

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
ANÁLISE DE CASOS

2ª edição



PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DE CASOS

2ª edição

COORDENADOR | LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO

ADOLPHO BERGAMINI | ALEXANDRE LUIZ MORAES DO RÉGO MONTEIRO

CELSO ARAUJO SANTOS | CRISTIANE M. S. MAGALHÃES

DANIEL TEIXEIRA PRATES | DIEGO ALVES AMARAL BATISTA

FABÍOLA COSTA GIRÃO | FLAVIO TUDISCO

LEONARDO FREITAS DE MORAES E CASTRO | LEONARDO HOMSY

LIVIA DE CARLI GERMANO | MATHEUS BUENO DE OLIVEIRA

MAURÍCIO TERCIOITI | MELINA SIMÕES

MIGUEL DELGADO GUTIERREZ | PEDRO WEHRS DO VALE FERNANDES

PHÉLIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA | RAFAEL GOMES GOBBI

RAFAEL MACEDO MALHEIRO | RENATO SOUZA COELHO

RENATO VILELA FARIA | RODRIGO DE FREITAS | TALITA MARSON MESQUITA



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

P773
2. ed.

Planejamento tributário : análise de casos / Adolpho Bergamini ... [et al.] ; coordenação
Leonardo Freitas de Moraes e Castro. - 2. ed. - São Paulo : MP Ed., 2014.
408 p. ; 21 cm. (Análise de casos ; 1)

Inclui bibliografia
ISBN 978-85-7898-062-7

1. Planejamento tributário. 2. Elisão fiscal. 3. Fraude. I. Bergamini, Adolpho. II. Castro,
Leonardo Freitas de Moraes e. III. Título. IV. Série.

13-05133

CDU: 34:336.225(81)

Produção editorial
Mônica Aparecida Guedes

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento
Yangraf

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2014
Rua Manoel da Nóbrega, 211 cj. 42
04001-906 – São Paulo, SP
Tel./Fax: (11) 3467-2534
adm@mpeditora.com.br
www.mpeditora.com.br
ISBN 978-85-7898-062-7

NOTA À SEGUNDA EDIÇÃO

É com muita felicidade e satisfação que, após o estrondoso sucesso da 1ª edição desta obra – inédita e pioneira à época –, resolvemos lançar sua 2ª edição, revista e atualizada. Em razão da grande aceitação e demanda do 1º volume, que esgotou em menos de um ano desde sua publicação em 2010, decidimos revisar e atualizar os artigos dessa coletânea, em razão da importância e atualidade que os 18 casos tratados no livro pelos prestigiados autores continuam tendo, ainda hoje.

Casos emblemáticos como “Caso Grendene”, “Caso Soja-Papel”, “Caso RBS” e “Caso Casa do Pão de Queijo”, bem como casos mais recentes como “Caso Kiwi Boats”, “Caso Nery Galvão” e “Caso CSN”, demonstram que os precedentes clássicos – que norteiam até hoje o planejamento tributário por parte dos contribuintes brasileiros – continuam a sofrer alterações de entendimento, trazendo nuances de suma relevância para a contemporaneidade e legitimidade dos atos e negócios jurídicos praticados pelos particulares, sob a ótica fiscal.

Nesse sentido, nada mais pertinente do que revisar essa importante obra, trazendo as recentes modificações, atualizações e andamentos que os casos nela analisados sofreram, direta ou indiretamente – por meio de decisões similares publicadas após sua edição – para que o leitor esteja ciente, de forma mais completa e atual, dos argumentos a favor e contra as estruturas, atos e práticas tomadas pelos contribuintes na organização de seus negócios, quando visam à maior eficiência tributária.

E não há momento mais apropriado! Vivemos hoje, incontestavelmente, uma época de transição e superação dos antigos paradigmas que nortearam, por décadas, os limites do planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro. Atualmente, existe uma zona cinzenta que, por vezes, tende a escurecer de forma infundada e ilegítima, levando os contribuintes a serem prejudicados por um apetite arrecadatário quase incomensurável. Como tivemos a oportunidade de mencionar em artigo publicado por esta prestigiada editora, vivemos uma época de verdadeira “caça às bruxas” quando se trata do tema “planejamento tributário”, no que intitulamos de “McCarthyismo Elisivo”, em que a regra é “salvo prova em contrário, o planejamento tributário é abusivo, simulado e fraudulento”. Chega-se, ao cúmulo, de coibir, no dia a dia de algumas empresas, o uso do termo “planejamento tributário”, como se esse fosse uma ofensa ou blasfêmia, quando na verdade trata-se de um direito legítimo dos cidadãos de qualquer Estado Democrático de Direito.

