

## O PRAGMATISMO JURÍDICO COMO MÉTODO ARGUMENTATIVO DE JUSTIFICAÇÃO DA TOMADA DE DECISÃO PELO APLICADOR DA NORMA GERAL ANTIELISIVA

Fábio Andrade Martins

### RESUMO

Este artigo objetiva utilizar a metodologia do pragmatismo jurídico na justificação da tomada de decisão pelo aplicador da norma geral antielisiva, constante do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, mormente após a introdução do artigo 20 na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Para este desiderato, realizou-se pesquisa bibliográfica no sentido de empreender uma relação entre o método jurídico-filosófico proposto pelo pragmatismo e o sentido e alcance do art. 20 da LINDB e art. 116 do CTN.

Palavras-chave: Direito tributário. Elisão. Pragmatismo Jurídico.

### ABSTRACT

This article aims to use the methodology of legal pragmatism in justifying decision making by the applicator of the anti-elision rule, contained in the paragraph of article 116 of the National Tax Code, especially after the introduction of article 20 in the Law of Introduction to the Rules of Brazilian Law. For this purpose, a bibliographic research was conducted in order to undertake a relationship between the legal-philosophical method proposed by Pragmatism and the meaning and scope of art. 20 of the LINDB and art. 116 from CTN.

Key words: Tax law. Elision. Legal pragmatism.

# 1. INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, introduziu a chamada norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro por meio da inclusão de um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, cujo enunciado é o seguinte:

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.

A legitimidade e alcance pretendido pela norma são assuntos de extensa discussão em âmbito doutrinário. Alguns autores, como Gilberto de Ulhoa Canto e Antônio Roberto de Sampaio Dória, com substrato no princípio da liberdade econômica, defendem uma grande e ampla liberdade contratual para os contribuintes, que ostentariam uma liberdade ilimitada de planejar suas atividades com o único propósito de pagar menos tributos. No lado oposto, há tributaristas como Amilcar de Araújo Falcão e Dino Jarach que propugnam pela ilicitude generalizada da elisão fiscal, considerando-a como espécie de abuso de formas jurídicas. Por último, encontram-se que substituem as duas posições acima pelo entendimento da juridicidade do planejamento fiscal como forma de economizar tributos, desde que não haja abuso de direito. Somente a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente seriam considerados ilícitos.

Para Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2001), a primeira posição projetou para o campo fiscal a interpretação formalista e conceptualista, que parte da crença fundacionalista de que os conceitos jurídicos expressam a realidade social, não cabendo ao aplicador da norma se preocupar com os dados empíricos. A segunda projetou-se para o campo da fiscalidade por meio da “consideração econômica do fato gerador”, despreocupando-se com os conceitos e categorias jurídicas. A última, por sua vez, com base na “virada kantiana” e ao utilizar teses pós-positivistas para a superação do impasse gerado pela teoria da interpretação do direito tributário, substituiu as duas outras ao atrelar a interpretação jurídica aos princípios éticos e jurídicos vinculados à liberdade, segurança e justiça.

Neste ponto, constata-se que a racionalidade da teoria da dedução/indução como tradicional modo de inferência para aplicação do Direito não é capaz de dar significado à decisão jurídica derivada da norma geral antielisiva. No entanto, após a introdução do artigo 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, que positivou os ideais do pragmatismo jurídico na interpretação e operação das normas brasileiras de direito público, passa o agente público a ser obrigado a decidir conforme as consequências previstas do seu ato.

Esta norma impôs, ao aplicador do direito e em um determinado contexto, a necessidade de antever as possíveis consequências fáticas de sua decisão e o dever de considerá-las na escolha da alternativa que lhe pareça a mais adequada e necessária ao caso concreto. É dispositivo jurídico limitador da indeterminação das decisões estatais e da utilização de princípios e valores abstratos como seus únicos fundamentadores.

Contrário ao modelo formal de criação do discurso e a utilização de conceitos abstratos *a priori*, a forma de raciocínio da abdução, utilizada pelo pragmatismo de Peirce como pressuposto para uma teoria anti-essencialista e anti-fundacionista, surge como fecundo instrumento para trabalhar estas questões jurídico-filosóficas, em contraposição ao modelo cartesiano de pensamento. O modelo tradicional de subsunção do fato à norma não é capaz de resolver estes novos desafios que a realidade social ostenta, surgindo a necessidade de se buscar outras soluções com base em uma teoria crítica.

