

“A QUARTIER LATIN teve o mérito de dar início a uma nova fase, na apresentação gráfica dos livros jurídicos, quebrando a frieza das capas neutras e trocando-as por edições artísticas. Seu pioneirismo impactou de tal forma o setor, que inúmeras Editoras seguiram seu modelo.”

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Coordenação:

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP
Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie
Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT)
Membro da Academia Paulista de Direito
Advogado em São Paulo

Organização:

RODRIGO DE FREITAS

Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP
Especialista em Direito da Economia e da Empresa pela FGV/GVlaw
Professor da Pós-Graduação Lato Sensu USP
Advogado em São Paulo

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O “PROPÓSITO NEGOCIAL”

MAPEAMENTO DE DECISÕES DO CONSELHO DE
CONTRIBUINTES DE 2002 A 2008

Editora Quartier Latin do Brasil

Empresa Brasileira, fundada em 20 de novembro de 2001

Rua Santo Amaro, 316 – CEP 01315-000

Vendas: Fone (11) 3101-5780

Email: quartierlatin@quartierlatin.art.br

Site: www.quartierlatin.art.br

Editora Quartier Latin do Brasil
São Paulo, verão de 2010
quartierlatin@quartierlatin.art.br
www.quartierlatin.art.br

Editora Quartier Latin do Brasil
Rua Santo Amaro, 316 – Centro – São Paulo

Contato: quartierlatin@quartierlatin.art.br
www.quartierlatin.art.br

Coordenação editorial: Vinicius Vieira

Diagramação: Miro Issamu Sawada

Revisão gramatical: Thaís Fernanda S. L. Silva

Capa: Miro Issamu Sawada

SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 – São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ISBN 85-7674-450-3

1. Direito Tributário. I. Título

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil: Direito Tributário

SUMÁRIO

Autores	7
1. O Desafio do Planejamento Tributário	13
2. Metodologia para a Análise das Decisões – “Normative Systems”	21
3. Mapeamento das Decisões do Antigo Conselho de Contribuintes sobre Planejamento Tributário – Acórdãos Comentados	35
4. Análise de Decisões – Resultados Obtidos com o “Normative Systems”	425
5. É Legítimo Economizar Tributos? Propósito Negocial, Causa do Negócio Jurídico e Análise das Decisões do Antigo Conselho de Contribuintes	441
6. Aplicação dos Conceitos de Planejamento Tributário na Jurisprudência do Antigo Conselho de Contribuintes e na Doutrina	491
7. Breve Análise Teórica do “Normative Systems”	505
8. Histórico do Grupo de Estudos	513
8.1. Critério Utilizado para a Seleção de Decisões	517
9. Parecer Externo	519
10. Índice Remissivo	523

RICARDO CATUNDA GUEDES

Formado em Engenharia Civil pela Universidade Mackenzie e em Direito pela USP (Largo São Francisco). Pós-graduação em Administração de Empresas pela FAAP e Mestre em Direito pela UNIFIEO (Osasco). Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo e atual juiz do TIT (Tribunal de Impostos e Taxas).

RICARDO MAITTO SILVEIRA

Bacharel e mestre pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo

ROBERTA BORDINI PRADO

Mestranda Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP/COGEAE). Cursos Pós-Graduação em Estratégias Societárias, Sucessórias e Tributação pela Fundação Getúlio Vargas de São Paulo (FGV/GVlaw). Advogada em São Paulo.

RODRIGO DE FREITAS

Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Especialista em Direito da Economia e da Empresa pela FGV/GVlaw. Professor da Pós-Graduação *Lato Sensu* USP. Advogado em São Paulo.

RODRIGO DE MADUREIRA PARÁ DINIZ

Acadêmico de Direito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

VICTOR B. POLIZELLI

Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Graduado em Ciência Contábeis pela FEA-USP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET/IBDT. Professor da Pós-Graduação *Lato Sensu* USP. Advogado em São Paulo.

1. O DESAFIO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Luís Eduardo Schoueri

*Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP
Professor da Universidade Presbiteriana Mackenzie
Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT)
Membro da Academia Paulista de Direito
Advogado em São Paulo*

O DESAFIO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Por que pagar tributos? Por trás desta pergunta, encontra-se um dos dilemas mais relevantes para a compreensão da tributação, especialmente no Estado Democrático de Direito. Afinal, se a mera existência de um Estado implica a necessidade de cobrir seus custos, parece natural que se investigue quem deve arcar com tais encargos.

