

ELISÃO E NORMA ANTIELISIVA
Completabilidade e Sistema Tributário



CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP/COGEAE). Professor do curso de especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP/COGEAE) e do curso de especialização do IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Bernardo. Advogado.

ELISÃO E NORMA ANTIELISIVA

Completabilidade e Sistema Tributário

São Paulo

2014

Copyright © 2014 By Editora Noeses
Editor-chefe: Paulo de Barros Carvalho
Coordenação editorial: Alessandra Arruda
Revisão: Semíramis Oliveira
Capa: Ney Faustini
Produção editorial/arte: Denise Dearo

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

M2328 McNaughton, Charles William.
Elisão e norma antielisiva: Completabilidade e sistema tributário /
Charles William Mcnaughton. – São Paulo : Noeses, 2014.
Inclui bibliografia. 596 p.
1. Direito. 2. Direito Tributário. I. Título.

CDU 340

2014

Todos os direitos reservados



Editora Noeses Ltda.
Tel/fax: 55 11 3666 6055
www.editoranoeses.com.br

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer ao Professor Paulo de Barros Carvalho, por toda generosidade e pela dedicação voltada aos seus alunos e ao ensino do Direito Tributário.

À Professora Fabiana Del Padre Tomé pela rica orientação quando da elaboração da tese de doutoramento que deu origem à presente obra.

Aos Professores Maria Rita Ferragut, Paulo Ayres Barreto e Robson Maia Lins, pelas preciosas considerações na arguição de doutoramento. E ao Professor Tácio Lacerda Gama, pelas valiosas considerações na banca de qualificação.

À Eveline Denardi pela revisão do trabalho.

Aos grandes amigos que fiz no ciclo acadêmico: Vivian Rodrigues de Freitas, Aurora Tomazini Carvalho, Leonardo Loubet, Íris Vânia dos Santos Rosa, Jonathan Barros Vita, Eduardo Jacobson, Fernando Favacho, Maurício Pinheiro, obrigado por tudo!

Aos meus sócios e amigos, Samuel Carvalho Gaudêncio, Karl Alves Neumann, José Eduardo Tellini Toledo, Marcos Daniel Silva, por todo apoio.

À minha família tão querida Karol Ichiba de Oliveira McNaughton, minha amada mulher e companheira; aos meus pais, Cely de Arruda Mello McNaughton e John F. McNaughton,

CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON

a quem devo tudo! À minha “sister” Ana Luiza McNaughton Pinheiro, ao Rodrigo Pinheiro, à Stella, à Helena e ao “Rodrighinho”, amo vocês! Aos queridos Carlos de Oliveira e Chie e às “irmãs Ichiba”: Karen, Kátia e Karla, obrigado por tudo! Aos meus novos sobrinhos Tomás, Dedé e Dani, vocês são demais!

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	V
PREFÁCIO	XV
INTRODUÇÃO.....	XXI
1 COMPLETUDE E SISTEMA JURÍDICO	1
1.1 Pressupostos fundamentais.....	1
1.2 Completude em sentido sintático	4
1.3 Completude em sentido semântico	10
1.3.1 Considerações iniciais	10
1.3.2 Direito e interpretação: construção normativa e giro-linguístico	13
1.3.3 Reconstrução da lacuna semântica a partir da separação entre texto e norma	20
1.4 Completude pragmática e dever-ser.....	28
1.5 Não realização da completude pragmática.....	37
1.6 Lacuna axiológica.....	45
2 COMPLETABILIDADE E SISTEMA TRIBUTÁRIO	51
2.1 Ideias centrais e pressupostos fundamentais.....	51
2.2 Sobre valores e princípios	52