Assim é que a teoria da abdução aparece como método para se melhor adequar as decisões e práticas administrativas ao novo paradigma jurídico. Pela sua origem, está adstrita a uma lógica de descoberta, questionamento e criação, ao invés de somente evidenciar o contexto da justificação da decisão jurídica. A justificação, para a teoria de Peirce, está condicionada à explanação de todas as consequências observáveis oriundas de uma determinada experiência.

O excesso de formalismo gerado pelo positivismo e a demasiada importância que dá ao ato de autoridade, decorrente da fiel interpretação do precedente da norma ao fato verificado, pode desencadear resultados não desejados e não condizentes com a realidade experimentada. Neste modelo, a decisão jurídica decorre autoritariamente da norma jurídica ou de uma subordinação dos fatos à lógica dedutiva. Desconsidera-se as singularidades de cada evento pela impossibilidade do direito positivo conseguir prever todas as ocorrências fenomênicas que a realidade carrega.

Além disso, o conhecimento obtido por métodos científicos possui maior condição de prever os efeitos de determinada ação, permitindo um melhor dimensionamento para a sua aplicação. Desta forma, a admissão, pelo pragmatismo, do conhecimento advindo de outras áreas do conhecimento passa a melhor informar à autoridade tributária sobre os efeitos desejados e decorrentes de determinada ação adotada.

Fruto de metodológica pesquisa bibliográfica e secundária, este trabalho objetiva analisar a contribuição que a metodologia proposta pelo pragmatismo jurídico pode oferecer para a contextualização da justificação e para a busca da melhor consequência decorrente da interpretação da norma geral antielisiva.

Para tanto, dedica-se o segundo capítulo a um esboço inicial sobre a metodologia empirista proposta pelo pragmatismo e sua relação com o Direito. Após, oferta-se, no terceiro capítulo um enfoque sobre a norma geral antielisiva constante do Código Tributário Nacional, juntamente com as contribuições dadas pela doutrina para sua interpretação.

Por fim, no quarto capítulo, examina-se a utilização do método jurídico-filosófico do pragmatismo no sentido e alcance das decisões derivadas do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

## 2. PRAGMATISMO E DIREITO

O Pragmatismo surgiu nos Estados Unidos nos anos 70 do século XIX por um grupo de pensadores<sup>1</sup>, ligados à Universidade Harvard, que formaram o “Clube Metafísico”, ironicamente denominado como forma de criticar a metafísica tradicional e seu pensamento abstrato desconectado da prática (POGREBINSCHI, 2005). Seu maior expoente, Charles Sanders Peirce, desenvolveu um ensaio sobre sua teoria intitulado “Como tornar claras as nossas idéias” (DEWEY, 2008), no qual buscou introduzir uma nova metodologia científica para solucionar de forma mais contextual e realista os desafios experimentados na prática.

O método utilizado pelo autor afastou-se do imperialismo logicista ao apoiar-se no método abduutivo, assim cunhado pelo próprio Peirce, no qual são formadas predições das consequências experimentadas sobre um determinado fato. Desta forma, a abdução passa a ser o início de qualquer pesquisa científica, motivada por uma dúvida real. Ou seja, a abdução é forma de inferência utilizada para explicar um problema, por meio da criação de hipóteses cujas consequências possam ser verificadas indutivamente (NÓBREGA, 2019):

A abdução é, desse modo, uma inferência provável, e, portanto, falibilista; e está relacionada com uma adivinhação – a formulação de uma hipótese a partir de um insight criativo. Este, no entanto, não se confunde com a concepção cartesiana de uma iluminação interior ou intuição para alcançar a verdade. O insight, a que a abdução se refere, é o de cunho pragmatista, pois o estímulo para adivinhar, criar hipóteses, advém da provocação que a experiência ocasiona. É um raciocínio do consequente para o antecedente.

