

# “Positivismo de Estimação”: a Instrumentalização da Aplicação do Art. 116, Parágrafo Único, do CTN enquanto Norma Antielisiva

## *“Pet Positivism”: the Instrumentalization of the Application of Art. 116 of the CTN as an Antiavoidance Rule*

Túlio Venturini de Souza

Bacharel e Mestrando em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado em São Paulo.

*E-mail:* tulio.venturini@marizadvogados.com.br.

Recebido em: 04-03-2019

Aprovado em: 08-04-2019

### *Resumo*

O presente estudo tem como objetivo contribuir para o estudo da interpretação das normas na seara tributária: os signos empregados nos textos normativos, em que pese não serem totalmente definidos também não são, de certo, vazios de qualquer significação. Nesse sentido, o trabalho se posta especificamente em relação ao art. 116 do CTN e a interpretação dada pelo CARF em sede do Acórdão n. 3401-005.228 e critica eventuais interpretações que expandam seu conteúdo normativo a uma acepção antielisiva.

*Palavras-chave:* norma antielisiva, planejamento tributário, simulação, dissimulação.

### *Abstract*

The present study aims to contribute to the study of the interpretation of norms in the tax domain: the signs used in normative texts, although not fully defined, are certainly not empty of any meaning. In this sense, the work is specifically set forth in relation to art. 116 of the CTN and the interpretation given by CARF in Judgment 3401-005.228 and criticizes any interpretations that expand its normative content to an antiavoidance effect.

*Keywords:* antiavoidance rule, tax planning, simulation, dissimulation.

## **1. A taxonomia da norma: análise do Acórdão n. 3401-005.228 do CARF**

A função precípua do presente artigo é a de discutir a impossibilidade acerca da desconsideração de atos e/ou negócios jurídicos que não sejam decorrentes de simulação/dissimulação por meio da aplicação do art. 116, parágrafo único, do

CTN. Aliás, mesmo os atos simulados ou dissimulados encontrariam óbices à sua desconsideração, vez que, tal como se demonstrará, trata-se de norma ineficaz.

Essa discussão não é nova na doutrina: de fato, é possível analisarmos trabalhos de relevantíssima notoriedade científica sobre a delimitação dos limites de aplicação da norma estabelecida no art. 116, parágrafo único, do CTN<sup>1</sup>, que, inclusive, chegam a conclusões semelhantes às que aqui serão expostas.

Ocorre que com a recente publicação do Acórdão n. 3401-005-228 da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF, tal celeuma se mostra mais viva do que nunca. Isso porque, além da questão de fundo enfrentada pela Câmara ser justamente a que aqui se apresenta, o voto do conselheiro relator – Leonardo Ogassawara de Araújo Branco – deu contornos novos à questão, solucionando a controvérsia do caso concreto com base em uma análise positivista lógico-inclusiva<sup>2</sup>.

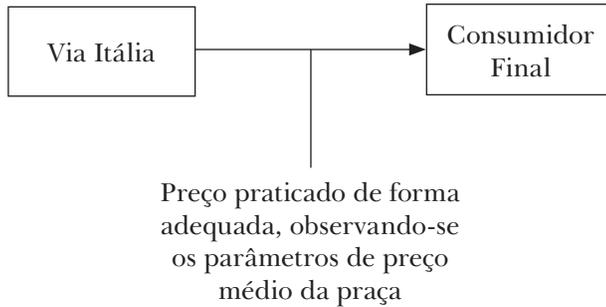
Reportando-se ao teor da discussão, trata-se de *case* em que foi analisada a procedência de um Auto de Infração lavrado com o objetivo de formalizar a cobrança de IPI-importação. A contribuinte é uma empresa que atua no ramo de importação e comércio de veículos de luxo e, com o intuito de maximizar os lucros de sua atividade, segregou as etapas de importação e comercialização de veículos importados, permitindo, assim, que praticasse o custo de revenda dos veículos importados para a empresa decorrente da segregação a um preço inferior àquele praticado na venda do bem ao consumidor final. De modo a tornar mais claro o relatado, a ilustração abaixo demonstra as etapas descritas:

---

<sup>1</sup> Dentre os inúmeros trabalhos que aqui poder-se-ia fazer menção, destaca-se o estudo de Luís Eduardo Schoueri, que ao cotejar o tratamento legislativo da matéria em outras jurisdições, concluiu que a norma brasileira aqui discutida não se materializa sob a forma de uma “general anti avoidance rule” (GAAR), mas – unicamente – sob a forma de uma norma antidissimulação. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos tributários. In: ALMEIDA, Daniel Freire; GOMES, Fabio L.; e CATARINO, João R. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário. Homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012.

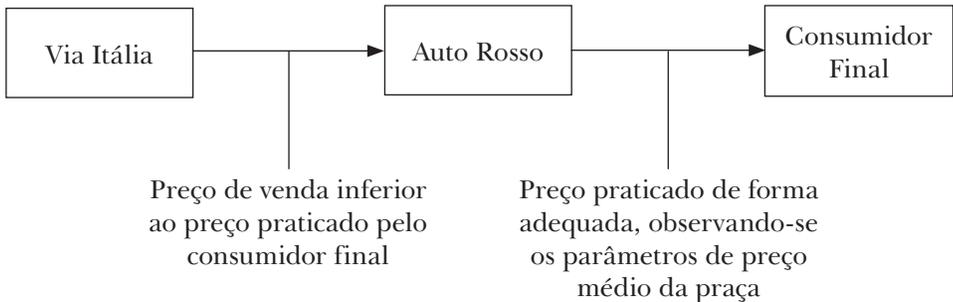
<sup>2</sup> Os pontos tratados pelo voto relator e que aqui merecem ser ressaltados correspondem à identificação de que os argumentos utilizados pelo Fisco não poderiam ter sido utilizados daquela maneira. Sintetizando as razões da relatoria, foi identificado um abuso argumentativo por parte da autoridade fiscal, já que suas razões se galgaram, sobretudo, na perspectiva de que o negócio executado pelo contribuinte incorreu em abuso de formas. De acordo com o voto relator, fundamentação mais adequada deveria se pautar na legislação específica do IPI ou, ao menos, nas alegações de ocorrência de simulação/dissimulação, únicos vícios positivados pelo art. 116, parágrafo único, do CTN e, portanto, capazes de serem desconsiderados pela autoridade (caso houvesse lei ordinária regulando a maneira de como isso se daria).

Situação Inicial – Via Itália importa os automóveis e revende a consumidores finais



Em seguida, houve um desmembramento da “Via Itália” em outra empresa, a “Auto Rosso”, de tal forma que os negócios praticados pelo grupo passaram a ter a seguinte nuance:

Situação Final – Via Itália importa os automóveis e repassa para a Auto Rosso que, por sua vez, revende a consumidores finais



Como efeito fiscal imediato de suas atividades, a empresa teve um considerável decréscimo do IPI-importação, o que, ao seu turno, motivou o trabalho fiscal. Curioso ressaltar, no entanto, que dentre os argumentos utilizados em sede do relatório fiscal, um deles é de relevante interesse a esse estudo: o de que a operação realizada pelo contribuinte incorreria na figura de desvio da finalidade, que se relaciona, por sua vez, com a ideia de abuso, tal como dispõe o art. 50 do Código Civil:

“Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”

SOUZA, Túlio Venturini de. “Positivismo de Estimação”: a Instrumentalização da Aplicação do Art. 116, Parágrafo Único, do CTN enquanto Norma Antielisiva.