Diante da superação do autoritarismo, que implicaria que o pagamento de tributos fosse injustificado (pague porque assim a lei manda), os sistemas constitucionais modernos consagram, na aplicação do princípio da igualdade, a necessidade de busca de uma fundamentação, plasmada por valores constitucionais, para a escolha daqueles que se sujeitarão à tributação.

A busca da justificação dos tributos – ou melhor: a justificação, ou critério, para a escolha daqueles que arcarão com os custos do Estado – exige a retomada de estudos iniciados no cameralismo alemão e aproveitados pelos juristas, inspirados pela Escola de Pavia, sob o signo da causa da tributação. Não é este, por certo, o espaço apropriado para investigar se a obrigação tributária tem uma causa: mesmo que se deixe de lado este aspecto, dificilmente se negará a necessidade para a justificação constitucional dos critérios utilizados para a escolha das hipóteses de incidência.

No caso de impostos, que se caracterizam por seu caráter não vinculado a qualquer atividade estatal, servindo, por isso mesmo, para cobrir as despesas gerais do Estado, a capacidade contributiva revela-se critério pacificamente aceito para a distribuição dos encargos entre a sociedade. Ou seja: os gastos estatais devem ser suportados por toda a sociedade, utilizando-se como critério de rateio a capacidade contributiva. Esta, hoje positivada em nosso texto constitucional (art. 145, §1º), impõe que se elejam hipóteses de incidência que revelem, objetivamente, sua existência.

Surgido o consenso sobre a importância da capacidade contributiva, é imediata a indagação acerca do modo como ela deve ser captada pelo legislador, i.e., quais as situações que se revelam adequadas para identificar manifestações de capacidade contributiva. Ideal seria fossem todas as manifestações de capacidade contributiva ponderadas pelo legislador, de modo a assegurar que a repartição do ônus tributário servisse para concretizar o ideal da justiça em matéria tributária.

Este ideal de repartição da carga tributária esbarra, entretanto, em outros vetores do ordenamento jurídico que, visando a concretizar valores prestigiados constitucionalmente, não podem ser deixados de lado quando se considera o tema da tributação.

Assim é que quando se cogita de repartição do ônus tributário, importa considerar, no sistema constitucional brasileiro, a repartição de competências tributárias, já que o próprio constituinte tratou de identificar e alocar fenômenos econômicos que serviriam àquele fim.

Vê-se, daí, um primeiro corte no ideal da capacidade contributiva. Afinal, se o constituinte arrola fenômenos econômicos e os distribui entre as pessoas jurídicas de direito público, é imediato que a escolha não poderia ser exaustiva: outras situações da vida, igualmente relevantes para identificar aqueles que teriam condições de contribuir para os gastos comuns, são deixadas de lado.

Do mesmo modo como se dá uma eleição, pelo constituinte, de fenômenos que indicarão capacidade contributiva, o ordenamento brasileiro impõe um segundo corte, desta feita a cargo do legislador, no âmbito de sua competência. Ou seja: em virtude do princípio da legalidade, a tributação não esgota, necessariamente, todo o campo reservado à competência do ente tributante. É prerrogativa do legislador escolher, dentro daquele campo, as hipóteses que darão azo à tributação.

Decorre daí que os fenômenos que serão submetidos à tributação nem de longe têm o condão de esgotar o universo de manifestações de capacidade contributiva. A presença de situação que revele, objetivamente, aquela capacidade, é condição necessária, mas não suficiente, para que se dê a imposição tributária. Não basta, pois, averiguar a ocorrência de capacidade contributiva, para que de imediato se conclua pela tributação. Importa que a situação tenha sido contemplada, de modo abstrato, pelo legislador.

É próprio do ordenamento que algumas manifestações de capacidade contributiva sejam tributadas e outras tantas escapem de tal ônus. A mera presença de capacidade contributiva não constitui, daí, razão suficiente para se pretender ver alcançada pela tributação situação não contemplada pelo legislador.

O TRATAMENTO JURÍDICO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Foi com base em tais constatações clássicas do Direito Tributário que se explorou, por muito tempo, o tema do planejamento tributário: diante da certeza de que apenas as situações previstas pelo legislador estariam sujeitas à tributação, surgia como imediato o direito do contribuinte de organizar seus negócios, de modo a afastar a tributação, por meio de estruturas muitas vezes injustificáveis de um ponto de vista meramente empresarial, mas suficientes para assegurar resultado equivalente àquele que teria o contribuinte alcançado, tivesse ele seguido um caminho usual; a economia de tributos se daria porque enquanto a opção comum e usual constituiria fato gerador do tributo, a estrutura alternativa criada pelo contribuinte não estaria dentro da hipótese de incidência tributária. Noutras palavras, conquanto em ambos os casos houvesse manifestações de capacidade contributiva equivalente, a estrutura contemplada pelo contribuinte estaria livre da tributação.