Sob o ponto de vista sócio-político, os estudos e concepções do Pragmatismo passaram a difundir-se e corporificar-se nos hábitos e crenças da tradição americana, contribuindo para a mudança da mentalidade estadunidense no pós-guerra civil e, conseqüentemente, na reformulação do seu sistema jurídico, que passou a ser visto sob um prisma sociológico (realismo jurídico), ao invés de puramente lógico. Nesta fase, o jurista Oliver Wendell Holmes Jr. colaborou muito para a inserção da filosofia pragmática no

<sup>1</sup> Charles Sanders Peirce, William James, Chauncey Wright, Nicolas ST. John Green, John Fiske, Oliver Wendell Holmes Jr., dentre outros.

sistema jurídico americano que, até então, era influenciado pelos debates ocorridos em torno do positivismo e do jusnaturalismo.

Assim, o Pragmatismo aparece como proposta para o Direito no contexto da descoberta e da justificação estudadas nas teorias da argumentação jurídica e na teoria geral do direito. Geralmente, o contexto da justificação é reconhecido como ramo próprio do conhecimento jurídico, enquanto que o contexto da descoberta é menosprezado (ABIM-BOLA, 2001). Constitui-se em uma tentativa de superação do paradigma positivista pela rediscussão da metodologia lógico-positivista e de seu conseqüente formalismo no campo da aplicação do direito. São suas as características:

- a) **Antifundacionalismo:** refuta uma verdade anteriormente dada por princípios e conceitos abstratos, previamente construídos e imunes às transformações sociais. O pragmatismo jurídico nega uma vinculação necessária com a dogmática e rejeita qualquer critério ou fundação última, estática e definitiva para qualquer teoria ou argumento (ARGUELHES; LEAL, 2009).
- b) **Contextualismo:** assunção de uma teoria norteada por questões práticas. A interpretação e aplicação da norma são orientadas pela prática social, de modo a enfatizar o papel da experiência humana, com suas crenças, tradições e ideais no resultado de qualquer investigação científica ou filosófica (ARGUELHES; LEAL, 2009).
- c) **Instrumentalismo:** investiga os efeitos que a decisão pode gerar na realidade, a forma como o Direito reflete no cotidiano, apontando para o seu viés político.
- d) **Consequencialismo:** considera as conseqüências de determinada decisão como seu fator preponderante, ao invés de princípios e valores abstratos. Enseja a crescente correspondência entre a norma e a realidade, afastando promessas legislativas utópicas que desconsideram a realidade econômica e social em que são aplicadas, o que leva a uma atitude empirista e experimentalista (ARAÚJO, 2019):

Do ponto de vista metodológico, os pragmatistas entendem que as ideias têm a natureza de hipóteses, respostas provisórias para cada evento e cada circunstância que se apresentem sob a forma de problemas a serem resolvidos. A sobrevivência do indivíduo, seu êxito ou fracasso, seus acertos ou erros, não dependem de um conhecimento autônomo a priori, mas, sobretudo, da possibilidade de ajustar a sua inteligência ao desafio das situações problemáticas com que se defronta, procurando antever as possíveis conseqüências resultantes das alternativas comportamentais que vier a adotar. Por conseguinte, a ênfase que o Pragmatismo atribui às conseqüências que se possa deduzir de uma determinada situação e dos efeitos que possam produzir no mundo real constitui o núcleo da sua proposta filosófico-metodológica.

- e) **Interdisciplinaridade:** as consequências de determinada decisão devem ser analisadas sob as diversas áreas do conhecimento humano, de forma a melhor possibilitar o dimensionamento da ação adotada. Evita-se, com isso, um processo mecanicista de aplicação das normas jurídicas, em que as questões de imprecisão semântica são um problema para o silogismo utilizado nas tomadas de decisões, já que demandam elementos de interpretação localizados fora dos enunciados legais.