Revista Direito Tributário Atual n° 42. ano 37. p. 419-440. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

Esse argumento tem nevrálgico relevo justamente por se basear na invocação de uma figura que sequer se encontra mencionada no art. 116, parágrafo único, do CTN: o abuso de formas<sup>3</sup>. Consequentemente – por meio de uma derivação abdutiva das normas analisadas<sup>4</sup> – também se teria como fundamentação fiscal uma figura igualmente lá não expressa: a do desvio de finalidade.

Em vista disso, também se procura debater no presente artigo se é possível inferir – com base em uma norma de pretensão claramente antidissimulação – um espectro de atuação mais amplo que acabe por englobar, ao fim e ao cabo, pretensões antielisivas mais holísticas e fundamentadas em figuras ali não delimitadas, tal como o abuso de formas, a fraude e a ausência de propósito negocial<sup>5</sup>.

Além dessa questão – tida como sendo um dos aspectos nodais deste artigo – há ainda uma série de indagações colaterais que serão respondidas. São elas: a linguagem é um filtro válido para a ampliação ou redução do espectro de respostas que o direito admite? Dentre essas respostas admissíveis, existe uma que seja a definitiva? Qual o critério de *discrímen* entre as respostas plausíveis e implausíveis?

Passa-se, assim, a uma análise mais criteriosa do caso de modo a – com as questões aqui propostas em mente – chegar-se a conclusões que, se não definitivas, ao menos fomentem o debate acerca da aplicação de uma perspectiva lógico-inclusiva do direito positivo.

## 2. A norma em seu *habitat* natural: quais os significados possíveis da norma?

O debate acerca dos significados possíveis de uma norma necessariamente permeia uma questão polêmica: há um único significado correto na interpreta-

<sup>3</sup> De fato, o próprio voto da lavra da relatoria identifica que o argumento do abuso de formas sequer menciona o art. 50 do Código Civil, reportando-se – ao revés – exclusivamente ao art. 116 do CTN que em nenhum momento se reporta a esse instituto.

<sup>4</sup> Cf. MARANHÃO, Juliano de Souza de Albuquerque. *Positivismo jurídico lógico-inclusivo*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 83-84 et. Cf. KALINOWSKI, Georges. *Introducción a la lógica jurídica*. Buenos Aires: EUDEBA, 1973, p. 154 e ss.

<sup>5</sup> Do voto analisado extrai-se o seguinte trecho: “Assim, se ocorrida a situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador, “[...] o inciso I do art. 118 do Código Tributário Nacional pode oferecer ferramental interessante para o fisco: no lugar de buscar a invalidade do negócio jurídico, pode ele questionar se a hipótese tributária se vincula àquele negócio”. Descortina-se a forma apresentada, assim, para que a operação jurídica subjacente produza os efeitos (tributários) que lhe são próprios. A regra antidissimulação do art. 116, por outro lado, realiza caminho diverso e, como se pode perceber, mais oneroso à autoridade fiscal, pendente de regulamentação. Neste sentido, lapidar (e refinada) a distinção da opção brasileira com relação a outros métodos de combate aos planejamentos tributários eleitos por outros países. Não se trata, portanto, da defesa incontestada do planejamento tributário, o que redundaria em visão puramente formalista, mas de uma postura muito mais ampla: aquela comprometida com a fundamentação das decisões. Assim, afirmamos: é possível se descortinar o verdadeiro fato gerador quando reconhecida a simulação, mesmo com a reconstrução meramente indiciária dos eventos. Contudo, os pressupostos de fato e de direito devem estar minimamente demonstrados pela autoridade administrativa para tornarem juridicamente sólido o lançamento [...]”

ção<sup>6</sup>? Mais do que isso, admitindo-se que o texto normativo é – em conclusão – um texto como qualquer outro, as técnicas de análise epistemológica da linguagem podem ser trazidas de forma acrítica para a seara jurídica<sup>7</sup>?

Essas questões ganham contornos interessantes na medida em que, na ocasião do julgamento aqui relatado, foi utilizada uma norma cuja redação se refere expressamente a um específico vício social do negócio jurídico: a simulação<sup>8</sup>; e, apesar disso, a fundamentação para a desconsideração do negócio estruturado alhures se deu por meio da alegação de abuso e desvio da finalidade<sup>9</sup>. Oras, questionar acerca dos limites interpretativos é fundamental para saber se uma menção expressa a um determinado vício é óbice para ampliarmos sua aplicabilidade semântica e, conseqüentemente, jurídica.

Procurando responder a primeira questão formulada, isto é, se há uma única resposta correta na atividade interpretativa, soa como uma trivialidade sustentar que a interpretação gera sempre uma única resposta a uma dúvida derivada

---

<sup>6</sup> A busca de um significado unívoco e identificável dentre as possíveis respostas capazes de serem dadas como finais na determinação de uma norma jurídica passa por um debate ideológico de suma importância no direito: o conflito entre teorias de cunho cognitivista de um lado e; do outro, as teorias céticas. Procurando descrever de forma mais adequada cada uma dessas teorias, pode-se dizer que a interpretação cognitiva é aquela por meio da qual o intérprete – passivamente – descobre significados do texto normativo que já estavam ali antes mesmo de qualquer atividade de cunho interpretativo. Dentro da linha cognitivista, existe uma vertente menos radical que é denominada teoria cognitivista moderada (teoria eclética) que entende que a interpretação envolveria atos de vontade e de conhecimento, mas que uma vez delimitado o rol de possíveis respostas, haveria uma única resposta correta a ser escolhida pelo intérprete. Do outro lado, há as teorias de ordem cética. Os céticos entendem que o direito não emite normas, mas fontes, o que faz com que acabe sendo – em toda as suas fases – um ato criativo: o intérprete coloca-se ativamente perante o texto de modo a criar significado a partir das enunciações linguísticas ali evidenciáveis, o que acaba por tornar as palavras “carentes de sentido” (cf. HÄGERSTRÖM, A. *Inquiries into the nature of law and morals*. Uppsala: Almqvist & Wiksells, 1953, p. 33-74). Em uma perspectiva mais moderada, há a teoria “cética moderada”, que estabelece, em linhas gerais, que há uma atividade criativa, mas também há um ato de conhecimento por parte do intérprete, o que faz com que surjam respostas possíveis – mas não necessariamente corretas – ao fim de sua atividade exegética. Em vista dessas respostas tidas como finais, a atividade de interpretação cessaria. De forma geral, este trabalho acaba por se filiar mais a uma teoria cética moderada (cf. ÁVILA, Humberto. *Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013, p. 184-186).

<sup>7</sup> Cf. NINO, Carlos Santiago. *Introducción al análisis del derecho*. 2. ed. Buenos Aires: ASTREA, 1984, p. 251 e ss.

<sup>8</sup> Cf. FERRARA, Francisco. *A simulação nos negócios jurídicos*. Trad. de A. Bossa. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 11.

<sup>9</sup> De fato, sobre isso assim se pronunciou o voto da lavra do relator: “A decisão objurgada por remessa oficial identificou, com precisão, que a fundamentação que confere lastro ao auto de infração, em que pese referir genericamente ao instituto civil do ‘desvio de finalidade’, sem explícita referência, como seria de se esperar, ao art. 50 do Código Civil, voltou-se única e exclusivamente ao parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.”

de um fato concreto<sup>10</sup>. Corroborar com essa ideia significa que o intérprete parte do pressuposto de que as normas podem apresentar lacunas, mas o sistema jurídico é – paradoxalmente – sempre completo<sup>11</sup>. Justamente por fundamentar a premissa em uma concepção paradoxal, essa aludida resposta final correta, típica dos cognitivistas radicais e moderados<sup>12</sup>, acaba por incluir, muitas vezes, respostas que são incompatíveis entre si<sup>13</sup>.

Nesse sentido, soa como mais correta a ideia de que ao invés de uma resposta certa, ter-se-á uma resposta final. Não obstante as noções de resposta correta e de resposta final soarem como muito semelhantes, em verdade em nada se confundem.