2.2.1 Sobre os valores.....	52
2.2.2 Sobre os princípios	59
2.3 Completude e sistema tributário: análise estrutural do direito tributário	68
2.3.1 Considerações genéricas	68
2.3.2 Subdivisão nas faixas	80
2.3.3 Capacidade contributiva e crítica à interpretação econômica do direito tributário.....	83
2.4 Estrita legalidade, incidência, norma geral includente e norma geral excludente	98
2.5 Relativização da legalidade e o espantinho.....	114
2.6 Legalidade, conotação e denotação.....	125
2.7 Fundamento de validade para requalificação dos negócios jurídicos: direito privado, norma antielisiva e norma antievasiva	132
3 COMPLETABILIDADE E DIREITO PRIVADO: INTERAÇÃO ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO	135
3.1 Colocação do problema	135
3.2 Texto Constitucional.....	138
3.3 Efeitos de fatos jurídicos do direito privado na esfera tributária.....	144
3.4 Diferenças entre elementos, categorias e fatores dos negócios jurídicos.....	157
3.5 Requalificação e desqualificação dos fatos jurídicos no direito tributário	165
3.6 Simulação	173
3.6.1 O problema da simulação e da verdade	173
3.6.2 O problema da simulação e da validade	180

ELISÃO E NORMA ANTIELISIVA

3.6.3	Nulidade e requalificação.....	183
3.6.4	A relação entre o ato praticado e o fato jurídico tributário	185
3.6.4.1	Considerações iniciais.....	185
3.6.4.2	Sobre os signos simuladores.....	186
3.6.4.3	Sobre os signos negadores	187
3.6.4.4	Sobre os signos simuladores e negadores da simulação de fato.....	192
3.6.4.5	Sobre os signos simuladores e negadores da simulação de direito.....	193
3.6.5	Uma proposta de distinção entre simulação e negócio jurídico indireto.....	195
3.7	Fraude à lei no direito tributário	199
3.7.1	Considerações iniciais.....	199
3.7.2	Fraude à lei na língua do direito	199
3.7.3	Fraude à norma tributária na primeira acepção.	206
3.7.4	Fraude ao espírito da norma tributária?	208
3.7.5	A distinção entre não subsunção e fraude.....	210
3.8	Abuso de direito	212
4	ELISÃO TRIBUTÁRIA	219
4.1	Palavras iniciais	219
4.2	Elisão tributária na doutrina do direito tributário	221
4.3	Nossa definição.....	234
4.4	Classificação da elisão quanto ao meio de obtenção de economia fiscal	240
4.5	Classificação da elisão quanto à norma elidida.....	246
4.5.1	Considerações iniciais.....	246
4.5.2	Elisão: regra-matriz de incidência tributária....	247

4.5.2.1	Palavras iniciais.....	247
4.5.2.2	Breves palavras sobre a regra-matriz de incidência tributária.....	248
4.5.2.3	Elisão a partir da hipótese de incidência tributária	250
	a. Elisão a partir do critério material da hipótese de incidência tributária	250
	b. Elisão a partir do critério espacial da hipótese de incidência tributária	253
	c. Elisão a partir do critério temporal da hipótese de incidência tributária	258
4.5.2.4	Elisão a partir do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária	260
	a. Palavras iniciais	260
	b. Elisão tributária interagindo com o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária.....	261
	b.1 Elisão tributária interagindo com a base de cálculo da regra-matriz de incidência tributária	263
	b.1.1 Elisão tributária interagindo com elementos de acréscimo e redutores da base de cálculo da regra-matriz de incidência tributária	263
	b.1.1.1 Ágio interno.....	264
	b.1.1.2 Trava de 30%.....	273
	b.1.2 Elisão tributária envolvendo “base de cálculo simples”	280
	b.2 Elisão tributária interagindo com a alíquota da regra-matriz de incidência tributária	282
	b.3 Elisão tributária interagindo com o critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária	285

ELISÃO E NORMA ANTIELISIVA

b.3.1 Elisão tributária interagindo com a sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária.....	285
b.3.2 Elisão tributária interagindo com a sujeição ativa da regra-matriz de incidência tributária	289
4.6 Elisão-benefício	290
4.6.1 Palavras iniciais.....	290
4.6.2 Imunidade e elisão.....	291
4.6.3 Isenção e elisão.....	292
4.6.4 Créditos e elisão	296
4.6.4.1 A não-cumulatividade.....	296
4.6.4.2 A elisão e não-cumulatividade.....	305
4.6.4.3 Elisão mediante interação com tratados internacionais	309
4.7 Elisão no plano S4 e elisão intersistemática	315
5 EVASÃO TRIBUTÁRIA	321
5.1 Considerações iniciais	321
5.2 Evasão: regra-matriz de incidência tributária	328
5.2.1 Hipótese de incidência.....	328
5.2.1.1 Critério material.....	328
5.2.1.2 Critério espacial	329
5.2.1.3 Critério temporal	330
5.2.2 Evasão interagindo com o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária	331
5.2.2.1 Critério quantitativo.....	331
5.2.2.1.1 Base de cálculo	331
5.2.2.1.2 Alíquota.....	332
5.2.2.2 Critério pessoal	333

CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON

5.2.2.2.1	Sujeição passiva	333
5.2.2.2.2	Sujeição ativa.....	333
5.3	Evasão e benefício fiscal.....	334
6	NORMAS ANTIELISIVAS	335
6.1	Considerações iniciais	335
6.2.	Norma antielisiva repressiva: regra-matriz de inci- dência tributária.....	345
6.2.1	Hipótese de incidência tributária.....	345
6.2.1.1	Critério material.....	345
6.2.1.2	Critério temporal	354
6.2.1.3	Critério espacial	365
6.2.2	Consequente da norma tributária.....	367
6.2.2.1	Base de cálculo.....	367
6.2.2.2	Alíquota	374
6.2.3	Critério pessoal	375
6.3	Norma antielisiva repressiva: norma de benefício	376
7	NORMAS ANTIEVASIVAS.....	377
7.1	Considerações iniciais	377
7.2	Normas antievasivas e provas.....	378
7.3	Normas antievasivas e fiscalização ampliada.....	382
7.4	Normas antievasivas e sanções administrativas e penais	384
7.5	Combate à evasão mediante normas de responsabi- lidade	388
8	ELISÃO NO PLANO INDIVIDUAL E CONCRETO: ANÁ- LISE CRÍTICA DA NOÇÃO DE NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL	397
8.1	Considerações iniciais	397

ELISÃO E NORMA ANTIELISIVA

8.2	Contexto histórico-jurídico: princípio da substância sobre a forma no direito norte-americano	400
8.3	O “propósito negocial” na jurisprudência do CARF..	414
8.3.1	Palavras iniciais.....	414
8.3.2	Propósito negocial <i>na</i> lei.....	416
8.3.3	Propósito negocial <i>além</i> da lei	433
9	LIMITES DA ELISÃO E DA NORMA ANTIELISIVA.....	451
9.1	Considerações iniciais	451
9.2	A indiferença da elisão tributária para a aplicação da regra-matriz de incidência tributária	452
9.2.1	Fundamentos da ideia	452
9.2.2	Irrelevância da elisão e direito subjetivo de se submeter à tributação fruto do ato elisivo.....	457
9.2.3	Elisão: abuso de direito e fraude à lei.....	458
9.2.4	Elisão e requalificação jurídica.....	467
9.3	Neutralização da elisão pelo sistema jurídico: exame de sua legitimidade	471
9.3.1	Palavras iniciais.....	471
9.3.2	Norma antielisiva preventiva específica	472
9.3.3	Norma antielisiva preventiva genérica	475
9.3.4	Norma antielisiva repressiva genérica.....	477
9.3.5	Norma antielisiva repressiva específica.....	481
9.4	Uma proposta de interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional	483
10	CONCLUSÕES	497
	REFERÊNCIAS	501
	ANEXO ÚNICO – EMENTAS DOS ACÓRDÃOS ANALISADOS.....	533



PREFÁCIO

Com o livro *Elisão e Norma Antielisiva – Completabilidade e Sistema Tributário*, Charles William McNaughton oferece-nos denso e instigante estudo a respeito de assunto da maior atualidade e do mais apurado interesse por parte das pessoas físicas e jurídicas, sujeitos passivos de tributos no Brasil.