Paulatinamente, esta tendência passou a ser revertida, criando-se limitações diversas ao planejamento tributário. Seja por meio de alterações legislativas, seja a partir da evolução jurisprudencial, novos limites foram sendo apresentados à liberdade do contribuinte.

Também no Brasil viveu-se evolução semelhante: se até meados da década de 90 do século passado, a liberdade do contribuinte na estruturação de suas transações não encontrava limites, exceto os casos de fraude ou simulação, a jurisprudência administrativa passou, a partir de então, a acatar posicionamentos das autoridades fiscais, que questionavam algumas daquelas estruturas, não obstante o cuidado do contribuinte.

Do ponto de vista do arcabouço legislativo, a única mudança significativa, neste campo, parece ter sido a inserção do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, apontado, na época, como norma antielisiva. Na ocasião de sua edição, surgiu muita expectativa quanto à Medida Provisória 66. Entretanto, a rejeição desta pelo Congresso Nacional acabou por ver frustradas as expectativas de aplicação daquele dispositivo inserido no Código

Tributário Nacional e, conseqüentemente, não se teve, até a presente data, posicionamento jurisprudencial quanto a seu alcance.

O PAPEL DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS: FULCRO DA PESQUISA

Não obstante a falta de evolução legislativa, o fato é que a jurisprudência administrativa, especialmente do antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), passou a rejeitar diversas estruturas criadas pelos contribuintes com a finalidade de afastar ou diminuir a incidência tributária. Aos estudiosos do Direito Tributário, este episódio apresenta-se como valioso material para compreender como se deu a evolução da jurisprudência.

Foi com tal inspiração que se procurou investigar qual teria sido a fundamentação do novo posicionamento então denominado Conselho de Contribuintes. A idéia era clara: conhecidas as premissas teóricas do novo posicionamento, seria possível identificar quais seriam os novos limites do planejamento tributário. Eis a razão para o estudo ter início com a compreensão de temas como abuso do direito, fraude à lei, negócio indireto, simulação e causa do negócio jurídico. Firmadas tais bases teóricas, seria possível investigar quais desses institutos vinham sendo empregados pelo antigo Conselho de Contribuintes.

A análise de poucas decisões do antigo Conselho de Contribuintes foi suficiente, entretanto, para a constatação de que qualquer tentativa de catalogar tais julgados segundo os institutos acima referidos seria frustrada: não obstante diversas decisões fizessem referência a um ou mais deles, logo se percebeu que os julgadores administrativos não os adotavam uniformemente. Noutras palavras, um mesmo instituto era mencionado por diversos julgadores em situações em nada comparáveis, enquanto situações bastante semelhantes eram qualificadas de modo diverso, conforme o julgador.

Por outro lado, também se tornava possível verificar que casos semelhantes tinham desfecho comparável, não obstante a diversidade dos institutos jurídicos mencionados.

Esta experiência, baseada no "laboratório" oferecido pelo antigo Conselho de Contribuintes, instigou a que se deixassem de lado as qualificações doutrinárias, substituindo-se, daí, a análise conceitual pelo substrato fático.

Ou seja: no lugar do tradicional *iter* dedutivo, próprio da aproximação conceitual, fazia-se necessária a busca de um método indutivo: partindo dos casos concretos, buscar-se-ia a criação de regras, aplicadas pelo antigo Conselho de Contribuintes, em temas de planejamento tributário.

Ferramenta útil para o estudo indutivo proposto foi o *normative systems*. Em sua versão original, proposta por Alchourrón e Bulgyguin e difundida por Daniel Mendonca, é um instrumento para a compreensão de sistemas normativos, investigando lacunas e contradições. Não obstante, a ferramenta acabou por revelar-se mais eclética, servindo – como se comprovou pela pesquisa ora apresentada – para o desenvolvimento de regras extraídas a partir de um conjunto de decisões em casos assemelhados.

RESULTADOS OBTIDOS

A grande questão passa a ser: quais são as circunstâncias que tornam válido um planejamento adotado por um contribuinte? Diante do universo de possibilidades, o grupo de pesquisas entendeu que a motivação não exclusivamente tributária, a desconsideração dos fatos descritos pelo contribuinte e a observância de regras cogentes não-tributárias seriam os fatores (*rectius*: propriedades) relevantes.