Dando fomento à essa dicotomia, alguns autores de notória envergadura – tal como Ronald Dworkin – já se pronunciaram no sentido de que há, dentre as respostas finais, uma única resposta correta<sup>14</sup>. Aliás, malgrado seja quase que um padrão inferencial que leituras menos “objetivistas” de Dworkin identifiquem uma mudança de postura ao se confrontar “Taking Rights Seriously” com “Law’s Empire” no sentido de que haveria uma mitigação em seu caráter cognitivista, caracterizando inclusive um abandono da polêmica com Herbert Hart, fato é que é premente na obra de Dworkin um posicionamento crítico para com o positivismo jurídico *stricto sensu* e, paralelamente, uma defesa da chamada resposta certa (“right answer”)<sup>15</sup>.

Com base em sua tese da resposta definitiva, Dworkin sustenta que se o texto normativo autoriza duas ou mais respostas tidas como respostas finais, o intérprete *deve* escolher, dentre as alternativas possíveis, aquela que mais consagre mandamentos da teoria política e moral<sup>16</sup>. Há, no entanto, dois problemas com essa perspectiva da “escolha orientada” de Dworkin.

O primeiro problema é de ordem linguística. Nesse sentido, alguns autores de estirpe mais cética – tal como o caso de McDowell<sup>17</sup> – e outros clássicos filósofos

<sup>10</sup> Cf. DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político*. São Paulo: Método, 2006, p. 245 e ss.

<sup>11</sup> Cf. DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político*. São Paulo: Método, 2006, p. 245.

<sup>12</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* n. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013, p. 184 e ss.

<sup>13</sup> Cf. DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político*. São Paulo: Método, 2006, p. 245.

<sup>14</sup> Cf. DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político*. São Paulo: Método, 2006, p. 246.

<sup>15</sup> Cf. JUST, Gustavo. *Interpretando as teorias da interpretação*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 65.

<sup>16</sup> Cf. DWORKIN, Ronald. *Uma questão de princípio*. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 213.

<sup>17</sup> Sobre o tema: MCDOWELL, J. *Meaning, knowledge, and reality*. Massachusetts: Harvard University Press, 1998.

da linguagem como Wittgenstein, concordam em premissas e em conclusões<sup>18</sup> no sentido de que é inadequado pugnar pelo “nobre sonho”<sup>19</sup> de uma única resposta correta.

De fato, a questão da resposta definitiva e correta parece encontrar asilo quando nos deparamos com os chamados “casos fáceis”<sup>20</sup>, ou seja, enunciações fáticas e legais que encontram plenos respaldo umas nas outras. Acerca das análises triviais da linguagem, o próprio Wittgenstein é enfático ao estabelecer que a busca por um núcleo construtivista de significação das “palavras simples” é uma atividade infrutífera: sobre isso, Wittgenstein assume a concepção de que as palavras triviais têm um núcleo semântico mínimo que atua quase como um axioma matemático, não admitindo uma contra-argumentação coerente e válida<sup>21</sup>.

Dúvida ocorreria nos chamados “casos difíceis” e, também, naqueles que não seriam tidos nem como casos fáceis, tampouco como difíceis. A essa categoria chamar-se-á “casos de penumbra”<sup>22</sup>.

E possível ilustrar o que seria um caso de penumbra com base em um exemplo bastante lúdico: o de se determinar qual número vem na sequência. Suponha, para isso, a seguinte sequência numérica: 2-10-12 [...] <sup>23</sup>. Sem que qualquer pista seja dada acerca do *continuum* da série, essa sequência admitira algumas respostas possíveis:

- i) O próximo número seria o número “22”, já que se pode entender a sequência como tendo o número seguinte resultante da soma dos anteriores;
- ii) O próximo número seria o algarismo “16”, já que se pode entender a sequência como sendo a disposição de números em sequência que comecem com a letra “D”;
- iii) O próximo elemento seria o número “8”, já que se pode tomar a série como sendo resultante da somatória de “8” subtraindo-se “6” a cada elemento seguinte.

O exemplo – em que pese não ter uma aplicabilidade imediata no sistema jurídico – cumpre com seu papel de demonstrar que, ausentes elementos capazes

---

<sup>18</sup> Sobre o tema: WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus – logico philosophicus*. Trad. de José Arthur Gianotti. São Paulo: Editora Nacional, 1968.

<sup>19</sup> Cf. JUST, Gustavo. *Interpretando as teorias da interpretação*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 64 e 65.

<sup>20</sup> Cf. JUST, Gustavo. *Interpretando as teorias da interpretação*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 65.

<sup>21</sup> Do pórtico extraído do livro de Brian Bix. Cf. BIX, Brian. *Law, language, and legal determinacy*. Oxford University Press: New York, 1993, p. 38.

<sup>22</sup> Cf. JUST, Gustavo. *Interpretando as teorias da interpretação*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 64-65.

<sup>23</sup> Cf. WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações filosóficas*. Trad. de José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1999, p. 86-89. O exemplo também é explorado sob uma perspectiva semelhante por outros autores, tal como é o caso de Frederick Schauer em *Playing by the rules*.

de elencar pistas interpretativas, pode haver mais de uma resposta final sem que, no entanto, seja-se capaz de inferir com tranquilidade uma resposta definitiva<sup>24</sup>.

O segundo problema é de ordem positivista lógica-inclusiva. Isso porque, conforme apontou-se acima, a teoria de Dworkin – aqui tomada como um dos nomes mais paradigmáticos da defesa da “right answer” – determina que a resposta certa deve ser dada conforme uma parametrização fundamentada em valores éticos e morais. Com isso, Ronald Dworkin estabelece uma relação da interpretação *in concreto*<sup>25</sup> com a interpretação *in abstracto*<sup>26</sup> que se dá, mormente, por meio de valores (sejam esses valores positivados ou não).

Essa situação gera um problema na medida em que a interposição de valores como guias exegéticos termina por corroborar com situações de pleno arbítrio do intérprete: é dizer, o postremo interpretativo de um cognitivista que julga haver uma única resposta correta no ordenamento é uma escolha<sup>27</sup>. Os fundamentos valorativos que guiam a busca pela resposta certa dentre as finais é um arbítrio do hermeneuta. Esse arbítrio, ao seu turno, em que pese muitas vezes partir da mais nobre das intenções, continua sendo um arbítrio<sup>28</sup>.

Exemplo paradigmático do que aqui se procura dizer é a crítica de Ernst Forsthoff à República Federal Alemã no período entre guerras e durante o nazismo. O autor indica que em termos de mudanças positivadas no ordenamento alemão poucas foram as mudanças que marcaram os períodos anteriores do descrito (com exceção mais clara, talvez, do *Abgabenordnung* de Eno Becker)<sup>29</sup>.

Não obstante o direito positivo ser quase o mesmo, fato é que a interpretação orientada pelos valores feita pelos tribunais da República Federal Alemã acabou por justificar crimes horrendos contra a humanidade. Dentre as respostas possíveis do ordenamento – e até mesmo impossíveis – orientava-se a exegese para que se consagrasse, ao fim, aquela interpretação que melhor atendesse aos fins propostos pela República<sup>30</sup>. Fato é que os valores têm sua própria lógica,

---

<sup>24</sup> Cf. DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico*: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político. São Paulo: Método, 2006, p. 245 e 246.

<sup>25</sup> Cf. GUASTINI, Riccardo. Interpretación y construcción jurídica. *Isonomía* n. 43, 2015, p. 13-16.

<sup>26</sup> Cf. GUASTINI, Riccardo. Interpretación y construcción jurídica. *Isonomía* n. 43, 2015, p. 13-16.