No preâmbulo da obra, o Autor mostra logo a força com que tratará do tema, nominando capítulos decisivos para a própria compreensão do direito: *completude e sistema jurídico* (1), *completabilidade e sistema tributário* (2) e *completabilidade e direito privado: interação entre direito tributário e direito privado* (3). Daí avante, ingressa na elisão tributária, matéria que elegeu como núcleo de pesquisa e território de suas investigações, num admirável e consistente esforço de prospecção pelos domínios do direito posto, assim entendido o produto do Poder Legislativo, do Poder Executivo, do Poder Judiciário e do setor privado, advinda deste último a contribuição mais numerosa de enunciados jurídico-prescritivos do ordenamento.

É curioso observar como a lucidez descritiva, aliada, naturalmente, à privilegiada inteligência de Charles, conseguem pôr em evidência relações sutis e aspectos tão delicados de matéria reconhecida pelos especialistas por suas complexidades. A experiência brasileira já se pode dizer rica no que tange à elisão dos tributos. Mas, a abundância de relatos sobre situações concretas está longe de ser índice seguro do amadurecimento da doutrina

CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON

e da consciência esclarecedora da jurisprudência a propósito desse campo. É possível que tal perplexidade tenha sido o combustível para alimentar o vigor e a veemência empregados pelo Autor no desenvolvimento do trabalho, pois dedica trecho expressivo do discurso refletindo sobre a *completabilidade* do direito, traço fundamental para compreender-se a dinâmica dos sistemas normativos. O valor da *completabilidade* denota a vocação irresistível do direito, movimentando-se incessantemente em direção à *completude*, porém sem nunca alcançá-la. Aliás, a análise dos mecanismos de positivação das normas gerais e abstratas para atingir o plano das condutas intersubjetivas, revela a presença inexorável do processo de acomodação a que Kelsen chamou de nomodinâmica.

O escrito que tenho a satisfação de prefaciar é um exemplo eloquente de tese que parte de premissas bem cuidadas, nutrida pelo método, vale dizer, pela escolha de um modo de aproximação adequado para demarcar e instituir o objeto estipulado como subconjunto de enunciados conclusivos. E o instrumento metodológico eleito é o *constructivismo lógico-semântico*, manejado com desenvoltura pelo jovem e talentoso Autor, pois, atento à nitidez e firmeza dos conceitos, logra obter proposições equilibradas que se entrelaçam para formar argumentos bem construídos, pressuposto inafastável da precisão semântica, dando estabilidade e segurança às mensagens do processo comunicacional.

Charles McNaughton pensou nas conclusões a que pretendia chegar; estabeleceu os antessupostos de seu raciocínio; amarrou-os num arranjo bem montado, que é justamente o instrumento de aproximação escolhido, seu método de trabalho; e avançou para unir premissas e conclusões, no âmbito de uma comunicação clara, contextualmente uniforme, pronta para ser discutida pelos destinatários, seus leitores. E aproveitou para dizer que tal iniciativa não é nada fácil. As dificuldades de organização e de montagem do discurso, com todas as vicissitudes lógico-semânticas que hão de ser superadas, conduzem o empenho intelectual a resultados fortes e incisivos, isto é, tudo aquilo que em última instância se espera de uma autêntica tese. Não simplesmente para

efeito de concurso e obtenção de título de doutor, o que já seria muito louvável, mas, sobretudo para transmitir u'a mensagem que se pretenda jurídica em termos científicos, como precisamente a de que me ocupo agora, ao escrever estas linhas.

Nota-se, na progressão de suas ideias, a naturalidade com que transita por categorias importantes da Teoria Geral e da Filosofia do Direito, municiando o conhecimento técnico com aquilo que há de mais refinado para o pensar jurídico, contribuição que retorna sempre com conquistas auspiciosas sobre as construções da prática, num saudável intercâmbio entre os níveis especulativos do saber. E quem ganha com isso é o próprio aplicador do direito, mergulhado na experiência e ansioso por obter soluções efetivas para as dúvidas que suscita.

O texto é límpido, cristalino e compassado, sem estipêndios inúteis de erudição, qualidade que agrada o leitor, recompensando-o pela energia intelectual gasta para acompanhar a cadência do raciocínio. E tais propriedades acrescentam valor aos resultados obtidos, uma vez que imprimem foros de boa sustentação aos argumentos utilizados pelo Autor, ao fechar as conclusões da obra.

