de que um dos papéis da garantia é apontar para o apoio. Sua importância parece ser sublinhada porque, em um caso, a ausência de propósito negocial indicaria para a simulação, enquanto que, no outro, ao abuso de formas não previsto em lei. Assim, a depender da garantia utilizada pelo aplicador, a operação sem propósito negocial poderia ou não ser mantida.

6. Por fim, entendemos que o propósito negocial, enquanto construção de doutrina, não pode ser tomado como fundamento último para a passagem dos dados para a conclusão pela desconsideração dos negócios jurídicos no plano federal atual, pois, ao se pedir mais, o argumento-decisão nada tem a oferecer como fundamento remoto ou lastro positivo, e o critério utilizado pelo aplicador a seu talante não terá validade, havendo necessidade de um adensamento normativo que afunde a garantia para os fundamentos remotos por força de ato do legislador. No campo do direito, as pregas cerzidas pela garantia não serão suficientes para fiar a decisão, pois a costura de um novo fato gerador apenas será possível por meio do recurso aos

pontos do bordado normativo, sob pena de o resultado do coser do aplicador se desmanchar ao primeiro toque da segurança jurídica.

Ainda assim, não se pode esquecer que estamos diante de uma disputa sobre as formas de se fazer ciência, acerca dos métodos de aplicação do direito e sobre uma postura epistemológica específica. Porque, sob tais critérios, não é impossível decidir de maneira gravosa de modo favorável à tributação contrariamente ao texto produzido pela maioria ou diante de seu silêncio lacunoso; contudo, aquele que se prestar a fazê-lo terá um trabalho argumentativo maior, e sua asserção correrá o risco de ser desafiada e colocada à prova – esta disputa chegará a um fim de acordo com as regras previamente postas não porque este conjunto de homens e mulheres alcançou a decisão mais justa ou mais sábia, ou mais virtuosa, mas simplesmente porque se decidiu que, naquele campo ético, a questão precisaria em algum momento ser decidida e resolvida de alguma forma, em conformidade com o ordenamento. Conclui-se, assim, pela utilidade do modelo desenvolvido por Stephen Toulmin como padrão de análise elucidativo das decisões proferidas no âmbito do direito tributário.

BIBLIOGRAFIA

A

- AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Dordrecht: Springer, 2011.
- _____. *Lo racional como razonable – un tratado sobre la justificación jurídica*. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- ADEODATO, João Maurício. *Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- _____. *Retórica como metódica para estudo do Direito*, Recife: Revista Sequência, n. 56, pp. 55-82, junho de 2008.
- ADEODATO, João Maurício e BITTAR, Eduardo C. B. (org.). *Filosofia e Teoria Geral do Direito*, São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. São Paulo: Editora Forense, 2011.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário*, São Paulo: Editora Saraiva, 2009.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. “A Constituição Brasileira e as Considerações Teleológicas na Hermenêutica Constitucional”. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo. *Vinte Anos de Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 323-340.
- _____. *Decisões Políticas, Legalidade Tributária e Limites da Interpretação*. Revista de Direito Tributário da APET, v. 8, p. 95-120, 2005.
- _____. *Economicização do direito concorrencial*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2014.
- _____. “Hermenêutica da Ordem Econômica Constitucional e o Aspecto Constitutivo da Concretização Constitucional”, Revista de Direito Financeiro e Econômico, vol. 1, 2012, pp. 249-268.
- _____. “Hermenêutica Constitucional e a Teoria Estruturante do Direito”. Revista Brasileira de Estudos Constitucionais, v. 7, p. 31-51, 2008.
- _____. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora/APET, 2006.
- _____. *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito*. In: Hugo de Brito Machado. (Org.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo: Editora Dialética, 2010, p. 182-206.
- ARISTÓTELES. *Analíticos Posteriores*, In: *Órganon*. São Paulo: Edipro, 2005.
- _____. *Retórica*. São Paulo: Editora Edipro, tradução de Edson Bini, 2013.

ATIENZA, Manuel. As razões do Direito: teorias da argumentação jurídica – Perelman, Toulmin, MacCormick, Alexy e outros. Trad. Maria Cristina Guimarães Cupertino. São Paulo: Landy, 2000.

_____. Derecho y argumentación. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1ª reimpressão, 1998.

_____. Las razones del derecho – teorias de la argumentación jurídica, México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2005.

_____. Sobre la analogía en el derecho: ensayo de análisis de un razonamiento jurídico. Madrid: Civitas, 1986.

_____. Tras la justicia: una introducción al derecho y al razonamiento jurídico. Barcelona: Ariel, 1993.

ÁVILA, Humberto Bergmann. “Planejamento tributário”. In: XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editora. Revista de Direito Tributário, volume nº 98.

_____. Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

_____. Sistema constitucional tributário. São Paulo: Saraiva, 4ª edição, 2010.

B

BARBOSA, Samuel Rodrigues; RODRIGUEZ, José Rodrigo; SILVA, Carlos Eduardo Batalha da Silva e Couto; Samuel Rodrigues Barbosa. (Org.). Nas fronteiras do formalismo: a função social da dogmática jurídica hoje. 1ª edição, São Paulo: Saraiva, 2010, v. 1.

BENÍTEZ, Gloria Marín. La relevancia jurídica de la motivación fiscal: influencia del ‘business purpose’ en el ordenamiento tributario español. Madrid: Editorial Dykinson, 2009.