<sup>27</sup> Cf. DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico*: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político. São Paulo: Método, 2006, p. 246-247.

<sup>28</sup> Cf. SCHMITT, Carl. La tiranía de los valores. *Revista de Estudios Políticos* n. 115. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1961, p. 65.

<sup>29</sup> Cf. FORSTHOFF, Ernst. Die Umbildung des Verfassungsgesetzes. *Festschrift für Carl Schmitt*. Berlin, 1959, p. 35-60.

<sup>30</sup> Cf. SCHMITT, Carl. La tiranía de los valores. *Revista de Estudios Políticos* n. 115, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1961, pp. 66 e ss.

lógica essa que muitas vezes extrapola o limite do deôntico e serve apenas como uma falácia naturalística e/ou lógica para justificar pretensões e leituras pessoais do ordenamento<sup>31</sup>.

Em suma, há duas conclusões preliminares que derivam do que até aqui se expôs: primeiramente, é uma posição sumariamente contrária ao positivismo jurídico *stricto sensu* – ou ao menos baseada excessivamente no arbítrio – estabelecer que há, necessariamente, uma e apenas uma resposta correta no ordenamento. Em verdade, as lacunas do sistema jurídico não são preenchíveis de forma satisfatória de um único modo.

Em segundo lugar, fato é que embora as lacunas admitam muitas vezes mais do que uma única resposta final, existem limites interpretativos claros que derivam menos de uma lógica inerente ao ordenamento jurídico e mais de teorias da linguagem puras<sup>32</sup>. Dentre esses limites está, justamente, o significado mínimo do vocabulário empregado nos textos da lei<sup>33</sup>.

No caso aqui analisado, a norma arquetipo é o art. 116, parágrafo único, do CTN. Em linhas gerais, assim estabelece o dispositivo:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

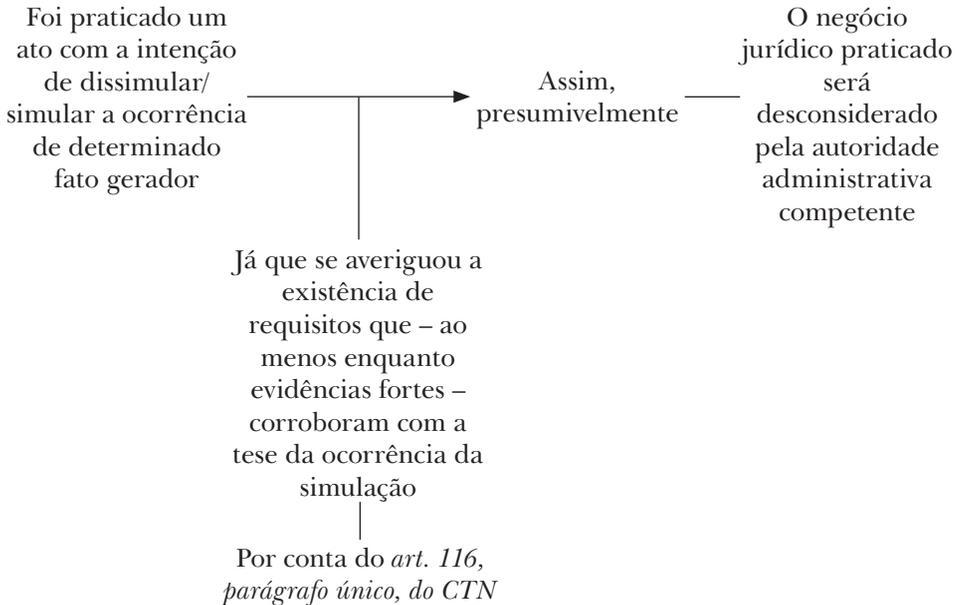
É imperioso notar com base na redação do dispositivo que se está diante de uma norma que estabelece – com base no diagrama de Toulmin<sup>34</sup> – a seguinte enunciação lógico-deôntica:

<sup>31</sup> Cf. TAMANAHA, Brian Z. Como uma visão instrumental do direito corrói o Estado de Direito. Trad. de Thalia Simões Cerqueira e Rubens Glezer. *A justificação do formalismo jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 63 e 64.

<sup>32</sup> Cf. BIX, Brian. *Law, language, and legal determinacy*. Oxford University Press: New York, 1993, p. 63 e ss.

<sup>33</sup> Cf. WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus – logico philosophicus*. Trad. de José Arthur Gianotti. São Paulo: Editora Nacional, 1968, p. 66 e 67.

<sup>34</sup> Cf. TOULMIN, Stephen E. *The uses of argument*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003, p. 87-134.



Os elementos do diagrama de Toulmin – também chamado de *layout* argumentativo<sup>35</sup> – expressa a metodologia de um raciocínio não euclidiano, comumente usado, pois, em searas das ciências humanas e biológicas. De fato, ao invés de se sustentar apenas em argumentos silogísticos, há, no *layout* argumentativo, o interesse em se demonstrar que os argumentos jurídicos devem ser necessariamente acompanhados por uma fundamentação extraída do ordenamento, que podem, inclusive, serem “derrotados” por outras razões também positivadas.

No caso, ao se destrinchar o conteúdo do art. 116, parágrafo único, nota-se que a intenção do legislador foi a de desconsiderar os negócios jurídicos praticados em que se verifique a ocorrência da dissimulação *lato sensu*.

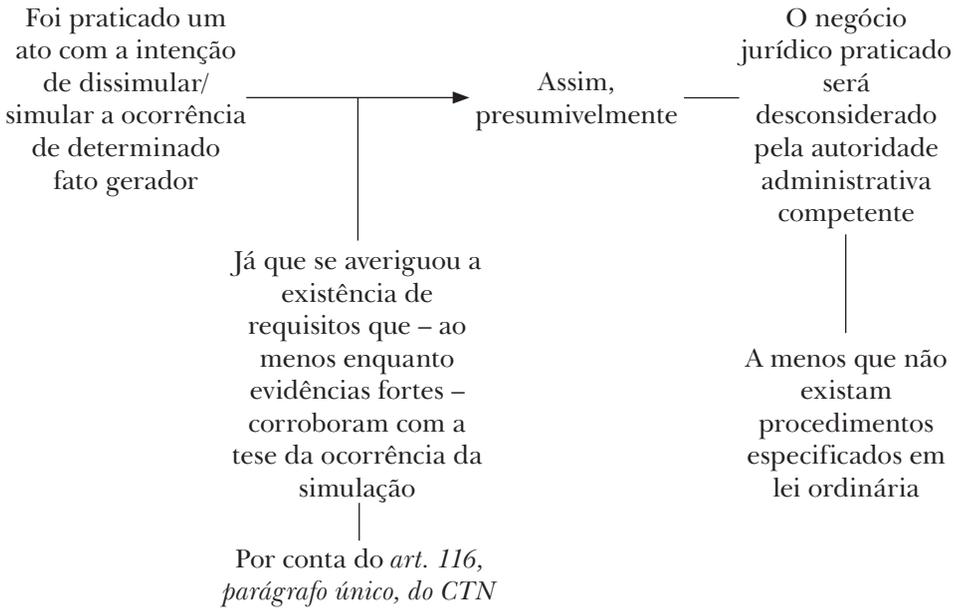
Nesse diapasão, caso compreender uma regra signifique compreender a linguagem e, por sua vez, compreender a linguagem signifique dominar uma técnica<sup>36</sup>, é corolário lógico que para se dominar a técnica se entenda a linguagem. Nesse sentido, é clara a linguagem ao estabelecer que os atos passíveis de serem desconstituídos são aqueles gerados sob o manto obtuso da dissimulação.