Para coibir o aumento da odiositas dos cidadãos perante o Estado Leviatã que, por vezes, faminto por encher seu *fiscus*, viola direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, é imprescindível que se estabeleçam limites entre o uso e o abuso do planejamento tributário.

E para traçar essa linha tênue entre o lícito e o ilícito, o legítimo e o ilegítimo, na conduta dos contribuintes, de um lado, e na coerção do Estado, de outro, aplicável à livre organização dos negócios de acordo com o sistema jurídico brasileiro, faz-se indispensável uma análise de casos, em que os julgados em esfera administrativa e judicial trazem o empirismo faltante para melhor iluminar essa zona cinzenta.

AUTORES

Adolpho Bergamini

Advogado, sócio-fundador do Bergamini Advogados Associados. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Pós-Graduado em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor convidado de Direito Tributário nos cursos de especialização da Escola Paulista de Direito (EPD), Escola Fazendária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (FAZESP), Fiscosoft, Faculdades Trevisan, FAAP, FUNDACE-FEA/USP e FUCAPE/ES. Ex-professor de Direito Tributário dos cursos de especialização da FECAP e Uniban. Membro do Comitê Técnico da *Revista de Estudos Tributários da IOB* e do Conselho Editorial da *Revista de Estudos Aduaneiro, Marítimo e Portuário da IOB/IEM*. Ex-coordenador da Subcomissão de Direito Tributário da Comissão dos Novos Advogados do IASP. Palestrante pela unidade de negócios Tax & Accounting da Thomson Reuters no Brasil (vertical Information/FISCOSOFT).

Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), onde foi monitor. Atualmente cursando LL.M. in International Taxation pela New York University (NYU), EUA, como bolsista integral (Arthur T. *Vanderbilt Scholarship*). Pós-Graduado em Direito Tributário pelo IBET. Professor em São Paulo. Advogado em São Paulo e no Rio de Janeiro.

Celso Araujo Santos

Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Juiz Federal na Seção Judiciária do Rio de Janeiro.

Cristiane M. S. Magalhães

Advogada e administradora de empresas, formada pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP (1985) e pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – EAESP/FGV (1980). Especializada em direito tributário, com ênfase em impostos diretos. Sócia do escritório Machado Associados Advogados e Consultores.

Daniel Teixeira Prates

Bacharel em direito pela USP. Pós-graduado em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogado em São Paulo.

Diego Alves Amaral Batista

LL.M. em International Taxation pela Leiden University, Holanda. Pós-graduado em Direito Tributário pelo LL.M. do IBMEC-SP. Advogado tributarista em São Paulo.

Fabiola Costa Girão

Advogada, formada pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR, com especialização em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT (2011) e experiência de mais de 15 anos em questões relacionadas aos investimentos estrangeiros no Brasil e, mais recentemente, investimentos brasileiros no exterior. Autora de vários artigos e guias de investimentos, publicados no Brasil e exterior. Sócia do escritório Xavier Bragança em São Paulo.

Flavio Tudisco

Advogado em São Paulo.

Leonardo Freitas de Moraes e Castro

Doutorando em Direito Tributário Internacional pela Universiteit Leiden (Holanda). *Master of Laws* (LL.M.) in *Taxation* pela Georgetown University Law Center (EUA), como bolsista integral (*Graduate Tax Scholarship*) e recebedor do prêmio Dean's Certificate. Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP), *summa cum laude*. Pós-graduado em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio), onde foi monitor de Direito Tributário e Financeiro. Foi associado estrangeiro do escritório *Milbank, Tweed, Hadley and McCloy LLP* em Nova Iorque (2011-2012). Atualmente é o *Tax Section Reporter* representante do Brasil na International Bar Association (IBA), em Londres. Membro do Conselho de Apoio e Pesquisa da *Revista de Direito Tributário Internacional* da Editora Quartier Latin e do Conselho Editorial da *Revista de Direito Tributário da APET*. Professor convidado da Pós-Graduação em Tributação Internacional da GVLaw SP.

Leonardo Homsy

Advogado no Estado do Rio de Janeiro, especializado em direito tributário. Pós-graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas – Rio de Janeiro. Palestrante em eventos internacionais, autor de diversos artigos em revistas especializadas no exterior e integrante do escritório Campos Mello Advogados.

Livia De Carli Germano

Bacharel e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP-COGEAE. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogada em São Paulo.