Ora, as comunicações crítico-explicativas atinentes ao caráter descritivo do labor científico, reclamam uma linguagem artificialmente construída, item que brilha pela sua presença ao longo de todo o desenvolvimento do trabalho. Em qualquer dos intervalos do texto, assim nos momentos de formulações explícitas, como naquelas mensagens que se alojam na implicitude do discurso, Charles toma o mesmo cuidado, testando e confrontando afirmações anteriores, com suas novas aparições no âmbito da sequência expositiva. Zela pela precisão da linguagem, consciente de que as obras científicas dela não podem prescindir, fator determinante da boa composição e da harmonia do fluir descritivo.

Depois da introdução, onde estão contidos os planos gerais do livro, Charles apresenta dez capítulos, todos eles desdobrados em itens e, alguns, em subitens. O primeiro é *completude e sistema jurídico*. Nele se contém alguns tópicos como completude em

sentido semântico; direito e interpretação: construção normativa e giro-linguístico; lacunas semânticas, lacunas axiológicas; e a não realização da completude pragmática. O segundo trata da *completabilidade e sistema tributário*, espaço que o Autor dedica a uma reflexão sobre os valores, sobre princípios, examinando o problema da capacidade contributiva e a interpretação econômica do direito tributário, legalidade e fundamentos de validade para a requalificação dos negócios jurídicos: direito privado, norma antielisiva e norma antievasiva. No terceiro, encontramos o tema da *completabilidade e direito privado: interação entre direito tributário e direito privado*. Comparecem aqui, entre outros, efeitos dos fatos jurídicos do direito privado na esfera tributária, com análise das figuras da simulação, fraude e abuso de direito. O quarto é reservado à *elisão tributária*, com as classificações que são feitas a partir de critérios da regra-matriz de incidência, espécies fundadas na hipótese, outras no consequente. E encerra com considerações a respeito da *elisão-benefício* e uma interessante análise da elisão no plano S4 e da chamada elisão intersistemática. Já o quinto capítulo se volta à *evasão tributária*, colhida também a contar da regra-matriz de incidência, com critérios obtidos pela hipótese e outros pelo consequente, terminando com observações a respeito da evasão e benefício fiscal. O sexto focaliza as *normas antielisivas*, sob a perspectiva, novamente, da regra-matriz de incidência. O conteúdo do sétimo é o das *normas antievasivas*, enquanto os dois últimos operam o assunto da *elisão no plano individual e concreto: análise crítica da noção de necessidade de propósito negocial (8) e limites da elisão e da norma antielisiva*, com uma proposta de interpretação do parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional.

A mais disso, somente os itens conclusivos, fechando a matéria com proposições firmes, determinadas, prontas, como já salientei, para ensejar as críticas que a doutrina especializada saberá muito bem tecer. Agora, uma advertência que espero seja considerada: não é texto para ser lido e percorrido de um eito. Tendo o Autor decido a níveis profundos de complexidade, parece óbvio que para contraditar suas conclusões o leitor deva aprofundar-se também, despendendo um esforço que se assemelha à

ELISÁO E NORMA ANTELISIVA

caminhada de quem produziu a tese. Digo simplesmente que se assemelha porque estará dispensado do empenho criativo, momento seminal da obra.

Charles McNaughton entra, com o texto que dá à edição, num grupo de elite dos nossos doutrinadores, pelo rigor do raciocínio, pela precisão dos conceitos, pela distribuição, equilibrada e harmônica, dos tópicos da obra por toda a sua extensão, sem aquelas ondulações que são perfeitamente compreensíveis no labor científico, mas que não deixam de provocar instabilidades no espírito de quem lê.

Cumprimentos efusivos ao Autor, à Editora Noeses que, desde logo percebeu a qualidade do trabalho, e, sobretudo, ao Programa de Estudos Pós-graduados em Direito, por ter produzido mais um doutor de elevado padrão científico.