BLOCH, Marc. Apologia da história, ou o ofício do historiador. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1997.

BÓDIG, Mátyás. “Legal theory and legal doctrinal scholarship”, Canadian Journal of Law and Jurisprudence nº 23: 483 (paginação disponível da “Nexis Legis”), 2010.

BOITEUX, Elza Antônia Pereira Cunha. O significado perdido da função de julgar. São Paulo, 1990. Tese (Doutorado em Direito). Pós-graduação em Direito da USP. 135 p.

BORGES, José Souto Maior. Obrigação tributária (uma introdução metodológica). São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

BOZZA, Fabio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Editora Quartier Latin/Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2015.

BRAUDEL, Fernand. “*A longa duração*”, In: História e Ciências Sociais. Lisboa: Editorial Presença, 1972

_____. La Méditerranée et le Monde Méditerranéen a l’Époque de Philippe II, 2ª edição, Armand Colin, Paris, 1966.

C

- CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. Avaliação da gestão a partir de uma perspectiva multidisciplinar. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, 2009.
- CAMARGO, Maria Margarida Lacombe. Hermenêutica jurídica e argumentação: uma contribuição ao estudo do direito, Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. "Evasão e elisão fiscal". Revista de Direito Tributário, volume nº 63. São Paulo: Malheiros Editora, 1993.
- CARRILHO, Manuel Maria. Jogos de racionalidade. Porto: Asa, 1994.
- CARVALHO, Cristiano. Teoria da decisão tributária. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.
- _____. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Editora Noeses, 3ª edição revisada e ampliada, 2009
- _____. Fundamentos jurídicos da incidência tributária. São Paulo: Editora Saraiva, 8ª edição, 2010.
- CHIRELSTEIN, Marvin A. "Learned Hand's contribution to the Law of tax avoidance". Yale Law School Legal Scholarship Repository, Paper nº 4554. Connecticut: Faculty Scholarship Series, 01/01/1968.
- COLECÇÃO DAS LEIS DO BRAZIL, 1808-1850, Rio de Janeiro: Imprensa Oficial, 1889.
- COHEN, Morris R. "The place of logic in Law". In: Harvard Law Review, volume nº 29, nº 06, abril de 1996.
- CONDÉ, Mauro Lúcio Leitão. Wittgenstein: linguagem e mundo, São Paulo: Editora Annablume, 1998.
- COSTA, Carlos Eduardo Batalha da Silva e. A construção do enfoque nas teorias jurídicas: subsídios para repensar o debate em torno da racionalidade no direito, São Paulo: Tese de doutorado apresentada ao Departamento de Ciências Sociais da Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo (FFLCH/USP), 2012.
- CRARY, Alice and READ, Rupert. The new Wittgenstein. London-New York: Routledge, 2001.
- CUTER, João Vergílio Gallerani. Wittgenstein e Eu. Discurso - Departamento de Filosofia da FFLCH DA USP, v. 38, p. 215-238, 2010.
- _____. Um precursor dos jogos de linguagem. Analytica (São Paulo), v. 9, p. 117-138, 2005.

D

DESCARTES, René. Oeuvres complètes et annexes: 22 titres annotés, complétés et illustrés, Arvensa Editions, 1971.

DIMOULIS, Dimitri. O caso dos denunciante invejados: introdução prática às relações entre direito, moral e justiça, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

_____. Positivismo jurídico – introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político. São Paulo: Editora Método, 2006.

_____. e DUARTE, Écio Oto (coord.). Teoria do direito neoconstitucional – superação ou reconstrução do positivismo jurídico?, São Paulo: Editora Método, 2008.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

DUXBURY, Neil. Jurists and judges: an essay on influence. Oxford: Hart Publishing, 2001.

_____. The nature and authority of precedent. New York: Cambridge University Press, 2008.

E

EISENBERG, Melvin. “The principles of legal reasoning in the common law”, In: EDLIN, Douglas. Common law theory. New York: Cambridge University Press, 2007.

F

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Conceito de sistema no direito positivo. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976.

_____. Direito, retórica e comunicação: subsídios para uma pragmática do discurso jurídico. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão, dominação. São Paulo: Editora Atlas, 6ª edição, 2010.

_____. “Simulação e negócio jurídico indireto no direito tributário e à luz do novo código civil”. In: Revista Fórum de Direito Tributário nº 48. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2010.

FEYERABEND, Paul. Adeus à razão. São Paulo: Editora Unesp, 2009.

_____. Contra o método. São Paulo: Editora Unesp, 2003

FLÁVIO NETO, Luís. Teorias do abuso no planejamento tributário. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

FRANÇA, Eduardo d'Oliveira França. Portugal na época da restauração. São Paulo: Editora Hucitec, 1997.

FRANK, Jerome. Derecho e incertidumbre. Tradução de Carlos M. Bidegain, Coyoacán: Fontamara, 1991.

_____. Law and the modern mind. 2. ed. New York: Anchor Books, 1963.

FRIEDMAN, Lawrence. “Law reviews and legal scholarship”. Denver University Law Review nº 75: 661, 1998.