Matheus Bueno de Oliveira

Master of Laws (LL.M.) in Taxation e Certificate in International Taxation pela Georgetown University Law Center (GULC), Washington, D.C. (EUA), onde foi Teacher Assistant do Prof. Stafford Smiley (2011-2013). Especialista em Direito Tributário e em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, em Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e em Preços de Transferência pela Associação Paulista de Estudos Tributários – APET. Membro do IBDT. Advogado em São Paulo.

Maurício Terciotti

Advogado no Estado do Rio de Janeiro, especializado em Direito Tributário. Mestrando em Direito pela Universidade Gama Filho – Rio de Janeiro.

Melina Simões

Especialista em Direito Tributário pela Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – COGEAE – da Pontifícia Universidade Católica – PUC. Especialista em Gestão e *Business Law* pela FGV – Fundação Getúlio Vargas. Advogada em São Paulo.

Miguel Delgado Gutierrez

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela USP. Especialista em Direito Tributário pelo CEU-IICS – Centro de Extensão Universitária. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Professor de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária (CEU-IICS). Advogado em São Paulo.

Pedro Wehrs do Vale Fernandes

Bacharel em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Pós-Graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Pós-Graduado em Direito Empresarial com ênfase em Direito Societário e Mercado de Capitais pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Professor de Direito Tributário do MBA em Gestão Tributária da Trevisan Escola de Negócios. Professor de Direito Societário da Pós-Graduação em Direito Empresarial da Fundação Getúlio Vargas – FGV. Advogado no Rio de Janeiro.

Phelippe Toledo Pires de Oliveira

Mestre em Direito Tributário pela Universidade de Paris I Sorbonne. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Procurador da Fazenda Nacional em São Paulo.

Rafael Gomes Gobbi

Pós-graduado em Direito Societário pelo LL.M. do IBMEC-SP. Especializando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Advogado.

Rafael Macedo Malheiro

Advogado em São Paulo.

Renato Souza Coelho

Formado em Direito pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) e em Economia pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP). Pós-graduado direito tributário pela PUC-SP. Mestre (LL.M.) em Direito Tributário Internacional pela Leiden University, Holanda. Professor do Instituto Educacional BMF&BOVESPA, no curso de tributação no mercado financeiro.

Renato Vilela Faria

Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos tributários – IBET. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Professor de Direito Tributário do Curso de Pós Graduação em Negócios Imobiliários na FAAP. Advogado em São Paulo.

Rodrigo de Freitas

Especialista em Direito da Economia e da Empresa pela FGV/GVlaw. Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Advogado.

Talita Marson Mesquita

Advogada. Especialista em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo – USP.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, por tudo, hoje e sempre;

A todos aqueles que me deram a chance de conhecer o Direito Tributário no decorrer desses anos;

Ao corpo docente do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários e da Pós-Graduação da Universidade de São Paulo, por fomentarem os estudos do Direito Tributário a todos;

Ao Marcelo Magalhães Peixoto, pela oportunidade e inquestionável apoio a este projeto;

Ao Prof. Gerd Rothmann, um especial agradecimento por tudo o que fez e tem feito por mim desde que o conheci, e por gentilmente ter aceito o convite de prefiar esta obra.



APRESENTAÇÃO

A presente obra nasceu da ideia de se criar, no Brasil, uma nova forma de estudo do Direito Tributário, muito utilizada nos países de *common law*, sobretudo nos Estados Unidos da América, mas também em países europeus.

O “planejamento tributário” é, sem dúvida, um dos temas mais complexos e apaixonantes que o aplicador do Direito Tributário enfrenta, tanto em sua vida profissional como na acadêmica. Os limites da licitude e as diversas teorias que dão suporte para a ineficácia, em âmbito fiscal, de ordenação de atos e estruturas que visam reduzir, eliminar ou postergar a carga tributária incidente nas atividades dos contribuintes evoluem a cada dia, tornando mais difícil acompanhá-las de forma adequada.

O estudo de casos (em inglês, *case law*) tem por objeto a análise dos argumentos jurídicos a partir de um exemplo concreto, empírico, invertendo a noção de que o aprendizado necessariamente tem de partir da teoria para a prática, das normas para o exemplo.

Esta obra faz parte da coletânea “análise de casos”, sem igual hoje no Brasil, mas já consagrada internacionalmente em diversos países e nas mais diversas universidades e institutos voltados para o estudo da tributação nos grandes centros do mundo e, principalmente, para questões envolvendo planejamento tributário, em razão da extrema particularidade dos fatos, caso a caso.