Fazenda Santo Antônio de Palmares (SP), 09 de março de 2.014

Paulo de Barros Carvalho

Emérito e Titular da PUC/SP e da USP



INTRODUÇÃO

No ano de 2013, milhões de brasileiros foram às ruas protestar pelos mais variados motivos. O pretexto do movimento foi o aumento de tarifa em vinte centavos para o transporte público, mas entre as diversas reivindicações estavam a melhoria dos serviços públicos, a não aceitação dos volumosos gastos expendidos com a Copa do Mundo – foram mais de trinta bilhões de reais – a excessiva corrupção e uma ausência de representatividade da classe política.

Em suma, parece-me que o brasileiro foi exprimir sua discordância pelo modo que o Estado gasta o dinheiro público, ou seja, pelo modo que os recursos que a sociedade disponibiliza ao Poder Público são despendidos sem o retorno esperado. Mas acho também que há uma busca pela legalidade, uma cobrança de que as autoridades públicas se inclinem mais para Creonte – a Legalidade – do que para Antígona – o passado, os interesses particulares, o avesso da legalidade.

Não pretendo, aqui, tratar de sociologia ou economia, mas diversas autoridades expressivas da ciência econômica no contexto brasileiro relatam que as multidões da rua, intuitivamente ou empiricamente, captaram algo que os números revelam. Por exemplo, em entrevista ao jornal “O Estado de S. Paulo”, no último dia 14 de julho de 2013, o renomado economista Pêrsio Arida enunciou que, embora a carga tributária atual esteja na casa dos 36% (trinta e seis por cento) do Produto Interno Brasileiro (“PIB”)

CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON

– a mais alta entre os países emergentes, nas palavras do economista – os investimentos realizados pelo governo, ou seja, o retorno que a sociedade usufrui com a arrecadação de tributos, correspondem a 0,6% (seis décimos centésimos) do PIB. Esse número formidável indica que os valores arrecadados a título de tributos praticamente não retornam à sociedade de uma maneira que se poderia razoavelmente esperar.

Outra observação de Pêrsio Arida, na mesma entrevista, refere-se aos benefícios fiscais aleatoriamente e casuisticamente concedidos, sem um planejamento de ordem global ou sem motivos mais robustos que justificassem as diferenças entre os diversos contribuintes.

No dia seguinte à entrevista, o mesmo jornal “O Estado de São Paulo”, indicou que o Banco Nacional de Desenvolvimento (“BNDES”) tolerou, sem nenhuma medida punitiva, o atraso no pagamento de um mútuo na quantia da ordem de dez bilhões de reais, por parte de certo grupo de empresas que, segundo se veicula na imprensa, atravessa grave crise. Antígona resiste.

Cesso, aqui, as observações que fogem de meu objeto de estudo que são as normas jurídicas. Mas, com elas pretendo provocar uma reflexão nitidamente relacionada ao debate da elisão tributária: se é uma espécie de egoísmo antiético o ato de se economizar tributos.

A ideia de que a economia tributária é antiética e abusiva parte mais ou menos da seguinte linha: a arrecadação de tributos beneficiaria a todos e é em prol da justiça social. Já a ausência de tributação favoreceria somente o indivíduo. Apenas um individualismo exacerbado, desprovido de uma interação com o que a sociedade almeja, sustentaria que garantias individuais, já superadas, como a legalidade, são mais importantes do que valores éticos como a igualdade e solidariedade.

Mas, possivelmente, esse “ouvir o grito das ruas” que é o que, em última análise, se cobra do positivista normativista, supostamente alienado do que se passa ao redor desse espaçozinho da realidade social designada “norma jurídica”, não revela que a

sociedade é assim tão contrária a uma conduta de se economizar tributos como comumente afirmado.

Ao menos no que tange às tarifas – que não são tributos, mas são seus, digamos, “parentes próximos” – o aumento de vinte centavos foi duramente contestado. Afinal, se o Estado gasta tão mal o dinheiro público, se esse dinheiro pouco retorna à sociedade, por que sou obrigado a pagar tarifas? E, acrescentaria eu, por que não posso economizar tributos? Mas, afinal, como traduzir o “grito das ruas”? Como interpretá-lo?