G

- GARCÍA AMADO, Juan Antonio: "Tópica, Derecho y Método Jurídico". Doxa, nº 4. Alicante: Universidad de Alicante, 1997, p. 161-188.
- GLOCK, Hans-Johann. Dicionário Wittgenstein. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1998.
- GOMES, Orlando. Introdução ao direito civil. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.
- GORDON, Robert. "Lawyers, scholars, and the 'middle ground'". Michigan: Michigan Law Review nº 91: 2075, 1993.
- GRÁCIO, Rui Alexandre. Racionalidade argumentativa. Porto: Asa, 1993.
- GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica). 9. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. São Paulo: Editora Malheiros, 5ª edição, 2009.
- _____. O direito posto e o direito pressuposto. São Paulo: Malheiros, 2000.
- GRECO, Marco Aurélio. "Crise do formalismo no direito tributário brasileiro", In: Revista da PGFN, Ano I, número 1. Brasília: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, janeiro/junho de 2011.
- _____. Planejamento tributário. São Paulo: Editora Dialética, 2011.
- GUASTINI, Riccardo. "On the theory of legal sources. A Continental Point of View". Ratio Juris nº 20: 302, 2007.

H

- HACKER, P. M. S. Wittgenstein. trad. João Vergílio Cuter. São Paulo: Unesp, 2000.
- HALLER, Rudolf. Wittgenstein e a Filosofia austríaca: questões. São Paulo: EDUSP, 1990.
- HART, Herbert Lionel Adolphus. "Commands and authoritative reasons", In HART, H.L.A. Essays On Bentham: Jurisprudence and Political Theory. New York: Oxford Press, 1982.
- _____. O conceito de direito. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.
- HELVERING, Guy Tresillian. Biographical directory of the United States Congress (1774-Present). In: <<http://bioguide.congress.gov/scripts/biodisplay.pl?index=H000466>>, último acesso em 30/12/2015.
- HESPANHA, Antonio Manuel. O caleidoscópio do direito – o direito e a justiça nos dias e no mundo de hoje. Editora Almedina: Lisboa, 2ª edição, 2009.
- _____. "Um poder um pouco mais que simbólico. Juristas e legisladores pelo poder de dizer o direito".
- HITCHCOCK, David and VERHEIJ, Bart (eds.). Arguing on the Toulmin Model – new essays in argument analysis and evaluation. Dordrecht (The Netherlands): Springer, Argument Library, Volume 10, 2006.

HOBBSAWN, Eric. A era dos extremos: o breve século XX (1914-1991). Companhia das Letras, 1995.

J

JESTAZ, Philippe. Doctrine et jurisprudence: une liaison de 25 siècles. Montréal: Thémis, 2001.

K

KAUFMANN, A.; HASSEMER, W. (orgs.). El Pensamiento Jurídico Contemporáneo. Madri: Editorial Debate, 1992.

_____. Filosofia del derecho, Santafé de Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999.

_____. Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas, Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.

KELSEN, Hans. Teoria Geral das Normas. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.

_____. Teoria Pura do Direito. 6. ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 1998.

KEMPEN, J. M. van. “The business purpose test: the Dutch approach”. In: Fiscal Studies, Vol. 6, nº 3, August 1985.

KÖTZ, Hein. “Scholarship and the Courts: A Comparative Survey”, In: D. S. Clark, ed., Comparative and Private International Law: Essays in Honor of John Henry Merryman on his Seventieth Birthday. Berlin, Duncker & Humblot, 1990.

L

LAKATOS, Imre and MUSGRAVE, Alan (editors). Criticism and the growth of Knowledge: proceedings of the International Colloquium in the Philosophy of Science. London: Cambridge University Press, 1970.

LIKHOVSKI, Assaf. “The duke and the lady: Helvering v. Gregory and the history of tax avoidance adjudication”. In: Cardozo Law Review, volume 25, Forthcoming Spring, 2004.

LOPES, José Reinaldo Lima. As Palavras e a lei - direito, ordem e justiça na história do pensamento jurídico moderno. 1. ed. São Paulo: Editora 34, 2004.

_____. O Direito na História. São Paulo: Max Limonad, 2000.

LOSANO, Mario. “Introdução”, In: KELSEN, Hans. O problema da Justiça, São Paulo: Editora Martins Fontes, 1998.

_____. Sistema e estrutura no direito – Volumes 01 a 03, São Paulo, Editora WMF-Martins Fontes, 2010.

_____. Teoría pura del derecho: evolución y puntos cruciales, Santa Fé de Bogotá: Temis Editora, 1992.

LOWENTHAL, David. *The Past is a Foreign Country*, Cambridge: CUP, 1985.

M

MacCORMICK, Neil. H. L. A. Hart. São Paulo: Editora Campus Jurídico, 2009.

MACEDO JÚNIOR, Ronaldo Porto. *Ensaio de teoria do direito*. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

MacINTYRE, Alastair. “Preface to the 1970 edition”, In: TOULMIN, Stephen E., HEPBURN, Ronald W., and MacINTYRE, Alastair. *Metaphysical Beliefs*, Schocken Books and SCSM Press Ltd: New York and London, 1970.

MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.