A grande virtude do estudo de casos reside no maior interesse dos leitores em estudarem a norma que está sendo aplicada naquele momento, contemporaneamente, aproximando o leitor de um exemplo

verídico, muitas vezes que envolve contribuintes conhecidos de todos, tais como grandes empresas, grupos econômicos, artistas e desportistas ou celebridades.

Não se questiona que, do ponto de vista do aprendizado, a análise de casos chega mais próximo do problema jurídico, deixando de ser abstrata ou superficial para se tornar objetiva, completa e conclusiva. A decisão judicial, e também a administrativa, nas questões envolvendo o Direito Tributário, sempre são utilizadas por professores, advogados, juízes e demais aplicadores do Direito para a construção de seus raciocínios, seja em um artigo acadêmico, seja em um parecer jurídico ou mesmo em um acórdão do STF.

No Direito Tributário não existe somente a teoria, mas, sobretudo, a prática, o entendimento vigente na esfera administrativa e na esfera judicial. Saber como pensam os tribunais e o Fisco, no momento em que se necessita da resposta para determinada questão tributária, é mais do que saber a norma positivada: é saber o Direito aplicável.

Sobretudo quando se trata de planejamento tributário, a força dos julgados e dos fatos de cada precedente reitera que só se pode diferenciar o lícito do ilícito no caso concreto, haja vista que a teoria não resolve a questão de forma satisfatória.

Precisamente por este motivo, esta obra mostra-se tão atual, necessária e útil para todos aqueles que militam na área fiscal, trazendo as questões mais recentes e mais discutidas referentes ao planejamento tributário no Brasil, servindo de ferramenta indispensável para os aplicadores do Direito Tributário nos dias de hoje, em que todos os contribuintes desejam e, sempre que possível, estruturam seus negócios da forma mais eficiente possível. E isto implica, majoritariamente, a obtenção de alguma economia fiscal.

Por fim, é importante ressaltar que o coordenador, Leonardo Freitas de Moraes e Castro, conseguiu a mais nova safra de grandes especialistas no assunto nos dias de hoje, estando apto a tornar a obra, além de contemporânea, sem igual até hoje na literatura brasileira.

Marcelo Magalhães Peixoto

Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP

Presidente-fundador da Associação Paulista de Estudos Tributários – APET

Membro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda – CARF

Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT

PREFÁCIO

Resulta de um estudo publicado em 11.7.2010 pelo jornal *O Estado de São Paulo*, que a carga tributária brasileira voltou a subir e deverá registrar recorde de 34,7% do Produto Interno Bruto (PIB). Com esta carga tributária, o Brasil alcança o nível dos países mais desenvolvidos.

No entanto, a possibilidade de comparação limita-se ao nível elevado da receita tributária, pois do lado da despesa pública observa-se uma enorme disparidade entre o Brasil e, por exemplo, os países mais adiantados da União Europeia. Como me dizia um auditor fiscal após palestra num Congresso Internacional promovido pela UNAFISCO, “eu gostaria muito de pagar o imposto de renda de até 42% (hoje 45%) cobrado na Alemanha, se tivesse a metade dos serviços públicos prestados ao contribuinte daquele país”.

De fato, o nível da arrecadação em si não revela nada sobre a justiça do sistema tributário de determinado país. Para tanto, é necessário examinar outros fatores da maior relevância: a) a distribuição da carga fiscal entre os cidadãos-contribuintes, b) a natureza da despesa pública, e c) a qualidade dos serviços públicos.

Quanto ao primeiro aspecto, o sistema tributário brasileiro, com seus três impostos de consumo (IPI federal, ICMS estadual e ISS municipal), apresenta acentuada natureza regressiva, ou seja, onera mais quem tem menos. Conforme dados publicados pelos jornais, quem ganha até dois salários mínimos paga 49% dos seus rendimentos em tributos e quem ganha trinta salários mínimos paga somente 26%.

Por outro lado, a aplicação da receita tributária é comprometida por uma série de desequilíbrios fiscais, dívidas e comprometimento com despesas de pessoal, sem falar das patologias da corrupção e malversação dos recursos públicos. Apesar do constante crescimento das despesas públicas, custeadas pelo aumento da arrecadação, nos últimos doze meses encerrados em abril de 2010, apenas 1,2% do PIB foi aplicado pelo governo federal em investimentos, enquanto este gastou 4,8% do PIB com pessoal, conforme dados apresentados pelo Secretário de Política Econômica do Ministério da Fazenda.