Desta forma, o pragmatismo jurídico atribui mais importância às ideias (típicas do pragmatismo filosófico clássico) relacionadas às consequências e resultados práticos na orientação do pensamento humano. Os aplicadores do direito não são estimulados a tomarem decisões *ad hoc*, sem qualquer compromisso com o contexto e com as consequências dos seus atos, sejam elas imediatas ou sistêmicas. O pragmatismo jurídico encoraja que o debate jurídico ocorra próximo às discussões e aos problemas empíricos, devendo-se apenas utilizar as abstrações e conceitos que promovam argumentações com relevância prática para o contexto e que estejam empiricamente fundadas. Para Holmes, segundo Susan Haack (HAACK, 2008):

Os juízes frequentemente apresentam suas conclusões como se as tivessem deduzido de princípios e precedentes jurídicos, argumenta Holmes; mas é ingênuo imaginar que isso significa que eles de fato chegam a suas decisões por meio de inferências puramente lógicas. Muito frequentemente, na verdade, eles estão adaptando silenciosamente o direito existente a novas circunstâncias, e seus argumentos são somente “o vestido de gala que o recém-chegado coloca para parecer apresentável conforme os requisitos convencionais.

Constata-se, portanto, que o pragmatismo jurídico consiste de um método argumentativo de justificação da tomada de decisão pelo aplicador do Direito. Essa preocupação de contextualizar e de buscar a melhor consequência decorrente da interpretação da norma jurídica são diretrizes agora positivadas na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

No dia 26 de abril de 2018, foi publicada a Lei Federal nº 13.655, que promoveu profundas mudanças na LINDB (Decreto nº 4.657/1942). Uma importante inovação foi a introdução do artigo 20, o qual atribui ao órgão julgador, seja ele administrativo, controlador ou judicial, o dever de observar as consequências pragmáticas da sua decisão:

**Art. 20.** Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

**Parágrafo único.** A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.

Com isso, fica agora patente a necessidade de o julgador, em um determinado contexto, considerar as consequências reais que a sua decisão poderá ocasionar e evidenciar o raciocínio coerente e íntegro utilizado na constatação das suas percepções, de forma a justificar, dentre as opções possíveis, aquelas que lhe pareceram as mais necessárias e adequadas ao caso (POSNER, 2003). O pragmatismo jurídico passa, agora, a ter *status* de norma jurídica e conferir à atividade decisória um caráter preditivo sobre as consequências apresentadas no contexto, sobre as quais se espera tenha havido o efetivo contraditório.

### 3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A NORMA GERAL ANTIELISIVA

A Lei Complementar nº 104 inseriu o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, classificado como uma norma geral antielisiva, o qual permanece a suscitar acaloradas discussões acerca do seu sentido e alcance.

Para parte da doutrina, o parágrafo único do artigo 116 atuaria como um limitador do planejamento tributário abusivo, ao ser capaz de criar normas individuais e concretas, próprias do Direito Tributário, para desconsiderar atos jurídicos com a finalidade de alterar as suas consequências e os seus efeitos tributários, somente, mesmo que válidos perante o Direito Privado. Para estes autores, a norma em comento seria um instrumento de combate à elusão fiscal. Eu colocaria em outro parágrafo a partir daqui. Para Paulo Caliendo, pode-se diferenciar a elusão fiscal da evasão fiscal pelos seguintes critérios (CALIENDO, 2009):

- a) Modo de descumprimento: a evasão se constitui no descumprimento direto da norma tributária, enquanto a elusão é o descumprimento indireto da norma.
- b) Natureza dos atos negociais: a evasão é decorrente da prática de atos vedados pelo ordenamento (ex.: deixar de emitir nota fiscal); enquanto a elusão é justamente a prática de atos permitidos pelo ordenamento que conduzem a resultados ilícitos.
- c) Momento da conduta: a evasão é o descumprimento do dever tributário após a ocorrência do fato gerador, enquanto a elusão é o descumprimento independente do momento cronológico do fato gerador, podendo ser praticada antes mesmo de sua ocorrência.
- d) Natureza da violação: a evasão ocorre pela ofensa ao comando normativo (fazer ou não fazer algo), enquanto a elusão é o manejo de formas que oculta o verdadeiro conteúdo da operação.
- e) Quanto à causa negocial: na evasão a causa do negócio jurídico é ilícita, enquanto na elusão a ausência de causa deve ser depreendida da

verificação da cadeia negocial envolvida. Vistos individualmente, cada negócio ou ato jurídico contém uma presunção de licitude, na forma e conteúdo; somente a análise ordenada dos atos e de sua coerência negocial é que permite verificar a inexistência da causa”.