MATURANA, Humberto. *A ontologia da realidade*, Minas Gerais: UFMG, 2001,

_____. *La Realidad: Objetiva o Constroída? – Fundamentos Biológicos de la Realidad*, Barcelona: Antropos, 1995.

_____. e VARELA, Francisco A *Árvore do Conhecimento*. Campinas: Psy Editorial, 1995.

_____. LETTVIN, J. Y., McCULLOCH, W. S., e PITTS, W. H. “What the frog’s eye tells the frog’s brain”. In: CORNING, William C. e BALABAN, Martin. *The biological approaches to its functions*. Interscience Publishers, 1968

MAUS, Ingeborg. “Judiciário como superego da sociedade – o papel da atividade jurisprudencial na ‘sociedade órfã’”. In: *Novos Estudos CEBRAP* nº 58, 11/2000.

MENDES, Sônia Maria Broglia. *A validade jurídica pré e pós giro linguístico*, São Paulo: Editora Noeses, 2007.

MERRITT, Deborah & Putnam, Melanie. “Judges and scholars: do courts and scholarly journals cite the same law review articles?”. *Chicago: Chicago-Kent Law Review* nº 71: 871, 1996.

MOSCA, Lineide do Lago Salvador (org.). *Discurso, argumentação e produção de sentido*. São Paulo: Associação Editorial Humanitas, 2006.

_____. (org.). *Retóricas de ontem e de hoje*. São Paulo: Associação Editorial Humanitas, 3ª edição, 2004.

MOYAL-SHARROK, Danièle. *Understanding Wittgenstein’s On Certainty*. New York: Palgrave Macmillan, 2007.

N

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. São Paulo, *Revista dos Tribunais*, 1965.

NINO, Carlos Santiago. *Algunos modelos metodológicos de “ciencia” jurídica*. Valencia: Universidad de Carobobo, 1979.

_____. *Consideraciones sobre la Dogmática Jurídica*. México: UNAM, 1974.

_____. Introdução à análise do direito. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

O

O'GRADY, Jane. "Stephen Toulmin obituary – Philosopher who was a founding father of argumentation theory". London: The Guardian, 10/01/2010.

O'HARA, Robert. "Publications of Stephen Toulmin: A Working Bibliography", SSRN, Maio de 2006.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980.

OLIVERCRONA, Karl. Lenguaje jurídico y realidade. México: Fontamara, 1999.

P

PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. Subjetividade, ética e complexidade no direito – a segurança que vem da admissão da insegurança: uma crítica à pressuposição de onipotência que subjaz às razões jurídicas. Recife: Dissertação. Universidade Federal de Pernambuco, 2004.

PATTERSON, Dennis. Wittgenstein and legal theory. Westview Press: Boulder, 1992.

PECZENIK, Aleksander. Scientia Juris: legal doctrine as knowledge of law and as a source of law. Dordrecht: Springer, 2005.

PESSANHA, José Américo Motta. A teoria da argumentação ou nova retórica. In: CARVALHO, Maria Cecília Maringini de (Org.). Paradigmas Filosóficos da Atualidade. Campinas: Papirus, 1989.

PESSOA JUNIOR, Osvaldo Frota (Org.), DUTRA, L. H. A. (Org.). Racionalidade e Objetividade Científicas - Volume 01. Florianópolis: Núcleo de Epistemologia e Lógica - UFSC, 2013.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Argumentando pelas consequências no direito tributário. São Paulo: Editora Noeses, 2012.

_____. O uso habitual dos vocábulos como limite à interpretação: análise sob o ponto de vista dos julgados do Supremo Tribunal Federal. Revista de Direito Tributário, v. 97, p. 86-96, 2007.

POSNER, Richard. "Legal scholarship today", Harvard Law Review nº 115: 1314, 2002.

_____. Reflections on judging. Cambridge: Harvard University Press, 2013.

R

RHODE, Deborah. "Legal scholarship". Harvard Law Review nº 115: 1327, 2002.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O. Planejamento Fiscal e a Lei Complementar nº. 104. São Paulo: Dialética, 2002.

ROESLER, Claudia Rosane. Theodor Viehweg e a ciência do direito: tópica, discurso, racionalidade. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario. Madrid: Marcial Pons, 1988.

S

SCHAUER, Frederick. "The authority of legal scholarship", University of Pennsylvania Law Review nº 139: 1003, 1991.

SCHMITT, Carl. "La tiranía de los valores", In: Revista de Estudios Políticos nº 115, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, Enero/Febrero de 1961.

SCHOUEIRI, Luís Eduardo. "Presunções simples e indícios no processo administrativo fiscal", In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Processo Administrativo Fiscal - 2º Volume, São Paulo: Dialética Editora, 1997.

_____. Direito tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015.

_____. "Planejamento tributário: limites à norma antiabuso". Revista de Direito Tributário Atual, volume 24. São Paulo: Editora Dialética, 2010.

_____. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

_____. "O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário". São Paulo: Editora Dialética, Revista Dialética de Direito Tributário nº 232

_____. e FREITAS, Rodrigo (org.). Planejamento tributário e o "propósito negocial", São Paulo: Editora Quartier Latin, 2010.

SHECAIRA, Fabio Perin. Legal scholarship as a source of Law. Thesis submitted to the School of Graduate Studies in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor on Philosophy. Canada: McMaster University, december 2011.

SOUZA, Hamilton Dias de e FUNARO, Hugo. "A insuficiência de densidade normativa da 'norma antielisão'". São Paulo: Editora Dialética, Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) nº 146, 2007.

SPEAR, Harvey M. "Corporate Business Purpose in Reorganization", In: Tax Law Review volume 3, nº 225 (1947-1948).