Ao cogitar da motivação tributária do ato, tinha-se em mente a hipótese de que os julgadores desconsideravam planejamentos fiscais quando ficasse evidenciado que a transação ganhou determinada forma exclusivamente por razões fiscais, ou ainda, que do ponto de vista empresarial, a transação não faria sentido sem considerar seus benefícios tributários.

Outro fator que parecia justificar a recusa dos planejamentos tributários seriam os casos em que os próprios fatos narrados pelo contribuinte não parecessem corresponder à realidade. Trata-se do amplo campo da simulação e dos negócios sem causa, quando não se vislumbra a subsunção dos fatos às normas que o contribuinte pretende ver aplicadas.

Finalmente, um terceiro universo seriam os casos de fraude à lei (não tributária), i.e., quando o negócio sequer poderia ter sido celebrado, por contrariar norma cogente.

Merecem atenção os resultados obtidos: enquanto num primeiro momento pareciam mais relevantes os casos de descompasso entre os fatos narra-

dos e os efetivamente verificados, foram, a partir de certo momento, os motivos extratributários da operação que surgiram como o grande critério adotado pelo antigo Conselho de Contribuintes nos casos de planejamento tributário. Este ponto exige alguma reflexão.

Surgido na jurisprudência norte-americana, o *business purpose*, ou propósito negocial, questiona se a operação teria sido efetuada do mesmo modo, não fossem as vantagens tributárias geradas.

Não é este o espaço para avaliar criticamente a adoção de tal critério pelo antigo Conselho de Contribuintes ou seu embasamento. Não se pode deixar de registrar, entretanto, o perigo que sempre se faz presente quando um critério alienígena é introduzido num ordenamento, especialmente se o fenômeno decorre de mera evolução jurisprudencial, sem que tenha havido inovação legislativa a embasar a mudança. Ainda mais perigosa é a importação de critérios estrangeiros, se estes provêm do *common Law*, cujas raízes divergem bastante da tradição continental, seguida pelo ordenamento brasileiro. Finalmente, deve-se registrar que a busca do propósito negocial esconde, em geral, o paradoxo de que não haverá transação em que o aspecto tributário não influencie o comportamento do contribuinte: tirados os efeitos tributários de *qualquer* transação, esta teria contornos diversos. Nesse sentido, o *business purpose*, enquanto critério de separação entre as operações válidas e inválidas, parece esconder certo grau de arbítrio.

Não surpreende, por isso, que a análise dos casos levantados tenha revelado resultados contraditórios, nem sempre se recusando a operação diante da falta de motivos extratributários. Curiosamente, embora a falta do propósito se revelasse como a efetiva razão para a recusa do planejamento, os julgadores procuravam justificar sua decisão com base em teorias como o abuso do direito, a fraude à lei, o negócio indireto e quejandas, chegando-se à situação paradoxal de que circunstâncias semelhantes eram afastadas, por fundamentos diversos. Evidentemente, o antigo Conselho de Contribuintes não se sentia à vontade para revelar que, em verdade, aplicava a doutrina desenvolvida no *common Law*, não obstante a ausência de previsão legal.

De todo o modo, em termos proporcionais, não se pode negar a clara tendência do antigo Conselho de Contribuintes em recusar as estruturas criadas pelos contribuintes, quando os julgadores não vislumbram o propósito negocial, bem como a aceitação da operação, quando se identifica aquele propósito.

Dúvida interessante – e que instigou os autores deste estudo – passa a ser quais são as circunstâncias que levam um julgador a confirmar, ou negar, o propósito negocial de uma transação. Para tanto, verificou-se que três elementos pareciam ser relevantes para que os julgadores se satisfizessem quanto àquele requisito: o intervalo temporal entre as operações, a independência das partes e a coerência entre a operação e as atividades empresariais das partes envolvidas.

O elemento temporal costuma confirmar-se na prática da advocacia empresarial: é bastante comum que planejamentos tributários não se façam a longo prazo. No lugar de enxergarem o planejamento como uma estratégia empresarial, i.e., como efetiva prática na rotina dos negócios, constituem prática corriqueira os planejamentos às pressas, onde séries de documentos são assinados num único momento, muitos deles desfazendo transações que se celebraram no mesmo instante. O pejo dos profissionais envolvidos os obriga a fazer constarem horários diferentes (mas ainda uma única data) ou datas próximas, levando a crer que não se celebrariam determinados contratos, se não se tivesse a certeza de que outros os seguiriam, de modo a, finalmente, assegurar o resultado desejado.