Acredito que os juristas estão entre os profissionais do campo social que se especializam nessa interpretação. Mas, para legitimar sua empreitada, eles partem de uma estratégia bem particular que é a de limitar suas observações para se voltar àquela voz das ruas institucionalizada, transformada em comandos prescritivos que são as normas jurídicas. E o fato é que o operador jurídico leva com tamanha seriedade essa tarefa, que examina esse conjunto de veiculações prescritivas – o direito – a partir de um método rigidamente marcado, elevando tal conjunto à dignidade de um sistema, com todas as implicações decorrentes dessa assunção.

Nessa tentativa de examinar o direito como sistema, o investigador busca definir quais características próprias de um sistema são aplicáveis ao campo jurídico. Seria, por exemplo, o direito provido de uma unidade, isto é, de um princípio comum que confira a interação entre seus elementos? E coerência: são suas diversas comunicações compatíveis entre si? O direito é completo ou provido de lacunas?

O problema que interessará, mais de perto, ao presente estudo, é justamente o da completude do direito. Acredito que o direito possa ser tido como completo, apenas por certo ângulo específico que é o sintático. Gostaria de creditar, aqui, à Professora Rosana Oleinik, que me forneceu exemplos contundentes sobre uma inexistência de completude do direito nas órbitas semântica e pragmática.

Se semanticamente e pragmaticamente o direito pode apresentar lacunas, o sistema jurídico não deixa de guardar uma

característica marcante que é a completabilidade. A completabilidade é o meio em que as diversas lacunas são preenchidas, possibilitando a positivação rumo às condutas.

Muito bem. Acredito que a discussão relacionada à elisão tributária esteja estreitamente relacionada com essa característica do direito que é a de se completar. Para ilustrar essa hipótese, pontuo aqui, diversos exemplos em que a temática da elisão foi associada às lacunas.

De fato, como veremos ao longo da obra, juristas como Antônio Roberto Sampaio Dória, Alberto Pinheiro Xavier e Paulo Ayres Barreto associam elisão à ideia de lacuna; Diva Prestes Marcondes Malerbi, a um espaço vazio; Marco Aurélio Greco, por sua vez, também faz essa associação. Mas, tal relação não se faz, apenas, na doutrina brasileira: no âmbito da própria Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, o relatório *Base Erosion and Profit Shifting* indica que a elisão é obtida em razão de “gaps” que proporcionam a possibilidade de se eliminar tributação.¹

Nessa ordem de ideias, a completabilidade importa o tratamento que o sistema tributário dispensará ao aproveitamento de uma “lacuna”, especialmente, uma lacuna vinculada à economia de tributos obtida a partir da elisão fiscal.

Diante de tal panorama, acredito que uma análise sobre a lacuna na esfera fiscal possa contribuir para o estudo da elisão. É preciso compreender em que medida o sistema tributário pode apresentar lacunas e como pode reagir a elas, especialmente, levando em consideração os valores mais elevados no campo do ordenamento.

Uma das soluções apresentadas por diversas jurisdições como reação do sistema à lacuna aproveitada mediante a elisão são as normas antielisivas, tidas como mecanismos do sistema

1. OCDE: **Base Erosion and Profit Shifting**. Disponível em: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en. Acesso em: 18 jul. 2013.

para neutralizar a economia fiscal lícitamente obtida por contribuintes. Nosso grande desafio é compreender em que medida as normas antielisivas podem ser instituídas para evitar lacunas ou preencher lacunas, isto é, para o direito se completar.

Para responder a essa ordem de problemas, defenderei que as normas antielisivas podem, condicionadas por certos limites e princípios que colorem a esfera tributária, evitar preventivamente que a elisão ocorra, mas não poderão, salvo mediante violação a diversas normas e princípios do sistema tributário, coibir repressivamente o ato elisivo. Essa distinção entre combate preventivo e repressivo da elisão será mais bem aprofundada no momento pertinente, mas já adianto que a elisão é evitada a partir de normas que eliminam diferenças entre contribuintes e neutralizada repressivamente quando se autoriza a tributação do ato elisivo.

Estarei conectado a um modo de aproximação do direito denominado de constructivismo lógico-semântico. Essa corrente do pensamento jurídico, que teve como grandes precursores Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho, convida a um exame rigoroso do direito positivo, com um discurso preciso, coerente e bem afinado retoricamente.