Em que pesem os gastos de 9,1% do PIB com programas de transferência de renda, como “Bolsa-Família”, os dados mostram que o governo arrecada muito, gasta mal e está avesso ao corte de despesas. Aliás, pesquisa recente do Instituto Análise chegou à conclusão de que o “eleitor pobre” não quer receber a esmola do “Bolsa-Família”, mas ter um emprego (o que exige investimentos públicos) e pagar menos imposto sobre o consumo. Esta pesquisa mostra que “67% das pessoas com renda familiar até R\$ 465,00 dizem preferir um presidente que reduza os impostos dos alimentos para que se compre comida mais barata a um que aumente o ‘Bolsa-Família’ – opção de 32% dos eleitores entrevistados” (in *O Estado de São Paulo*, edição de 24.1.2010, “O eleitor pobre quer corte de tributos”).

Finalmente, a qualidade dos serviços públicos prestados está longe de justificar a elevada arrecadação tributária, revelando uma imensa discrepância na relação custo-benefício. Suportando uma carga fiscal de “primeiro mundo”, o contribuinte brasileiro recebe de volta serviços públicos de “terceiro mundo”, ou seja, escassos e muitas vezes de péssima qualidade.

Parece que o governo ainda não se conscientizou de que a tributação é legitimada pelo benefício que o Estado proporciona ao cidadão, que deve pagar impostos porque recebe o benefício de poder viver em segurança e receber serviços públicos de saúde, educação, saneamento básico, transporte, etc. É esta a justificativa da tributação, que, além do mais, deve observar a capacidade econômica dos contribuintes, para garantir uma distribuição justa da carga fiscal.

O contribuinte aceita a imposição fiscal não por um poético princípio da solidariedade, mas pelos benefícios que lhe são concedidos pelo Estado. A chamada “moral fiscal” sofre consideravelmente quando o

contribuinte sentir a falta de serviços públicos adequados e, por outro lado, observar a malversação da receita pública e outras anomalias piores ainda.

Pela situação atual, pode-se dizer que o contribuinte não paga somente **impostos diretos** (como o imposto sobre a renda) e **indiretos** (como IPI, ICMS e ISS), mas enfrenta, ainda, o **imposto “indiretíssimo”**. Com esta expressão, designamos uma nova espécie de “imposto”, que consiste no preço que o contribuinte é obrigado a pagar a empresas privadas para suprir a falta ou ineficiência dos serviços públicos. Nesta perspectiva, o contribuinte brasileiro do imposto de renda não pode ser considerado um privilegiado diante de uma alíquota máxima de 27,5%, em comparação com os 45% progressivos pagos pelo contribuinte alemão. Na verdade, se considerarmos o dispêndio causado pela falta de serviços públicos adequados, sua renda pode ser absorvida integralmente, se quiser ter o mesmo padrão de vida dos contribuintes de países considerados “civilizados”.

Além deste cenário econômico-financeiro, deve ser levado em consideração o ordenamento jurídico tributário vigente no Brasil. Pelo texto da Constituição Federal, não há melhor no mundo! Nenhuma outra constituição disciplina tão minuciosamente o sistema tributário, cita, expressamente, tantos princípios que visam garantir a justiça fiscal e a segurança jurídica, como a Constituição Federal de 1988, que encanta todos os tributaristas estrangeiros, que dela tomam conhecimento.

Lamentavelmente, a realidade constitucional é outra: a Constituição Federal é, constantemente, subvertida por:

- a) **Emendas Constitucionais**, como, por exemplo, as que introduziram o § 7º do Artigo 150, que permite a tributação de fato gerador “presumido”, ou o Art. 149-A (!), que atribui aos municípios e ao Distrito Federal a competência de instituir “contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública”.
- b) **Leis Complementares**, que alteram o Código Tributário Nacional (CTN) para ampliar a competência legislativa, como, por exemplo, a Lei Complementar n. 104, de 10.1.2001, que acrescentou os §§ 1º e 2º ao Art. 43 do CTN, no que diz respeito ao fato gerador do imposto sobre a renda e, ainda, introduziu parágrafo único ao Art. 116 do CTN,

relativo à desconsideração de atos ou negócios jurídicos por parte da autoridade administrativa, causando grande polêmica, que se reflete em muitos casos objeto da presente coletânea.

- c) **Medidas Provisórias com Força de Lei**, previstas no Art. 62 da Constituição Federal, para serem utilizadas “em caso de relevância e urgência”. Na prática, porém, o governo federal tem abusado deste instrumento legislativo, especialmente em matéria tributária. Com conivência do próprio Poder Legislativo, é utilizado para a própria administração tributária federal ditar as leis tributárias, sem que haja sua devida discussão pelo Congresso Nacional, a quem caberia a representação dos contribuintes, que, por seu intermédio, deveriam consentir (ou não) na imposição fiscal pretendida pela Autoridade Fiscal.