A independência das partes investiga aquelas operações ditas “em casa”: sob o manto da independência das pessoas jurídicas, celebram-se transações sem qualquer efeito econômico perante terceiros. Muitas vezes, surgem na forma de incorporações, fusões e cisões, quando figuras como ágios e reservas geram efeitos tributários; também podem surgir como forma de alocar perdas e ganhos entre empresas de um mesmo grupo, sempre tendo em vista a redução da carga tributária total.

Finalmente, a coerência busca as transações anormais: aquelas que não se inserem na rotina da empresa ou em sua lógica empresarial, o que gera a desconfiança de que não ocorram motivos extratributários.

No estudo dos casos, o elemento temporal confirmou-se como critério relevante para a decisão do antigo Conselho de Contribuintes. Afinal, encontram-se diversos casos em que este aspecto é levantado para desconsiderar a motivação da transação, ao mesmo tempo em que pelo menos em dois casos, vê-se que a existência de um intervalo de tempo razoável foi razão para se considerar que as transações não se moveram por razões tributárias.

Surpreende, por outro lado, o fato de que a independência das partes não tenha sido considerada relevante para o elemento extratributário, o que

sinaliza que o antigo Conselho de Contribuintes admite que mesmo partes relacionadas possam efetuar transações com o propósito negocial.

Por fim, viu-se a confirmação de que operações inusuais, incomuns para a empresa, geram a suspeita da falta de propósito negocial.

CONCLUSÃO

A utilização da metodologia ora proposta revela-se, deste modo, nova ferramenta à disposição do pesquisador, com o objetivo de compreender como o ordenamento jurídico – aqui entendido em seu sentido amplo – trata de determinada questão que se lhe apresenta.

No caso da pesquisa ora analisada, seus resultados permitem diagnosticar o comportamento da jurisprudência administrativa, diante de casos de planejamento tributário. Revela a pesquisa que o antigo Conselho de Contribuintes tenderá a recusar planejamentos tributários, mesmo quando formalmente impecáveis, em virtude dos aspectos acima apontados. Mais ainda, apreende-se uma tendência à desconsideração de operações com datas próximas ou incomuns para a empresa.

Outro fruto que surge da pesquisa é a revelação da necessidade de que se compatibilizem lei e jurisprudência administrativa: as regras que se extraem poderão – ouvido o Poder Legislativo – servir de base para mudança na lei. Afinal, é ditame da segurança jurídica que a natural evolução da jurisprudência encontre na lei suas balizas. Até que tal mudança legislativa ocorra, impõe-se ao contribuinte a tarefa de acompanhar a jurisprudência, a fim de assegurar seu direito de – legitimamente – buscar a economia tributária, bem como estruturar seus negócios do modo como melhor lhe convenha. Sirvam-lhe de alerta, entretanto, os resultados desta pesquisa, para compreender que este exercício de direito não é ilimitado.

2. METODOLOGIA PARA A ANÁLISE DAS DECISÕES – “NORMATIVE SYSTEMS”

Rodrigo de Freitas

*Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP
Especialista em Direito da Economia e da Empresa pela FGV/GVlaw
Professor da Pós-Graduação Lato Sensu USP
Advogado em São Paulo*

Os relatórios com a análise dos acórdãos sobre planejamento tributário proferidos pelo antigo Conselho de Contribuintes foram feitos em conformidade com o método do “normative systems”, o qual será brevemente descrito no final deste livro.

Ocorre que, para que houvesse uma padronização do trabalho, foi elaborado um modelo metodológico para as análises, o qual pode ser útil também para a compreensão dos resultados obtidos. Dessa forma, passa-se a demonstrar como foram feitas as análises dos acórdãos e como foram elaborados os relatórios para que, com isso, chegássemos às regras adotadas pelo antigo Conselho de Contribuintes para o julgamento de casos de planejamento tributário.

Com efeito, para a utilização do “normative systems”, é necessário definir as seguintes premissas:

- (a) **Universo do Discurso – UD:** conjunto de fatos que possuem propriedades em comum;
- (b) **Universo de Propriedades – UP:** conjunto de propriedades existentes dentro do Universo do Discurso;
- (c) **Universo de Ações – UA:** conjunto de ações possíveis dentro do Universo do Discurso;

Neste sentido, foram estabelecidas as seguintes premissas para o nosso objeto de estudo:

1.1. CRITÉRIOS PARA VALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (MATRIZ 1)

A) CONJUNTO DE DECISÕES QUE ANALISARAM PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS (UNIVERSO DO DISCURSO)

As primeiras decisões selecionadas pelo grupo foram aquelas notoriamente conhecidas no mundo jurídico como tendo analisado operações carac-