Não é coerente o entendimento de que o parágrafo único do artigo 116 trataria das hipóteses em que o sujeito passivo praticasse atos ilícitos com a finalidade de reduzir a carga tributária, já que a possibilidade da constituição do crédito tributário por intermédio do lançamento de ofício, nestas hipóteses, já consta positivado no artigo 149, VII, do CTN. Assim, nos casos em que constatada a prática de atos simulatórios ou dissimulatórios, a autoridade tributária poderá constituir o crédito tributário deles decorrentes, sem a necessidade da sua desconsideração.

Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2013) afirma que a regra em comento é autêntica norma antielisiva, recepcionadora da solução francesa. Segundo ele, o dispositivo nada tem a ver com simulação:

O direito brasileiro, diante de vários modelos estrangeiros de melhor qualidade, preferiu recepcionar a solução francesa.

Quando o artigo 116, parágrafo único, do CTN diz que “a administração pode desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador tributário” está se referindo à dissimulação do fato gerador abstrato e não à dissimulação do fato gerador concreto. O ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) é dissimulador da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que, sem dúvida, é uma das características da elisão abusiva, na qual há desencontro entre forma e substância e entre *intentio juris* e *intentio facti*.

No direito alemão a elisão se chama “*Steuerumgehung*”, que literalmente significa contornar, ladear, circular, envolver ou dar a volta em torno da lei do imposto. Tipke explica que para se caracterizar a elisão: “Uma lei tributária deve ser contornada. O art. 42 do Código Tributário fala do contorno da lei tributária.”

A cláusula geral antielisiva do art. 116, parágrafo único, do CTN, nada tem que ver com a simulação porque atua no plano abstrato da definição do fato gerador e dos elementos constitutivos da obrigação tributária (sujeito passivo, tempo, base de cálculo, alíquota etc.), impedindo que seja dissimulada a sua ocorrência mediante interpretação abusiva do texto da lei tributária. Opera, portanto, no plano da *mens legis*, evitando que se distorça o sentido da lei para dissimular a ocorrência do fato gerador apropriado.

Além disso, resta claro na “Exposições de Motivos” do Projeto de Lei Complementar nº 77 que o dispositivo legal se referia expressamente a necessidade de introdução de regra antielisiva como forma de combater o abuso de forma no Direito:

VI – A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados

com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma [...]

Desta forma, o objeto da norma antielisiva seria, na verdade, a identificação do desvio da obrigação tributária perpetrado pela prática da elusão fiscal, ou seja, a situação na qual o particular se esquivaria da obrigação tributária pela não realização do fato típico nela descrito. Este fato seria substituído pela prática de outro equivalente, que gerasse o mesmo resultado econômico pretendido pelo sujeito passivo e fosse considerado pela norma tributária como apto a desencadear a obrigação tributária.

Portanto, o campo de incidência da norma contida no parágrafo único do artigo 116 seria os atos e negócios jurídicos realizados em estrita observância ao princípio da legalidade, ou seja, lícitos do ponto de vista do Direito Privado, no entanto, que não correspondessem ao real interesse das partes, cujo propósito exclusivo ou principal seria evitar a incidência tributária normalmente aplicável. A legalidade, neste caso, seria utilizada em detrimento do interesse público exteriorizado na norma tributária, tornando, assim, o ato ou negócio jurídico ilegítimo perante o Direito Tributário, pelo desvio de sua finalidade.

Parte-se do pressuposto de que os atos realizados pelos contribuintes devem possuir uma motivação econômica que não seja, unicamente, a de pagar menos tributos, sob pena de sua desconsideração para fins tributários. Aplica-se a teoria do propósito negocial (business purpose) e da substância sobre a forma para que se identifique o interesse real e subjacente ao ato ou negócio jurídico realizado, a fim de que a norma tributária incida sobre a substância e não sobre a forma. No choque entre o contexto e a forma utilizada, deve preponderar o primeiro.