SUMARES, Manuel. Sobre "Da certeza" de Ludwig Wittgenstein: um estudo introdutório. Porto: Contraponto, 1994.

SUMMERS, Robert. "A critique of the business-purpose doctrine". In: Cornell Law Faculty Publications, Paper nº 1336. New York: Cornell Law Library, dezembro de 1961.

T

TÔRRES, Heleno Taveira. "O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global". In: Consultor Jurídico (Conjur), 26/07/2015, disponível em <<http://www.conjur.com.br/2015->

- jul-26/helena-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>, último acesso em 20/12/2015.
- TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier Editora, 2013.
- TOULMIN, Stephen E. An examination of the place of reason in ethics. The Syndics of the Cambridge University Press: London, 1961.
- _____. Cosmopolis: the hidden agenda of modernity, Chicago: University of Chicago Press, 2008.
- _____. Foresight and understanding – na enquiry into the aims of Science. London: Hutchinson & Co. Publishers Ltd., 1961.
- _____. Human Understanding: The Collective Use and Evolution of Concepts, Princeton: Princeton University Press, 1972.
- _____. Introduction to reasoning, New York: Pearson, 2nd. edition, 1984.
- _____. Knowing and acting: an invitation to Philosophy. London: Collier Macmillan Publishers, 1976.
- _____. “On remaining agnostic”, In: The Listener 58, nº 1490, 17 de outubro de 1957
- _____. Os usos do argumento. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2006.
- _____. “Racionalidade e razoabilidade”. In: CARRILHO, Manuel Maria (org.). Retórica e Comunicação. Porto Asa, 1994.
- _____. “Regaining the ethics of discretion: the tyranny of Principles”. New York: The Hasting Center Report, Vol. 11, nº 6, dezembro de 1981
- _____. Return to reason, Chicago: Harvard University Press, 2001.
- _____. The Uses of Argument (1958). USA: Cambridge, 2nd edition, 2003.
- _____. and GOODFIELD, June. The discovery of time. Chicago: Harvard University Press, 1992.
- _____. and GOODFIELD, June. The architecture of matter, Chicago: University of Chicago Press, 1984.
- _____. HEPBURN, Ronald W., and MacINTYRE, Alastair. Metaphysical Beliefs, Schocken Books and SCSM Press Ltd: New York and London, 1970.
- _____. e JANIK, Allan. A Viena de Wittgenstein. Rio de Janeiro: Campus, 1991.
- _____. and JANIK, Allan and RIEKE, Richard. An introduction to reasoning. London: Collier Macmillan Publishers, New York: Macmillan Publishing Co. Inc., 1979,
- _____. and JONSEN, Albert R. The abuse of casuistry: a history of moral reasoning. California: California University Press, 1990.

V

- VANONI, Ezio. Natureza e interpretação da lei tributária. São Paulo: Edições Financeiras, 1932.

VIEHWEG, Theodor. *Tópica y filosofía del derecho*. 2. ed. Tradução de Jorge M. Seña, Barcelona: Gedisa, 1997.

_____. *Tópica e jurisprudência*. Vol. 1. Coleção Pensamento Jurídico Contemporâneo. Tradução de Tércio Sampaio Ferraz Jr., Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1979.

X

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Editora Dialética, 2002.

W

WACKS, Raymond. *A very short introduction to philosophy of Law*. Oxford: Oxford University Press, 2014.

WAIZER, Harry. “Business Purpose Doctrine: the effect of motive on Federal Income Tax Liability”. In: *Fordham Law Review* nº 1078, Volume nº 49. New York: Fordham University Press, 1981.

WILHELM, Walter. *La metodología jurídica en el siglo XIX*. Madrid: Editorial de Derecho Privado, 1980.

WINCH, Peter. *A ideia de uma ciência social e sua relação com a filosofia*. São Paulo: Editora Nacional, 1970.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Conferencia sobre ética*, Barcelona: Paidós, 1997.

_____. *Investigações filosóficas*. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996.

_____. *Investigações filosóficas*. São Paulo: Editora Vozes, 2005.

_____. *On certainty*, Oxford: Blackwell, 2003.

WRÓBLEWSKI, Jerzy. *The judicial application of Law*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 1992.

Z

ZILHÃO, António. *Linguagem da filosofia e filosofia da linguagem: estudos sobre Wittgenstein*. Lisboa: Colibri, 1993.

ZIMMER, Frederik. “Form and substance in tax law – General Report”, In: *Cahiers du Droit Fiscale International*, Volume LXXXVIIa, The Netherlands/Oslo/Kluwer: International Fiscal Association (IFA), 2002.

ANEXO I

PRECEDENTES DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA FEDERAL

2011

Acórdão CARF nº 1201-000.386, “Caso Itaú”, sessão de 28/01/2011

Acórdão CARF nº 1401-00.582, “Caso Vera Cruz”, sessão de 29/06/2011.

2013

Acórdão CARF nº 2202-002.187, “Caso Newton”, sessão de 26/02/2013

Acórdão CARF nº 1402-001.404, “Caso Lupatech”, sessão de 09/07/2013.

Acórdão CARF nº 1402-001.460, “Caso Bunge”, sessão de 08/10/2013.

Acórdão CARF nº 1402-001.472, “Caso Globo”, sessão de 09/10/2013.

Acórdão CARF nº 1301-001302, “Caso Suzano Petroquímica”, sessão de 09/10/2013.