Além de muitas vezes não cumprir os requisitos constitucionais da relevância e de urgência, frequentemente essas Medidas Provisórias são elaboradas sem observância da Lei Complementar n. 95, que instituiu regras para a elaboração das leis. Em muitos casos, revelam falta de estudo mais profundo da matéria e de clareza, apresentando contradições e incoerências, que deixam claro seu objetivo imediatista de aumento da arrecadação. Exemplo disso são as recentes Medidas Provisórias relativas aos preços de transferência: a MP n. 472, de 15.12.2009, revogou as margens fixas de “lucro”, instituídas pelas Leis n. 9.430/1996 e n. 9.959/2000, de 20% e de 60%, respectivamente. Em 24.12.2009, a MP n. 476 eliminou esta revogação e a MP n. 478 de 30.12.2009, criando o novo método PVL – Preço de Venda menos Lucro, com margem única de 35%, em substituição ao método PRL – Preço de Revenda menos Lucro, de 20% ou 60%. No período de 14 dias, foram, pois, publicadas três Medidas Provisórias sobre o mesmo assunto, conflitantes e reveladoras de total desrespeito para com o contribuinte.

Apesar do caos legislativo criado, a Administração Tributária entende que a nova disciplina dos preços de transferência, pela qual visava dar fundamento legal à ilegal Instrução Normativa n. 243/2002, já tem eficácia no exercício de 2010, “esquecendo”, convenientemente, o disposto no § 2º do Art. 62 da Constituição Federal, pelo qual “Medida Provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos

nos arts. 153, I, II, IV, V e 154 II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”, o que evidentemente não ocorreu.

Diante destas graves distorções, que transformam o sistema tributário brasileiro num dos mais injustos, além de economicamente menos eficiente (o mais ineficiente entre 102 países pesquisados em 2005 é o da Alemanha, deixando o Brasil em penúltimo lugar!), como reage o contribuinte brasileiro?

Por ignorância ou falta de recursos materiais, grande parte dos contribuintes está condenada a arcar com a crescente carga fiscal, sem a possibilidade de contestá-la (a não ser por ocasião da eleição de seus representantes no Poder Legislativo!). Diante disso, o economista e financista Gert Rose, referindo-se à Alemanha, criou a expressão “**imposto dos bobos**” (“Dummensteuer”), ou seja, somente os que não têm condições de conhecer, com clareza, o alcance e a extensão de suas obrigações fiscais pagam o imposto. Quem não puder pagar um “consultor fiscal” (profissão regulamentada na Alemanha) para ajudar na compreensão de uma legislação fiscal, considerada caótica pelos tributaristas alemães, e encontrar possibilidades de reduzir a carga fiscal, “é feito de bobo”.

Aliás, no mesmo sentido, um ex-ministro brasileiro constatou: “no Brasil, só paga imposto quem não tiver um bom contador ou um bom advogado”. No entanto, esta afirmação não é inteiramente válida, pois, além dos “bobos”, há outras categorias de contribuintes que não pagam imposto, pois grande parte dos contribuintes

- a) simplesmente não paga os impostos, cometendo **infrações fiscais**, muitas vezes por uma questão existencial (os “descumpridores sobrevivenciais da obrigação tributária”);
- b) criminosamente, mediante fraude, falsificação ou outras condutas delituosas, suprime ou reduz o tributo devido, ou seja, os sonegadores, que praticam **crimes contra a ordem tributária**, definidos pela lei penal n. 8.137, de 27.12.1990.

Mesmo os contribuintes que se encontrarem em condições de contestar a exigência fiscal sabidamente indevida, por inconstitucional ou ilegal, muitas vezes pagam o tributo, porque preferem pagá-lo com a redução da multa fiscal, concedida pela autoridade fiscal, a correr o risco de uma disputa judicial longa, dispendiosa e nem sempre coroada de êxito.

Aliás, mesmo rechaçando nos tribunais a exigência fiscal, o contribuinte não pode ter certeza de ter ressarcido o pagamento indevido de imposto, pois, conforme o impacto da declaração de inconstitucionalidade de determinada exigência fiscal, o Supremo Tribunal Federal poderá “moderar os efeitos” de sua decisão, admitindo somente seu efeito “ex nunc”, e não “ex tunc”.

Esta “moderação dos efeitos”, que, para preservar a própria existência do Estado, pode, em princípio, ser razoável, representa, por outro lado, verdadeiro “incentivo” à edição de medidas provisórias inconstitucionais por parte da autoridade fiscal.