Entende-se que a utilização de planejamentos tributários abusivos, com ausência de propósitos negociais, não se coaduna com o dever fundamental de pagar tributos (ESCRIBANO, 1988), princípio fundamental de base não individualista e derivado do princípio da solidariedade, tampouco com o princípio da capacidade contributiva, uma vez que os contribuintes com maior capacidade econômica para contratar agentes especializados em engenharia tributária seriam beneficiados por uma tributação proporcionalmente menor àqueles carentes de tamanho poderio financeiro, influenciando negativamente a livre concorrência do mercado e contribuindo para o enfraquecimento da isonomia fiscal. Segundo Marco Aurélio Greco (GRECO, 2019):

Ou seja, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.

Desta forma, constata-se a exigência de que os atos negociais praticados devem guardar correspondência com o alcance e finalidade das normas tributárias, concebidas para dar organicidade ao ordenamento jurídico-tributário, enquanto instrumento de repartição equânime dos custos da vida social.

No entanto, a utilização de conceitos indeterminados e princípios abstratos não podem ser a única causa de decidir da autoridade tributária. Os princípios da capacidade contributiva, solidariedade e do dever fundamental de pagar tributos não podem amparar uma discricionariedade do aplicador da norma antielisiva.

A inserção de juízos de valor como parte integrante da inferência lógica utilizada na estrutura argumentativa do silogismo não podem ser utilizados de forma apriorística, sem a análise de elementos angariados no contexto em que inserido o caso concreto.

Apesar do tema abranger diversos conceitos indeterminados, tendo-se como exemplos o propósito negocial, a substância sobre a forma, o fundamento econômico e o abuso de forma jurídica, não se permite que sejam utilizados como pré-juízos ou pré-compreensões pelas autoridades tributárias em relação aos planejamentos tributários, sob o risco da decisão estar fundamentada nos métodos da tenacidade ou autoridade, nos quais não são captados os verdadeiros juízos de valor, tampouco as motivações reais da decisão adotada.

A utilização destes métodos não científicos resvala no absimo epistemológico entre a existência e o pensamento (NÓBREGA, 2013), no qual não é oportunizada a compreensão do processo pelo qual a decisão jurídica foi tomada, já que a premissa menor (ato ou negócio jurídico dissimulado) aparece de forma não problemática. Neste ponto, a proposta do raciocínio abduutivo tem muito a contribuir para a justificação da tomada de decisão pelo aplicador da norma geral antielisiva.

## **4. APLICAÇÃO DA METODOLOGIA PRAGMATISTA NA APLICAÇÃO DO ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN**

Ao aplicar a norma antielisiva, caso a autoridade tributária fundamente sua decisão na análise das consequências práticas e sistêmicas (ARGUELHES e LEAL, 2009) dela decorrentes e nas alternativas que dispunha no momento do julgamento, abre-se a oportunidade para que sejam contrapostos os critérios científicos utilizados na sua fundamentação.

Considerando-se que a valoração das consequências possui uma dimensão descritiva, para cada alternativa considerada pelo aplicador da norma devem estar especificadas, nas razões da decisão, as respectivas consequências. Desta forma, os juízos de fato que relacionaram a decisão às consequências poderão ser objetivamente refutados, caso se comprove que as consequências associadas à decisão são destoantes daquelas imaginadas pela autoridade tributária.

Além disso, poder-se-á contestar a consistência dos juízos de valor utilizados na ordenação das consequências e sua comparabilidade com as normas e práticas aceitas como devidas pelos integrantes de uma determinada comunidade científico-jurídica.

Assim, propõe-se que, nas tomadas de decisões relacionadas à invalidação de atos ou negócios jurídicos, fundamentadas no parágrafo único do artigo 116 do CTN, seja utilizada a lógica abdutiva de Peirce como forma de instigar um agir voltado à elaboração de uma decisão mais bem justificada, já que sempre estará permeada pelos preconceitos humanos, sejam de ordem psicológica, social, jurídica ou econômica, bem como pelo contexto em que inserido o julgador.

Assim, o raciocínio lógico abduativo apresenta-se como eficiente instrumento que possibilita aos sujeitos passivos a investigação do caminho utilizado pela autoridade tributária na decisão que invalidar determinado ato ou negócio jurídico para fins tributários. Atribui, portanto, maior segurança jurídica na aplicação da norma antielisiva.