Acórdão CARF nº 3403-002.519, “Caso Unilever”, sessão de 22/10/2013.

Acórdão CARF nº 1301-001.356, “Caso Lojas Renner”, de 04/12/2013.

2014

Acórdão CARF nº 1302-001.325, “Caso Pandurata”, sessão de 11/03/2014.

Acórdão CARF nº 3403-002.854, “Caso Avon”, sessão de 26/03/2014.

Acórdão CARF nº 1103-001.052, “Caso Acquaservice”, sessão de 07/05/2014

Acórdão CARF nº 2202-002.732, “Caso Café 3 Corações”, sessão de 12/08/2014.

Acórdão CARF nº 1102-001.182, “Caso Klabin”, sessão de 27/08/2014.

Acórdão CARF nº 1103-001.123, “Caso Daycoval”, sessão de 21/10/2014.

2015

Acórdão CARF nº 1402-001.893, “Caso VRG/GOL”, sessão de 03/02/2015.

Acórdão CARF nº 1402-001.894, “Caso Sulcromo”, sessão de 03/02/2015.

Acórdão CARF nº 3201-001.889, “Caso Calçados Freitas”, sessão de 25/02/2015.

Acórdão CARF nº 1302-001.713, “Caso Pandurata – Embargos”, sessão de 25/03/2015.

ANEXO II**OBRA REUNIDA DE STEPHEN EDELSON TOULMIN EM ORDEM CRONOLÓGICA**

ANO	AUTOR(ES)	TÍTULO	TIPO
1948	STEPHEN TOULMIN	World stuff and nonsense	ARTIGO
1949	STEPHEN TOULMIN	The logical status of psychoanalysis	ARTIGO
1950	STEPHEN TOULMIN	An examination of the place of reason in ethics	TESE
1950	STEPHEN TOULMIN	Probability	ARTIGO
1953	STEPHEN TOULMIN	The philosophy of science: an introduction	LIVRO
1957	STEPHEN TOULMIN	Crucial experiments: Priestly and Lavoisier	ARTIGO
1957	STEPHEN TOULMIN	On remaining agnostic	ARTIGO
1957	STEPHEN TOULMIN	Contemporary Scientific Mythology	ARTIGO
1958	STEPHEN TOULMIN	The uses of argument – paperback edition	LIVRO
1958	STEPHEN TOULMIN	The uses of argument	LIVRO

1959	STEPHEN TOULMIN	Criticism in the history of science: Newton on absolute space, time, and motion	ARTIGO
1960	STEPHEN TOULMIN	Seventeenth century science and the arts	ARTIGO
1961	STEPHEN TOULMIN; KURT OTTO-WASOW	The Riviera	LIVRO
1961	STEPHEN TOULMIN	Foresight and understanding – an enquiry into the aims of Science	LIVRO
1961	STEPHEN TOULMIN; JUNE GOODFIELD	The fabric of heavens – the development of astronomy and dynamics (The ancestry of science – Volume I)	LIVRO
1962	STEPHEN TOULMIN	Historical inference in science: geology as a model for cosmology.	ARTIGO
1962	STEPHEN TOULMIN; JUNE GOODFIELD	The architecture of matter (The ancestry of science – Volume II)	LIVRO
1962	STEPHEN TOULMIN	Quanta and reality (Historical Introduction)	PREFÁCIO
1963	STEPHEN TOULMIN	Science and our intellectual tradition	ARTIGO
1963	STEPHEN TOULMIN	Night sky at Rhodes	LIVRO
1964	STEPHEN TOULMIN; JUNE GOODFIELD	The Qattara: a primitive distillation and extraction apparatus still in use	ARTIGO
1964	STEPHEN TOULMIN	The complexity of scientific choice: a stocktaking	ARTIGO
1964	STEPHEN TOULMIN	The importance of Norbert Wiener	OBITUÁRIO

1964	STEPHEN TOULMIN	Philosophy and the history of science – Proceedings of the 10th International Congress of the History of Science (1962)	ARTIGO
1965	STEPHEN TOULMIN; JUNE GOODFIELD	How was the tunnel of Eupalinus aligned?	ARTIGO
1965	STEPHEN TOULMIN; JUNE GOODFIELD	The discovery of time (The ancestry of science – Volume III)	LIVRO
1966	STEPHEN TOULMIN	The complexity of scientific choice: culture, overhead, or tertiary industry?	ARTIGO
1966	STEPHEN TOULMIN	The plausibility of theories	ARTIGO
1966	STEPHEN TOULMIN	Conceptual revolutions in science	ARTIGO
1967	STEPHEN TOULMIN	The evolutionary development of natural science	ARTIGO
1967	STEPHEN TOULMIN	Neuroscience and human understanding.	ARTIGO
1969	STEPHEN TOULMIN	From logical analysis to conceptual history	ARTIGO
1969	STEPHEN TOULMIN	Ludwig Wittgenstein	ARTIGO
1970	STEPHEN TOULMIN (EDITOR)	Physical Reality: Philosophical Essays on Twentieth-Century	COLETÂNEA
1970	STEPHEN TOULMIN	Does the distinction between normal and revolutionary science hold water?	ARTIGO
1970	STEPHEN TOULMIN	Reasons and causes	ARTIGO