De certa forma, não importa que a lei seja inconstitucional: a grande parte dos contribuintes paga sem discutir e os que conseguem afastar a exigência fiscal somente receberão a devida restituição após discussão durante 5, 10 ou mais anos, desde que o volume dos impostos a restituir não alcance um nível, que exija a “moderação” dos efeitos da sua inconstitucionalidade!

Seja como for, os contribuintes, que dispõem de assessoria jurídico-tributária adequada, podem contestar a exigência fiscal ou, melhor ainda, tentar evitar a incidência de determinados tributos mediante o procedimento de interpretação das normas jurídicas aplicáveis e consequente elaboração de plano de otimização dos custos com as obrigações tributárias, pela redução, diferimento ou elisão dos tributos.

É exatamente nisso que consiste o verdadeiro objeto do planejamento tributário: uma economia tributária legítima e lícita, que, na doutrina dominante, é conhecida por “elisão fiscal”.

É importante frisar que a elisão fiscal somente pode ser considerada lícita, quando a operação planejada atender aos seguintes requisitos:

- a) legalidade,
- b) forma lícita e adequada dos negócios jurídicos,
- c) existência de motivo não tributário,
- d) inserção no planejamento global do respectivo empreendimento econômico.

Esta tentativa de reduzir a carga tributária exorbitante é um direito garantido constitucionalmente ao contribuinte (Arts. 150, I, 5º, XXII e 170 da Constituição Federal) e, ao mesmo tempo, uma obrigação imposta ao administrador de sociedade, prevista na legislação societária (Art. 1011 do Código Civil e Arts. 153 e 154 da Lei 6.404/76).

No entanto, a voracidade fiscal, amparada por uma doutrina equivocada, e incentivada pela conduta inescrupulosa de alguns contribuintes, acabou por considerar todo planejamento fiscal como ilícito e combater a elisão. Agora até sonham com a introdução, no ordenamento jurídico pátrio, de uma “cláusula geral antielisiva”.

A análise dos casos concretos, objeto da presente coletânea de estudos, mostra, claramente, os equívocos cometidos por parte da doutrina e da administração tributária. Uma certa atenuante pode ser vista no fato de que, no verdadeiro planejamento fiscal, cada um dos atos ou negócios jurídicos das diversas etapas do plano é, necessariamente, lícito, o que pode ser ilícito é o que os tributaristas alemães denominam de “plano global” (“Gesamtplan”).

Assim, por exemplo, no caso Marambaia, é completamente equivocada a objeção do contribuinte, que “protestou contra a caracterização de simulação, afirmando que as operações deveriam ser consideradas em sua individualidade” (pág. 163), quando, na verdade, o objetivo da operação deve ser analisado como um todo, e não nos seus atos jurídicos de forma individualizada, como observam os autores do estudo (pág. 175).

O problema consiste, pois, em analisar a licitude ou ilicitude do plano global para poder concluir pela oponibilidade ou não da estruturação ao Fisco. Para esta tarefa e, conseqüentemente, para compreender melhor as decisões tomadas pela autoridade fiscal nos casos objeto desta obra, é da maior importância fixar bem os conceitos de elisão, elusão, evasão e sonegação fiscal. Para não ultrapassar os limites deste prefácio, permito-me apresentar, de forma esquemática, as várias **formas de economia de tributos**:

- a) **lícita: elisão fiscal**, que pressupõe uma conduta adequada do contribuinte.
- b) **ilícita: evasão fiscal** – que se caracteriza por uma conduta inadequada, que constitui:
 - (i) **ilícito civil: elusão fiscal** que revela conduta abusiva (simulação, fraude à lei, abuso de direito);
 - (ii) **ilícito tributário: infração fiscal** – que consiste em conduta culposa;
 - (iii) **ilícito penal: crime contra a ordem tributária** (“sonegação”) – que exige conduta delituosa.

Daí podemos concluir que a elisão não se confunde com a elusão. Só esta última é ilícita, de modo que representa grande impropriedade referir-se a combate da elisão ou à cláusula geral antielusiva. O que deve ser combatido é a economia ilícita ou evasão fiscal, na sua modalidade de elusão fiscal.