A decisão a ser tomada pela autoridade tributária não “surgirá” da sua mente. Ela será elegida com base nos critérios de preferência de uma das diversas alternativas de decisão reveladas para o caso.

Muitos são os critérios que podem ser utilizados para a identificação do estado ideal de coisas a ser atingido. Para a seleção de um destes critérios, aspira-se um processo de tomada de decisão racional, no qual determinada alternativa é eleita porque, comparativamente às outras hipóteses, é apta a gerar, na maior medida possível, um estado de coisas desejado e que seja condizente com as inclinações pessoais e juízos de valor utilizados no julgamento.

No entanto, as decisões não devem estar pautadas, unicamente, nas consequências específicas para o caso concreto, mas, sim, nas consequências desejadas por toda a Administração Tributária, sob pena de ser utilizada uma racionalidade dogmática, ao invés de pragmática. Requer, por conseguinte, a adoção de critérios valorativos que promovam os ideais caros a uma determinada instituição tributante, e não somente ao agente decisor, tais como segurança jurídica, confiança institucional etc.

Para tanto, propõe-se que as decisões fundamentadas no parágrafo único do artigo 116 do CTN passem a observar as etapas abaixo, como forma de atendimento a um modelo de decisão mais contextualizado e pragmático.

Primeiramente, deve a autoridade tributária analisar, com sutileza e de forma não dogmática, os precedentes administrativos relacionados com o ato ou negócio jurídico

*sub examine*, com a finalidade de iluminar o contexto em que estiver inserido e poder identificar as suas semelhanças, diferenças e especificidades.

Além disso, o aplicador da norma deve investigar a repercussão que sua decisão poderá gerar sobre os julgamentos a serem proferidos pela instituição da qual faça parte. Desta forma, a autoridade tributária deve confrontar-se com o futuro e prever os reflexos da sua decisão sobre a vigência do conjunto de decisões já tomadas para os casos similares (SCHAUER, 1987). A deferência aos entendimentos e precedentes vindos do passado está, no pragmatismo jurídico, a serviço da contribuição do decisor sobre a segurança e previsibilidade no Estado de Direito.

Após este primeiro passo, deve o agente do Fisco reconstruir o evento praticado pelo particular por meio da investigação das percepções dos fenômenos observáveis pelas evidências, fatos e elementos registrados por perspectivas variadas, de forma a, por exemplo, identificar a real intenção do sujeito passivo pelo fato ou negócio jurídico celebrado. O intuito, nesta etapa, é recriar o incidente dentro de um enredo como um agrupamento de considerações jurídicas e extrajurídicas.

Na terceira fase do procedimento de tomada de decisão, a autoridade tributária deve individualizar as alternativas disponíveis pelos pares contituídos pelas decisões cabíveis e suas respectivas consequências. Isto porque qualquer juízo consequencialista contém uma dimensão descritiva, na qual para cada alternativa de decisão disponível deverá estar positivamente especificada a sua consequência.

Após isto, as alternativas, compostas pelos pares decisão/consequência, devem ser ordenadas por um critério valorativo que estabeleça as relações de preferência pelo estado de coisas desejado, sejam elas determinísticas ou probabilísticas. Ou seja, as alternativas são hierarquizadas por uma escala de preferências sobre as consequências previstas. Vale ressaltar que as alternativas de decisão não são dadas ao decisor. Ao contrário, elas têm que ser, uma após a outra, descobertas e, às vezes, produzidas pela própria autoridade tributária, com base em seu conhecimento prévio, sistematizado e formalizado sobre a área do conhecimento relacionada, seja ela contábil, econômica, tributária, societária etc.

Por fim, deve o tomador da decisão, considerando a ordenação acima, indicar qual foi a consequência preferida, ou seja, aquela que realiza em maior grau a prioridade atribuída ao juízo de adequação de uma determinada decisão judicante.

A partir desta conclusão, deve a autoridade tributária indicar a alternativa da decisão mais adequada para a solução do caso concreto, sempre exercendo o auto-criticismo sobre as respostas intuitivas formadas para o evento recriado. Este processo de busca das alternativas deve perdurar até que seja encontrada um par de decisão/consequência satisfatório, que alcance ou supere os objetivos e interesses do aplicador da norma antielisiva.