Alegado motivo distinto deste – *in casu*, abuso de formas e/ou desvio de finalidade – estar-se-ia fora do *layout* argumentativo e, conseqüentemente, fora do escopo do art. 116, parágrafo único.

<sup>35</sup> Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Economicização do direito concorrencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 211.

<sup>36</sup> Cf. WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações filosóficas*. Trad. de José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1999, p. 92.

Não obstante, há ainda um ponto que merece atenção. De fato, mesmo que se houvesse alegado a ocorrência de dissimulação, a norma desenhada tem ainda uma exceção: o fato de que a autoridade só poderá desconsiderar os atos conforme preleciona a lei ordinária. Completando o diagrama, ter-se-ia o seguinte:



A estrutura final do *layout* conta ainda com o fato de que o negócio jurídico praticado com intenção de dissimular/simular a ocorrência de determinado fato gerador deverá ser desconsiderado de acordo com os ditames especificados em lei ordinária.

Decorre daí que, uma vez que não existe um procedimento especificado em lei ordinária, a norma do art. 116, parágrafo único é, além de restrita aos casos de dissimulação e simulação, ineficaz<sup>37</sup>.

As regras que a linguagem estabelece são suficientes para dizer ao intérprete que a norma extraída do artigo em voga não contempla qualquer possibilidade de ampliação semântica. A única maneira de se proceder dessa forma seria comprovando que a figura da dissimulação alberga outros institutos, tal como o próprio abuso de formas e desvio de finalidade.

Não parece ser esse o caso: a doutrina e o próprio legislador civil agiram por bem ao delimitar os mais diversos vícios do negócio jurídico, de tal modo que não

<sup>37</sup> Sobre o tema da existência, validade e eficácia dos negócios jurídicos: AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

há como se fazer confusão com institutos tão particulares e pormenorizados<sup>38</sup>. Ao fim e ao cabo, o que parece é que a autoridade fiscal – ao se deparar com uma norma específica e, sobretudo, ineficaz – valeu-se de um impreciso recurso argumentativo.

Essa argumentação, malgrado imprecisa, foi utilizada e, felizmente, adequadamente combatida na égide da lavra do acórdão. A estruturação de um *layout* argumentativo delimita o escopo de uma norma por meio, sobretudo, de técnicas de determinação linguística. Isso não impede, no entanto, que sejam utilizados argumentos que fujam a essa moldura.

Qual é, no entanto, o real risco que argumentos alheios a esse teste de *pedigree*<sup>39</sup> oferecem?

### 3. A aplicação do teste de *pedigree* como fundamento de legitimidade de aplicação de uma interpretação possível

A proposta da aplicação de um teste de *pedigree* como critério legitimador de uma escolha interpretativa é descritiva<sup>40</sup>. Com isso se quer dizer que não se busca aqui dizer qual das interpretações possíveis – dentre o rol das possíveis “final answer” – é a “right answer: com efeito, trata-se apenas de uma confirmação do rol de possibilidades do exegeta na ocasião da determinação e construção de sentido normativo de um determinado dispositivo.

Conforme suscitado no capítulo anterior, a norma objeto desse estudo configura-se como sendo uma norma antidissimulação, entendendo-se aqui o termo “dissimulação” sob uma perspectiva mais *lata*, ou seja, englobando também a espécie “simulação”.

Ademais, além de se reportar exclusivamente a esse vício – e aqui frise-se, a nenhum outro mais – o art. 116, parágrafo único, do CTN ainda fez uma ressalva à dimensão da eficácia de seu dispositivo: ao implementar a necessidade de que a desconsideração dos atos simulados/dissimulados se dê com base em procedimentos especificados em lei ordinária, o dispositivo coloca – dentre seus fatores de eficácia – a necessidade de uma lei existente, válida e eficaz que discipline como tais atos serão desconsiderados pela autoridade competente.

Ao estabelecer – descritivamente – tais requisitos, não há dúvidas de que o teste de *pedigree*, enquanto incapaz de ser uma ferramenta definitiva na busca de um sentido ideal do dispositivo, ao menos indica quais são as respostas possíveis para um determinado caso.

<sup>38</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. IRPJ e o contrato de permuta sob a perspectiva do planejamento tributário. *Contribuições e estudos sobre a renda – estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 254-259.

<sup>39</sup> Utiliza-se aqui a expressão “teste de *pedigree*” como sinônimo da expressão “*layout* argumentativo”.

<sup>40</sup> Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Economicização do direito concorrencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 195.

Nesse diapasão, quaisquer interpretações que extrapolem os limites materiais e/ou os limites procedimentais<sup>41</sup> estabelecidos na norma, são decisões argumentativas que não são albergadas pela legitimidade descritiva conferida pelo *layout* argumentativo de Stephen Toulmin.

É evidente, no entanto, que embora o acórdão objeto deste estudo tenha se empenhado em fazer valer a lógica procedimental de Toulmin, parte da doutrina – sobretudo de cunho mais fiscalista – tem apontado constantemente para ordenamentos alienígenas – mormente aqueles germanófilos<sup>42</sup> – para albergar noções como o abuso de formas sob a rubrica das aqui já apontadas “general anti avoidance rules”<sup>43</sup>.

A estrutura de uma argumentação que foge do escopo do *layout* argumentativo e se baseia, por exemplo, na noção de abuso de formas trazida no bojo das argumentações fiscais no caso concreto, leva em consideração a ideia de que constatado tal vício, aplicar-se-ia – por meio da analogia – as considerações típicas dos países que positivaram o vício do abuso de formas dentre o rol daqueles atos capazes de serem desconsiderados em âmbito tributário para se valer de situações antielisivas<sup>44</sup>.

Há que se frisar que, malgrado essa imposição argumentativa, tais ideias não merecem – sob nenhum aspecto – prosperar.

Isso se dá, sobretudo, por dois motivos. O primeiro desses motivos é que esse novo alcance normativo, albergando considerações acerca do abuso de formas, seria dado por meio do emprego do recurso da analogia. É verdade que, *a priori*, não há como se determinar a validade ou invalidade de um raciocínio analógico com base no diagrama proposto por Stephen Toulmin. Essa impossibilidade se daria pelo fato de que o diagrama apenas abarca os argumentos derivados de

<sup>41</sup> Os limites materiais correspondem justamente à verificação no plano dos fatos de que se está diante de uma atividade simulada/dissimulada. O plano procedimental, por sua vez, vincula o intérprete a um momento lógico e cronológico posterior: constatada a simulação/dissimulação, como deve proceder o aplicador? Essa disciplina, por sua vez, foi delegada à lei ordinária, lei ordinária essa que sequer existe.

<sup>42</sup> Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de; e BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O apelo a argumentos extrajurídicos e ao art. 123 do CTN no combate ao planejamento tributário no âmbito do CARF: análise de casos envolvendo JCP e reserva de usufruto. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 435.

<sup>43</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 735 *apud*. ANDRADE, José Maria Arruda de; e BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O apelo a argumentos extrajurídicos e ao art. 123 do CTN no combate ao planejamento tributário no âmbito do CARF: análise de casos envolvendo JCP e reserva de usufruto. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 435.

<sup>44</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos tributários. In: ALMEIDA, Daniel Freire; GOMES, Fabio L.; e CATARINO, João R. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário. Homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 418 e ss.

razões lógicas, enquanto que a analogia, por sua vez, é um recurso extralógico, ou, ainda, persuasivo<sup>45</sup>.

No entanto, se ao mesmo tempo é verdade que a lógica deôntica não exclui de plano a possibilidade de uma argumentação com base em recursos extralógicos, não há como se ignorar mandamentos explícitos do próprio sistema.