1971	STEPHEN TOULMIN	Brain and language: a commentary	ARTIGO
1971	STEPHEN TOULMIN	Rediscovering history: new directions in philosophy of science	ARTIGO
1972	STEPHEN TOULMIN	Reply [to Sampson, 1972] ⁵³⁹	ARTIGO
1972	STEPHEN TOULMIN	The mentality of man's brain	ARTIGO
1972	STEPHEN TOULMIN; ALLAN JANIK	Wittgenstein's Vienna	LIVRO
1972	STEPHEN TOULMIN	Human Understanding: The Collective Use and Evolution of Concepts	LIVRO
1972	STEPHEN TOULMIN; HARRY WOOLF (EDITORS)	What I Do Not Believe, and Other Essays	COLETÂNEA
1972	STEPHEN TOULMIN	The historical background to the anti-science movement	ARTIGO
1972	STEPHEN TOULMIN	Rationality and the changing aims of inquiry	ARTIGO
1974	STEPHEN TOULMIN	The Alexandrian trap: thoughts on "the eternal scientist"	ARTIGO
1974	STEPHEN TOULMIN	The end of the Parmenidean Era	ARTIGO E DEBATES
1974	STEPHEN TOULMIN	Rationality and scientific discovery	ARTIGO

⁵³⁹ Resposta de Stephen Toulmin à réplica de Geoffrey Sampson ao artigo [TOULMIN, Stephen. "Rediscovering history: new directions in philosophy of science". Encounter Review nº 36, 1971, pp. 53–64] com o artigo [SAMPSON, Geoffrey. "Can language be explained functionally?". Synthese Review nº 23, 1971, pp. 53–64].

1974	STEPHEN TOULMIN	Rules and their relevance for understanding human behavior	ARTIGO
1974	STEPHEN TOULMIN	Scientific strategies and historical change	ARTIGO
1975	STEPHEN TOULMIN	Commentary on “Why did Copernicus’ research program supersede Ptolemy’s?”	ARTIGO
1975	STEPHEN TOULMIN	Concepts of function and mechanism in medicine and medical science	ARTIGO
1975	STEPHEN TOULMIN	Exploring the moderate consensus	RELATÓRIO
1975	STEPHEN TOULMIN	Introduction: the end of the Copernican Era?	ARTIGO
1975	STEPHEN TOULMIN	Logic and the theory of mind	ARTIGO
1975	STEPHEN TOULMIN	The twin moralities of science	ARTIGO
1976	STEPHEN TOULMIN	Ethics and “social functioning”: the organic theory reconsidered	ARTIGO
1976	STEPHEN TOULMIN	Knowing and acting: an invitation to Philosophy	LIVRO
1976	STEPHEN TOULMIN	History, praxis and the “third world”: ambiguities in Lakatos’ theory of methodology	ARTIGO
1976	STEPHEN TOULMIN	On the nature of the physician’s understanding.	ARTIGO
1976	STEPHEN TOULMIN	From form to function: philosophy and history of science in the 1950s and now	ARTIGO

1976	STEPHEN TOULMIN	The meaning of professionalism	ARTIGO
1976	STEPHEN TOULMIN	In vitro fertilization: answering the ethical objections.	ARTIGO
1978	STEPHEN TOULMIN	The moral psychology of science	ARTIGO
1978	STEPHEN TOULMIN	Vygotsky: the Mozart of psychology	ARTIGO
1978	STEPHEN TOULMIN	Psychoanalysis, physics, and the mind-body problem ⁵⁴⁰	ARTIGO
1978	STEPHEN TOULMIN	You Norman, me Saxon.	ARTIGO
1979	STEPHEN TOULMIN	Arthur Koestler's theodicy: on sin, science, and politics	ARTIGO
1979	STEPHEN TOULMIN	Can science and ethics be reconnected?	ARTIGO
1979	STEPHEN TOULMIN	Causation and the locus of medical intervention	ARTIGO
1979	STEPHEN TOULMIN	The Inwardness of Mental Life	PALESTRA
1979	STEPHEN TOULMIN	The moral admissibility or inadmissibility of nontherapeutic fetal experiment	ARTIGO
1979	STEPHEN TOULMIN; ALLAN JANIK; RICHARD RIEKE	An introduction to reasoning	LIVRO

⁵⁴⁰ Em seguida, a mesma discussão é tratada por Paul Ricoeur e Don R. Swanson

1980	STEPHEN TOULMIN	The intellectual authority and the social context of the scientific enterprise: Holton, Rescher and Lakatos	ARTIGO
1981	STEPHEN TOULMIN	Human adaptation	ARTIGO
1981	STEPHEN TOULMIN	Regaining the ethics of discretion: the tyranny of Principles	ARTIGO
1981	STEPHEN TOULMIN	The common law tradition	ARTIGO
1981	STEPHEN TOULMIN	The emergence of post-modern science	ARTIGO
1981	STEPHEN TOULMIN	Teleology in contemporary science and philosophy	ARTIGO
1981	STEPHEN TOULMIN	The construal of reality: criticism in modern and postmodern science	ARTIGO
1982	STEPHEN TOULMIN	Return to cosmology	LIVRO
1984	STEPHEN TOULMIN	The new philosophy of science and the “paranormal”	ARTIGO
1984	STEPHEN TOULMIN	“Introduction” – John Dewey: The Later Works	PREFÁCIO
1984	STEPHEN TOULMIN	Cosmology as science and as religion	ARTIGO
1984	STEPHEN TOULMIN	The evolution of Margaret Mead	RESENHA
1985	STEPHEN TOULMIN	Nature and nature’s god	ARTIGO