Com este processo, a consequência passa a determinar o raciocínio utilizado pela autoridade tributária para, dentro de um contexto de descoberta e através da norma geral antielisiva, ser capaz de revelar a premissa menor pela recriação do evento praticado pelo particular. Vale dizer, a consequência passa a determinar o raciocínio da descoberta utilizado pela autoridade tributária, atribuindo, portanto, maior segurança jurídica na aplicação da norma antielisiva.

## 5. CONCLUSÃO

Conclui-se do presente artigo que o pragmatismo jurídico confere, principalmente após a introdução do artigo 20 na LINDB, maior segurança jurídica na aplicação da norma geral antielisiva pelas autoridades tributárias. A partir do método abduutivo, passa a ser possível aos administrados tomar conhecimento do processo de tomada da decisão que invalidou, para fins tributários, o ato ou negócio jurídico realizado.

Refuta-se a utilização de conceitos indeterminados e princípios abstratos, tais quais o “propósito negocial” e “princípio da capacidade contributiva”, por exemplo, como únicos elementos fundamentadores das decisões administrativas. Agora, a autoridade tributária deve analisar todo o contexto e as consequências práticas da sua decisão para, abdutivamente, identificar o real interesse subjacente à forma jurídica utilizada pelos administrados.

Com isso, possibilita-se um contraditório mais eficiente e consentâneo com os princípios constitucionais em curso, já que será possível captar os verdadeiros juízos de valor e as reais motivações utilizadas na justificação da alternativa eleita pelo decisor como a mais adequada para o caso concreto.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABIMBOLA, Kola. Abductive reasoning in law: taxonomy and inference to the best explanation. *Cardoso Law Review*. v. 22, 2001. p. 1682 – 1689.

ARAÚJO, Clarice von Pertzen de; ALVES, Pedro Spíndola Bezerra (orgs.). *Reflexões sobre o Pragmatismo Filosófico e Jurídico*. Curitiba: CRV, 2019. p. 43.

ARGUELHES, Diego Werneck; LEAL, Fernando. *Pragmatismo como [Meta] Teoria Normativa da Decisão Judicial: Caracterização, estratégias e implicações*. Rio de Janeiro, 2009. p. 176.

ARGUELHES, Diego Werneck; LEAL, Fernando. *Pragmatismo como [Meta] Teoria Normativa*

da Decisão Judicial: Caracterização, estratégias e implicações. Rio de Janeiro, 2009. p. 186.

CALIEDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 241.

DEWEY, John. O Desenvolvimento do Pragmatismo Americano. Tradução de Cassiano Terra Rodrigues. São Paulo: Cognitio-Estudios: Revista Eletrônica de Filosofia, dez. 2008. vol. 5. n. 2. p. 119 – 132.

ESCRIBANO, Francisco. La configuracion juridical del deber de contribuir – perfiles constitucionales. Madrid: Civitas, 1988. p. 357.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 325.

HAACK, Susan. O universo pluralista do direito: em direção a um pragmatismo jurídico neo-clássico. São Paulo: Direito, Estado e Sociedade, jul/dez 2008. n. 33. p. 180.

NÓBREGA, Flavianne Fernanda Bitencourt. ARAÚJO, Clarice von Pertzen de; ALVES, Pedro Spíndola Bezerra (orgs.). Reflexões sobre o Pragmatismo Filosófico e Jurídico. Curitiba: CRV, 2019.

NÓBREGA, Flavianne Fernanda Bitencourt. Um método para a Investigação ds Consequências: A Lógica Pragmática da Abdução de C. S. Peirce Aplicada ao Direito. Paraíba: Ideia, 2013 p. 121.

POSNER, Richard A. Law, pragmatism, and democracy. Massachusetts: Harvard, 2003.

PROGREBINSCHI, Thamy. Pragmatismo: teoria social e política. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2005. p. 11 – 12.

SCHAUER, Frederick. Precedent. Stanford Law Review n. 39, 1987. p. 571 – 605.

TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. O planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001. p. 235 – 239.

TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 126.