Tratando especificamente do direito tributário, a aplicação da analogia gravosa é enfrentada e, inclusive, positivada por meio do mandamento expresso no art. 108, § 1º, do CTN, que veda a possibilidade de o raciocínio analógico culminar com a conclusão da exigência de tributo<sup>46</sup>. Ao arpejo de outros ordenamentos que preveem a possibilidade do emprego da analogia como extensão extra-deôntica da capacidade contributiva, o sistema jurídico nacional entendeu pela manutenção da legalidade.

O segundo é por uma razão de delimitação dos termos. Na situação aqui analisada, seria possível que a autoridade fiscal argumentasse pela ocorrência da simulação. De fato, não são escassos os trabalhos doutrinários que estudam o conceito de simulação e, tampouco, a simulação<sup>47</sup> especificamente analisada sob um âmbito tributário, de tal modo que não é factível alegar-se estar diante de um instituto pouco conhecido ou de constatação dúbida. Ademais, o próprio voto relator entende que tal argumentação – arguindo pela simulação – poderia ter sido feita.

Não obstante, tudo o que se fez foi alegar pelo abuso de formas. Há, sem embargo, diferenças sensíveis entre os institutos, de tal forma que, mesmo se admitindo a possibilidade de se alegar o abuso de formas, definitivamente este não ocorreu.

O vício do abuso de formas ocorreria – caso positivado – nas situações em que o contribuinte se vale de uma forma negocial prevista no ordenamento jurídico, mas, ao revés de corretamente observar os elementos de existência e requisitos de validade típicos do negócio, os desnaturasse em sua essência.

Dessa forma, o contribuinte não omite e, tampouco, cria uma realidade artificial. Tal como exposto, o que ocorre no abuso de formas é uma violação a características essenciais do negócio (notadamente em suas dimensões de existência

<sup>45</sup> Cf. KALINOWSKI, Georges. *Introducción a la lógica jurídica*. Buenos Aires: EUDEBA, 1973, p. 32.

<sup>46</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos tributários. In: ALMEIDA, Daniel Freire; GOMES, Fabio L.; e CATARINO, João R. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário. Homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 422 e 423.

<sup>47</sup> Sobre o tema da simulação, um dos trabalhos de maior envergadura acadêmica foi o de Giovanni Pugliese, que enfrentando a questão da simulação desde suas origens institucionais e etimológicas, cunhou um denso estudo acerca do instituto (cf. PUGLIESE, Giovanni, *La simulazione nei negozi giuridici* – studio di diritto romano. Padova: CEDAM, 1938). Voltado especificamente ao estudo da simulação com repercussão tributária, é plenamente possível se destacar o trabalho de Fábio Piovesan Bozza (cf. BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. *Série Doutrina Tributária* v.15. São Paulo: Quartier Latin, 2015).

e/ou eficácia). O importante a se constatar é que o negócio efetivamente ocorreu, mas ocorreu sob uma égide em que se evidenciou uma violação a um requisito legal<sup>48</sup>.

É justamente nesse aspecto que reside o segundo problema: o vício do abuso de formas só pode ser alegado caso se evidencie que se está diante de um ato que não seja formalmente válido.

*In casu*, não há no relatório fiscal nenhuma menção ao negócio praticado pelo contribuinte ser formalmente inválido: de fato, todos os elementos que compõem a cisão da empresa em duas, e os negócios relativos à compra e venda praticados pelo grupo empresarial são idôneos.

Em vista disso, a alegação de abuso de formas não passa de um mero inconformismo. Um inconformismo que, inclusive, é errôneo, visto que sequer é possível a alegação de abuso de formas face o caso concreto.

Perceba-se que o teste de *pedigree*, baseando-se nos pressupostos formulados por Toulmin, não é suficiente para dizer qual a solução “correta”, mas é capaz de ser utilizado em um contexto como o aqui observado para que se diga, ao menos, quais seriam as respostas adequadas (respostas finais).

Deveras, o teste cumpriu com sua função ao delimitar dois aspectos importantes: (i) o de que apenas a simulação/dissimulação são vícios capazes de serem arguidos da leitura do dispositivo do art. 116, parágrafo único, do CTN; (ii) que mesmo que se evidencie algum desses vícios sociais, os procedimentos para sua desconsideração só poderiam ser perquiridos de acordo com um ditame de uma norma que sequer existe.

A partir dessa constatação, qualquer argumento pela aplicação da desconsideração de atos no direito tributário encontra um óbice ou material, ou procedimental.

Da maneira como se deu a alegação fiscal, há – ao que parece – mais do que uma impropriedade técnica, uma busca por um ideal de justiça: alegou-se o abuso de formas mesmo que, sabidamente, este não ocorreu no plano fático. Além disso, de nada adiantaria, já que o *layout* argumentativo expressamente afasta a alegação desse vício.

A gravidade aqui se dá por um caráter instrumental: elegeu-se arbitrariamente um critério de justiça que deveria ser alcançado a qualquer custo e, ademais, deveria culminar com o pagamento de tributos. O fato de haver previsão normativa assumiria plano secundário na busca por interesses de maior relevo.

Em vista desse cenário tão comum nos tribunais – sejam eles administrativos ou judiciais – passa-se à seguinte indagação: quais são os problemas desse caráter instrumental do direito tributário? A busca por valores de “justiça tributária” convalida quaisquer ações?

---

<sup>48</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. IRPJ e o contrato de permuta sob a perspectiva do planejamento tributário. *Contribuições e estudos sobre a renda – estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 257.

#### 4. Críticas ao caráter instrumentalizado do art. 116, parágrafo único, do CTN

##### 4.1. A instrumentalização como ameaça ao direito posto

Uma das principais críticas ao caráter instrumental do direito consiste justamente na ideia de que um reducionismo do papel do direito – tomado como um instrumental para um fim determinado – faz com que não haja maneiras de se separar o que é o direito do que é uma mera violência<sup>49</sup>.

Se é verdade que o direito é, ao fim e ao cabo, argumentação, também é verdade que a argumentação aplicada à seara do direito tem características únicas. Dentre essas características se encontra o fato de a estrutura argumentativa mínima – ou, em termos lógicos, o “signo” – referir-se justamente à norma<sup>50</sup>.

Sobre esse aspecto, Joseph Raz estabeleceu a teoria de que a argumentação jurídica não é diferente dos outros tipos de argumentação por motivos lógicos ou devido à utilização de termos cuja extensão semântica é específica à área do Direito: em verdade, Raz entende que a argumentação jurídica é substancialmente idêntica a outros tipos de argumentação, tendo, no entanto, algumas peculiaridades.

Dentre essas peculiaridades estaria a noção das normas enquanto componente argumentativo: de acordo com o autor, as regras teriam algumas características que as tornariam únicas no momento da argumentação, como por exemplo o fato de não possuírem necessidade de sua justificação<sup>51</sup>. A tese de Raz é justamente essa: como a argumentação jurídica tem traços de peculiaridade em virtude dessa característica das regras.

Mas não é só: há por detrás desta teoria a marca de que o direito deve posuir como fundamento de argumentação as próprias normas, de tal modo que um raciocínio que elimine por completo a remissão lógica a textos legais é capaz de ser classificado como um argumento de ordem moral, econômica, religiosa etc; mas nunca de direito.

Isso faz com que, arraigada à tese apresentada, exista um padrão formal que necessariamente deve ser analisado na construção argumentativa do direito. Ademais, o fato de as regras tornarem-se, *per se*, elementos argumentativos completos, faz com que seja difícil – senão impossível – sustentar concepções particulares, assegurando, por exemplo, que o cumprimento de determinada regra (ou sua intransigência) seja a melhor maneira de se garantir um “bem comum”<sup>52</sup>.