Entre as características do constructivismo lógico-semântico que me encantam gostaria de pontuar as seguintes: uma busca pela precisão do discurso, determinando-se o sentido de conceitos utilizados a partir de definições adequadamente elaboradas; uma análise rigorosa da lógica do direito, investigando diferentes aspectos de sua estrutura e de seu domínio sintático; uma visão filosófica que embasa o discurso científico, especialmente, a partir de recursos da filosofia da linguagem, particularmente o positivismo lógico-semântico, a semiótica e o giro-linguístico; o abandono da crença ingênua na verdade absoluta; e uma busca pela compreensão do dado jurídico em sua dimensão axiológica.

Acredito, assim, que o constructivismo lógico-semântico apresente um poderoso instrumental que nos permite uma visão analítico-hermenêutica do direito e ao mesmo tempo nos convida à modéstia de reconhecermos que nossas posições são apenas

relativamente verdadeiras, isto é, que há pontos de vista diferentes que merecem ser respeitados em toda sua dignidade.

Por causa dessas características, estou convicto em assinalar que a cada dia que travo contato com o constructivismo percebo sua utilidade decisiva para a análise e solução dos problemas práticos e teóricos mais relevantes. A busca desse instrumental para se examinar a elisão tributária é um vivo exemplo disso.

Para situar o problema da lacuna, completude e completabilidade do direito, examinarei, no capítulo I, um conceito de lacuna, completabilidade e alguns instrumentos que o sistema se serve para se completar.

Já no capítulo II, tratarei do tema da completude no sistema tributário, especificamente no que tange à competência voltada para instituir tributos não vinculados a uma atuação estatal e ao exercício dessa competência.

Avançando pelo capítulo III, investigarei as relações entre os ramos didaticamente autônomos do direito privado – e outros ramos – e do direito tributário e buscarei refletir hipóteses em que autoridades administrativas podem requalificar ou desqualificar negócios jurídicos praticados por contribuintes. Questionarei, ainda, se os métodos de completabilidade do direito privado são aplicáveis ao campo tributário.

No capítulo IV, por sua vez, analisarei a elisão tributária para verificar como pode interagir com a regra-matriz de incidência tributária e com outras normas que designarei, de forma bem mais ampla do que a normalmente aceita, de “benefícios fiscais”.

Já a evasão será estudada no Capítulo V, com o objetivo preponderante de diferenciá-la da elisão.

O capítulo VI, de grande relevância para esta obra, será marcado pela análise da norma antielisiva e suas classificações, o que será seguido, no capítulo VII, pelo exame de norma antievasiva.

Será no capítulo VIII, por sua vez, que examinarei a jurisprudência administrativa associada à desqualificação ou requalificação

ELISÃO E NORMA ANTIELISIVA

de atos ou negócios praticados pelos particulares, especialmente, no que se refere a questões como propósito negocial, o mal utilizado termo “prevalência da substância sobre a forma” e a tal “step transaction”. Esse estudo será efetivado na jurisprudência norte-americana, em que a aplicação desse instituto se iniciou, e no Brasil.

Por fim, no capítulo IX, examinarei como a elisão se relaciona com a legalidade e quais os limites que norteiam a constitucionalidade das normas antielisivas. Concluirei o capítulo com uma reflexão sobre o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Para deixar claro, o ponto central desta obra é que o direito brasileiro pode se completar prevenindo a elisão tributária, mas não para reprimi-la. É essa ideia primordial que tentarei consolidar.

Fica fácil perceber que o esforço preponderante será examinar o princípio da legalidade e sua eficácia no sistema. Isto importa pensar, mais de dois mil anos após Sófocles, o quanto de Creonte temos em nosso Estado.

Posso estar enganado, mas, como já disse, creio que quando “a voz das ruas” clama pelo fim da impunidade, pela adequada prestação de serviços públicos, pelo fim da corrupção, não faz nada além senão clamar pela legalidade. Nesse sentido, acho que nós, estudiosos do direito, estamos muito mais próximos a tal “voz das ruas” do que possa parecer. Não são apenas os vinte centavos.