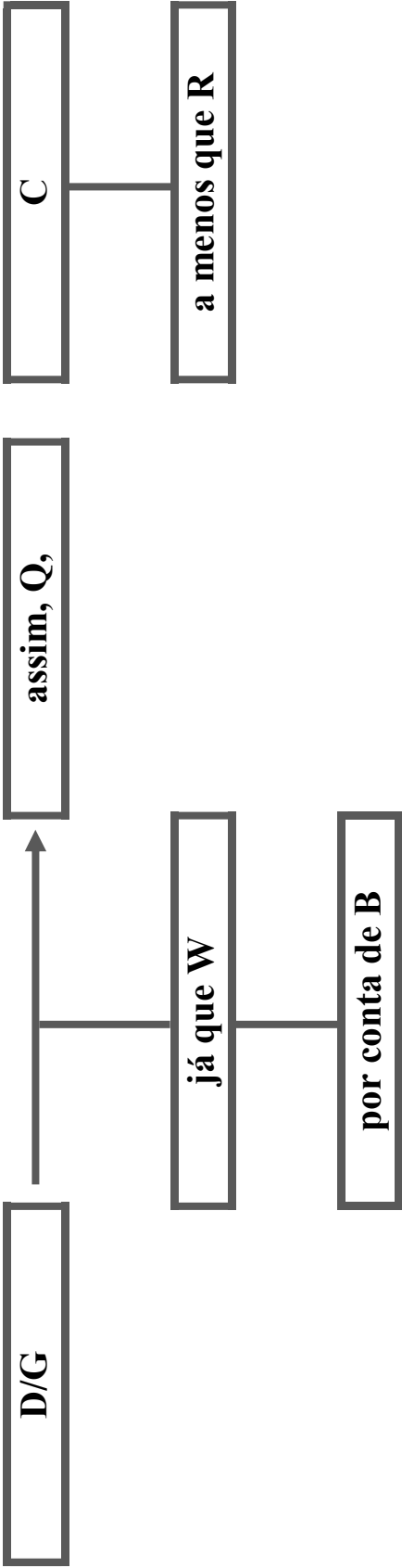
1985	STEPHEN TOULMIN	Pluralism and responsibility in postmodern science: a seminar with Stephen E. Toulmin	PALESTRA
1985	STEPHEN TOULMIN	The inner life, the outer mind	BROCHURA
1986	STEPHEN TOULMIN	The ambiguities of self-understanding	ARTIGO
1986	STEPHEN TOULMIN	Divided loyalties and ambiguous relationships	ARTIGO
1986	STEPHEN TOULMIN	How medicine saved the life of ethics	ARTIGO
1986	STEPHEN TOULMIN	The limits of allegiance in a nuclear age	ARTIGO
1986	STEPHEN TOULMIN	The conscientious spy	RESENHA
1986	STEPHEN TOULMIN	The National Commission of Human Experimentation: procedures and outcomes	RELATÓRIO
1988	STEPHEN TOULMIN; ALBERT JONSEN	The Abuse of Casuistry: A History of Moral Reasoning	LIVRO
1988	STEPHEN TOULMIN	The recovery of practical philosophy	ARTIGO
1990	STEPHEN TOULMIN	Cosmopolis – the hidden agenda of modernity	LIVRO
1990	STEPHEN TOULMIN	From Leviathan to Lilliput	ARTIGO
1990	STEPHEN TOULMIN	Medical institutions and their moral constraints	ARTIGO

1990	STEPHEN TOULMIN	A question of character	RESENHA
1991	STEPHEN TOULMIN; BETTY KAY SEIBT WILLIAM E TANNER	Interview (The Toulmin Method: Exploration and Controversy: a Festschrift in Honor of Stephen E. Toulmin)	ENTREVISTA
1993	STEPHEN TOULMIN; ALBERT JONSEN	Social Impact of AIDS in the United States	LIVRO
1996	STEPHEN TOULMIN	Rationality and Reasonableness in Ethics	ARTIGO
1996	STEPHEN TOULMIN; BJÖRN GUSTAVSEN (EDITORS)	Beyond theory – changing organizations through participation	COLETÂNEA
2001	STEPHEN TOULMIN	Return to reason	LIVRO
2006	STEPHEN TOULMIN	Reasoning in theory and practice	ARTIGO

ANEXO III

REPRESENTAÇÃO ESQUEMÁTICA DA ESTRUTURA DO “MODELO TOULMIN”

D/G, assim, Q, C, já que W, por conta de B, a menos que R



D = “data” (dado)
G = “ground” (base)*
Q = “qualifier” (qualificador)
C = “claim” (alegação)

W = “warrant” (garantia)
B = “backing” (apoio)
R = “rebuttal” (refutação)
*A substituição de “D” por “G” ocorre a partir de 1979

ANEXO III

REPRESENTAÇÃO ESQUEMÁTICA DA ESTRUTURA DO “MODELO TOULMIN”

D/G, assim, Q, C, já que W, por conta de B, a menos que R

O exemplo a seguir foi retirado de: TOULMIN, Stephen. Os usos do argumento. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2006, p. 151.