<sup>49</sup> Cf. TAMANAHA, Brian Z. *Law as a means to an end: threat to rule of law*. Cambridge University Press: Cambridge, 2006, p. 219.

<sup>50</sup> Cf. RAZ, Joseph. *Between authority and interpretation – on the theory of law and practical reason*. Oxford: Oxford University Press, 2009, p. 203-205.

<sup>51</sup> Essa ideia é também compartilhada com outros autores defensores do formalismo jurídico, como é o caso de Larry Alexander, autor citado neste trabalho.

<sup>52</sup> Cf. TAMANAHA, Brian Z. Como uma visão instrumental do direito corrói o Estado de Direito. Trad. Thalia Simões Cerqueira e Rubens Glezer. *A justificação do formalismo jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 41.

A maneira como o caso aqui relatado foi conduzido pela autoridade fiscal é, pois, um claro exemplo de um instrumentalismo do direito.

Isso porque – tal como bem ressaltado no voto relator – não houve a condução do caso com base nos argumentos capazes de serem justificados pelo caso com base nos argumentos capazes de serem justificados pelo *layout* argumentativo: ao revés, tudo o que foi visto foi a utilização de um critério aleatoriamente estabelecido como sendo justo – *in casu*, o pagamento de tributo pelo contribuinte – e, em seguida, a aplicação de uma linha argumentativa que, na melhor das hipóteses, pode ser classificada como sendo “arbitrária”.

O problema da utilização do direito sob essa perspectiva é evidente: a aplicação de raciocínios jurídicos mais propositados e pragmáticos vêm à custa de normas jurídicas vinculantes. Um ceticismo generalizado sobre o conteúdo das normas e a utilização de argumentos de conveniência são, no entanto, cada vez mais comuns<sup>53</sup>.

Ato contínuo, na medida em que os intérpretes passam a se valer de molduras cada vez mais abertas para seu propósito argumentativo, as decisões judiciais – tidas também como uma das fases da interpretação de uma norma – tendem a ser cada vez mais politizadas e, em contrapartida, menos jurídicas<sup>54</sup>.

O direito, nesse viés, acaba se tornando não mais *o* meio de argumentação definitivo, mas sim, apenas mais *um* meio de argumentação.

Há, por óbvio, um grave problema na eleição de critério de foro íntimo em nome de uma aludida “justiça” para que se possa valer do afastamento do direito.

#### ***4.2. A instrumentalização como eleição de um (duvidoso) critério de justiça***

O intercâmbio argumentativo do direito positivado por um padrão ético ou derivado de um ideal de justiça acaba por inexoravelmente eleger um critério de justiça.

Esse ideal é normalmente o grande mote e o grande princípio norteador de tomadas de posição que não se descrevem por meio do *layout* argumentativo: como forma de afastar essa necessidade de enquadramento lógico formal no diagrama de Toulmin, são invocados ideais dos mais diversos.

Além do atentado claro contra o Direito enquanto instituição, há ainda um problema com a instrumentalização que se evidencia, justamente, quando se abusa de interpretações permeadas de imperativos de valor.

<sup>53</sup> Cf. TAMANAHA, Brian Z. Como uma visão instrumental do direito corrói o Estado de Direito. Trad. Thalia Simões Cerqueira e Rubens Glezer. *A justificação do formalismo jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 64.

<sup>54</sup> Cf. TAMANAHA, Brian Z. Como uma visão instrumental do direito corrói o Estado de Direito. Trad. Thalia Simões Cerqueira e Rubens Glezer. *A justificação do formalismo jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 64.

Tal como expôs Carl Schmitt, os valores são – na melhor das hipóteses – ambíguos: os valores nunca são de dimensões objetivas, sendo apenas constatações derivadas da subjetividade<sup>55</sup>.

Assim, é possível dizer que a teoria subjetiva dos valores não foi superada. Não se conseguem valores objetivos simplesmente se calando aqueles que pensam de forma diferente. Aliás, intrínseca à necessidade de se valorar algo, está a necessidade reflexa de se desvalorizar ou revalorizar outro aspecto subjacente àquele<sup>56</sup>.

Como contrapartida desse funesto raciocínio encontra-se a máxima de que, ao se determinar o valor supremo, o preço supremo para que esse seja alcançado não é demasiado caro.

A análise do caso esmiuçado neste artigo demonstra, ao fim, mais do que um problema de argumentação lógico-jurídica e de enquadramento teórico dos variados vícios atinentes ao negócio jurídico: há, aqui, uma tirania de valores.

Essa tirania de valores se materializa de forma clara nas alegações de que um negócio jurídico menos oneroso é, *per se*, ilícito. Por sua vez, se é ilícito, caberia à Administração lançar mão de todos os meios necessários para que a cobrança de um *quantum* tributário “justo” pudesse vir a ser cobrado.

É justamente nesse contexto que surge a expressão cunhada pelo já citado Carl Schmitt “tirania dos valores”: a eleição de um critério de justiça particular faz com que a legalidade seja subjugada em prol de uma “ideologia de estimação”. A expressão “tirania dos valores” indica, portanto, que ao se trazer valores para o debate jurídico – afastando-se, ato contínuo, as regras do jogo argumentativo – não se faz nada mais do que dar uma roupagem distinta ao antigo conflito de convicções e interesses<sup>57</sup>.

## 5. Considerações finais: é possível domesticar o direito positivado?

Por mais paradoxal (e até mesmo insatisfatória) que tal resposta possa soar, a verdade é que o direito pode ser – ao mesmo tempo que não pode ser – domesticado.

O importante aqui é estabelecer um limite semântico ao termo “domesticado”. O que se quer dizer com isso? Se por domesticado se entender uma instrumentalização do direito, extravasando os limites linguísticos dos signos empregados nos dispositivos e/ou seus núcleos deônticos, a resposta é não: não é possível domesticar o direito posto.

<sup>55</sup> Cf. SCHMITT, Carl. La tiranía de los valores. *Revista de Estudios Políticos* n. 115. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1961, p. 74.

<sup>56</sup> Cf. SCHMITT, Carl. La tiranía de los valores. *Revista de Estudios Políticos* n. 115. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1961, p. 74.

<sup>57</sup> Cf. SCHMITT, Carl. La tiranía de los valores. *Revista de Estudios Políticos* n. 115. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1961, p. 76.

Por outro lado, se por “domesticar o direito” se entender a capacidade de se delimitar um rol de respostas finais para uma determinada situação derivada de um fato<sup>58</sup>, entendendo que os fatos brutos são incapazes de fornecer uma resposta sem uma menção aos fatos normativos, mas que, por sua vez, seja superada a argumentação de que dentre as respostas possíveis haveria uma única correta, então a resposta é sim, é possível domesticar o direito para que dentre as respostas possíveis uma seja “aceita”.

Delimitando tais premissas para o caso aqui analisado – mormente a exegese do art. 116, parágrafo único, do CTN – diz-se que enquanto discussões acerca de um fato puderem gerar dúvidas nos juristas (como por exemplo se tal ato configura simulação/dissimulação e qual o alcance dos institutos), existem limites incapazes de serem ultrapassados, tal como a constatação de que perante um vício distinto da simulação se possa aplicar o dispositivo em voga.

A linguagem diferencia-se do direito nesse aspecto por, muitas vezes, apresentar limites que são mais verificáveis do que aquele exclusivamente aplicável ao sistema jurídico; malgrado as aplicações lógicas da linguagem fora e dentro do direito serem de semelhante estirpe<sup>59</sup>.

Com isso se quer dizer que qualquer tentativa do intérprete em desconstruir o sentido básico e praticamente descritivo contido nas normas é, ao invés de um adestramento, uma violência: não há, nem nunca houve, qualquer tentativa de se trazer para o sistema positivo brasileiro uma real norma antielisiva; tampouco – com base em uma análise de determinação linguística do art. 116, parágrafo único – é possível dizer que ali exista uma norma de eficácia plena e que se estenda além da noção antissimulação.

É verdade que as avaliações morais de um determinado dispositivo ou até mesmo de um determinado sistema jurídico são passíveis de serem feitas, sendo que as pesquisas sociológica, econômica e comportamental daí decorrentes devem ser sempre tidas como valiosos substratos para a melhoria do sistema. Isso não significa, no entanto, que uma postura mais formalista do direito seja errada. Aliás, muito pelo contrário: ao fim e ao cabo, apenas o formalismo é capaz de garantir o direito<sup>60</sup> positivo; e, conseqüentemente, valores caros a esse sistema, tal como o Estado Democrático de Direito.

Isso porque uma das funções do próprio positivismo consiste em entender o próprio funcionamento do sistema jurídico por meio de uma análise que se baseia em descrições capazes de eliminar a subjetividade de uma escolha totalmente descolada da realidade.

---

<sup>58</sup> Cf. GREENBERG, Mark. How facts make law. *Legal Theory*. n. 3, v. 10. Cambridge: Cambridge University Press, 2004, p. 186-198.

<sup>59</sup> Cf. Cf. KALINOWSKI, Georges. *Introducción a la lógica jurídica*. Buenos Aires: EUDEBA, 1973, p. 67 e ss.

<sup>60</sup> Cf. ALEXANDER, Larry. With me it's all or nothin': formalism in law and morality. *Law Review* v. 66. The University of Chicago, 1999.

De fato, não há problemas em se criticar que a maior parte dos vícios atinentes ao negócio jurídico passou despercebida pelo legislador tributário, ou, tal como demonstrado, foi explicitamente afastada de uma efetiva positivação. Não.

O problema consiste em tomar os negócios praticados pelo contribuinte como sendo condenáveis sempre que resultem em uma economia tributária quando comparados a um modelo de negócios anacrônico. Assim, em busca de uma justificativa galgada em fatores quase sobrenaturais como a “solidariedade” e o “dever de pagar impostos”, acaba-se por se justificar uma postura que retira – nas próprias palavras de Brian Z. Tamanaha – a integridade do direito<sup>61</sup>.

Quando o direito posto passa a ser desconsiderado sempre que traz à lume questões morais, econômicas, sociais e quaisquer outras questões que, por mais nobres que sejam, em nada encontram guarida no ordenamento, a legitimidade do direito passa a ser confundida com uma noção premente de poder, que se justifica pela eficácia dos fins perquiridos e alcançados.

Desconsiderar o texto da lei é ser contrário ao positivismo jurídico<sup>62</sup>. Ser contrário ao positivismo é ser contrário ao formalismo e, por sua vez, ser contrário ao formalismo significa que os textos legais em nada influenciam as decisões. Definitivamente tal postura é catastrófica e, em outros cenários e épocas, já justificou os mais atrozes crimes.

Domesticar o direito não significa amarrá-lo com grilhões e machucá-lo com correntes. Domesticar o direito é uma atividade passiva, que respeita os limites impostos pela própria natureza desse sistema.

Fazendo um paralelo naturalista, não se trata de torturar uma fera selvagem até que essa fique dócil a seus propósitos. Trata-se de, cuidadosamente, agir com zelo e respeito, observando a natureza do ser e, sem machucá-lo, aproximar-se de seu esplendor. É um exercício de respeito mútuo e admiração, que se encerra com um gentil toque. Um toque que simboliza o respeito à natureza, nunca uma submissão à propósitos escusos.

## Bibliografia

- ALEXANDER, Larry. With me it's all or nothin': formalism in law and morality. *Law Review* v. 66. The University of Chicago, 1999.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Economicização do direito concorrencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- \_\_\_\_\_. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006.
- \_\_\_\_\_. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito. In: MACHADO, Hugo de

<sup>61</sup> Cf. TAMANAHA, Brian Z. *Law as a means to an end: threat to rule of law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 219 e ss.

<sup>62</sup> Cf. SUMMERS, Robert S. Theory, formality and practical legal criticism. *Law Quarterly Review* v. 106, 1990, p. 407 e ss.

- Brito (coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET, 2010.
- \_\_\_\_\_; e BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O apelo a argumentos extrajurídicos e ao art. 123 do CTN no combate ao planejamento tributário no âmbito do CARF: análise de casos envolvendo JCP e reserva de usufruto. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018.
- ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013.
- \_\_\_\_\_. IRPJ e o contrato de permuta sob a perspectiva do planejamento tributário. *Contribuições e estudos sobre a renda – estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BIX, Brian. *Law, language, and legal determinacy*. Oxford University Press: New York, 1993.
- BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. *Série Doutrina Tributária* v. 15. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político*. São Paulo: Método, 2006.
- DWORKIN, Ronald. *Uma questão de princípio*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- FERRARA, Francisco. *A simulação nos negócios jurídicos*. Trad. de A. Bossa. São Paulo: Saraiva, 1939.
- FORSTHOFF, Ernst. Die Umbildung des Verfassungsgesetzes. *Festschrift für Carl Schmitt*. Berlin, 1959.
- GUASTINI, Riccardo. Interpretación y construcción jurídica. *Isonomía* n. 43, 2015.
- GREENBERG, Mark. How facts make law. *Legal Theory* n. 3, v. 10. Cambridge: Cambridge University Press, 2004.
- HÄGERSTRÖM, Axel. *Inquiries into the nature of law and morals*. Uppsala: Almqvist & Wiksells, 1953.
- \_\_\_\_\_. *Recht, Pflicht und bindende Kraft des Vertrages nach römischer und naturrechtlicher anschauung*. Stockholm: Almqvist & Wiksells, 1953.
- JUST, Gustavo. *Interpretando as teorias da interpretação*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- KALINOWSKI, Georges. *Introducción a la lógica jurídica*. Buenos Aires: EUDEBA, 1973.
- MARANHÃO, Juliano de Souza de Albuquerque. *Positivismo jurídico lógico-inclusivo*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- MCDOWELL, J. *Meaning, knowledge, and reality*. Massachusetts: Harvard University Press, 1998.
- NINO, Carlos Santiago. *Introducción al análisis del derecho*. 2. ed. Buenos Aires: ASTREA, 1984.

---

SOUZA, Túlio Venturini de. "Positivismo de Estimação": a Instrumentalização da Aplicação do Art. 116, Parágrafo Único, do CTN enquanto Norma Antielisiva.

- PUGLIESE, Giovanni. *La simulazione nei negozi giuridici* – studio di diritto romano. Padova: CEDAM, 1938.
- RAZ, Joseph. *Between authority and interpretation* – on the theory of law and practical reason. Oxford: Oxford University Press, 2009.
- SCHMITT, Carl. La tirania de los valores. *Revista de Estudios Políticos* n. 115. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1961.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos tributários. In: ALMEIDA, Daniel Freire; GOMES, Fabio L.; e CATARINO, João R. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário. Homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SUMMERS, Robert S. Theory, formality and practical legal criticism. *Law Quarterly Review* v. 106, 1990.
- TAMANAH, Brian Z. Como uma visão instrumental do direito corrói o Estado de Direito. Trad. de Thalia Simões Cerqueira e Rubens Glezer. *A justificação do formalismo jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- \_\_\_\_\_. *Law as a means to an end: threat to rule of law*. Cambridge University Press: Cambridge, 2006.
- TOULMIN, Stephen E. *The uses of argument*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações filosóficas*. Trad. de José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1999.
- \_\_\_\_\_. *Tractatus – logico philosophicus*. Trad. de José Arthur Gianotti. São Paulo: Editora Nacional, 1968.