Quanto à elusão, verifica-se que no ordenamento tributário brasileiro ainda não foi introduzido o instituto do abuso de forma, não existindo, portanto, nenhuma **cláusula geral antielusiva**, baseada neste conceito, diferentemente do Direito Tributário Alemão, cujo Código Tributário, desde 1919, disciplina o abuso de formas, no seu § 42.¹

Como é amplamente discutida a introdução de uma norma geral antielusiva, cabem algumas observações sobre a cláusula geral constante do Código Tributário Alemão (“CTA”), que foi um dos modelos utilizados na elaboração do CTN:

É importante observar que o CTA de 1919 sofreu várias alterações:

- a) Seu enunciado não se refere mais ao “Abuso de Formas Jurídicas” (o texto original tratava do “Abuso de Formas do Direito Civil”), mas ao “Abuso das Possibilidades de Estruturação Jurídica”. Esta designação reflete o fato de não se aplicar a atos ou negócios jurídicos isolados, mas à sequência de operações, a um “plano global”.
- b) Se determinada lei tributária específica contiver norma destinada a evitar evasões fiscais, os efeitos jurídicos serão determinados conforme a norma antielusiva específica e não pela cláusula geral do § 42 CTA. Esta inovação do CTA significa que o legislador alemão deve, de preferência, evitar as pos-

1 Código Tributário da Alemanha (AO), tradução livre:

“§ 42 **Abuso das possibilidades de estruturação jurídica**

(1) A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de possibilidades de estruturação do direito. Se o fato gerador, previsto na norma de uma lei tributária específica, que serve para evitar evasões fiscais, for cumprido, os efeitos serão determinados conforme aquela norma. Caso contrário, na hipótese de ocorrer um abuso no sentido do inciso 2, a obrigação tributária nascerá tal como surgiria se para as relações econômicas tivesse sido adotada a **estruturação jurídica adequada**.

(2) Haverá abuso quando for escolhida uma **estruturação jurídica inadequada**, que propiciará, ao contribuinte ou a um terceiro, em comparação com uma estruturação adequada, uma vantagem tributária não prevista em lei. Isto não se aplica, se o contribuinte provar, em relação à estruturação escolhida, a existência de motivos não tributários, que forem relevantes, no quadro geral das circunstâncias.”

síveis evasões na própria lei que institui o tributo e não por cláusula geral antielusiva, necessariamente vaga e de difícil aplicação prática.

- c) O novo inciso 2 do § 42 CTA deixa claro que “haverá abuso quando for escolhida uma estruturação jurídica inadequada, que propiciaria, ao contribuinte ou a um terceiro, em comparação com uma estruturação adequada, uma vantagem tributária não prevista em lei”. Conforme jurisprudência da Corte Fiscal da Alemanha, o que deve ser considerado estruturação jurídica **“inadequada”** são estruturas complexas, complicadas e artificiais. O fato de ser “normal” ou “usual” não é critério para caracterizar a adequação e consequente licitude da estruturação, uma vez que as relações econômicas são altamente dinâmicas e estão em constante evolução.
- d) A estrutura escolhida deixa de ser considerada abusiva se o contribuinte provar a existência de causas não fiscais, que, no quadro geral das circunstâncias, forem relevantes. Esta inovação nos remete à **teoria da causa** e ao **“business purpose”** da doutrina de influência norte-americana, mas é mais ampla que esta última, pois admite qualquer motivo, desde que não tributário. Apesar de atribuir ao contribuinte o ônus da prova das causas relevantes, trata-se, sem dúvida, de uma louvável limitação da aplicação da cláusula geral antielusiva do § 42 do CTA.

Como se vê, a tendência observada na Alemanha é exatamente oposta àquela observada no Brasil. Diante da dificuldade de aplicação da cláusula geral antielusiva do § 42 do CTA, o legislador alemão está reduzindo seu âmbito de aplicação, enquanto as autoridades fiscais e alguns “doutrinadores” menos avisados defendem, ardorosamente, sua implantação.

Certamente, não será uma cláusula geral antielusiva a medida legislativa mais adequada para combater o planejamento fiscal ilícito e sua vizinha próxima, a sonegação fiscal, ambos altamente prejudiciais à igualdade na tributação e à livre concorrência. Somente uma reforma tributária, ao mesmo tempo ampla e profunda, que atenda à urgente necessidade de reduzir a carga fiscal escorchant e simplificar o sistema tributário existente, tornando-o economicamente mais

racional e socialmente mais justo, será capaz de coibir estas práticas lesivas aos cofres públicos e ao contribuinte cumpridor de suas obrigações fiscais.

Os casos analisados na presente obra revelam que a autoridade tributária ignora esta evolução, chegando a defender que o parágrafo único do Art. 116 representa uma “cláusula geral antielisiva (sic)”, quando permite à autoridade administrativa “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 (...)”. Na verdade, trata-se de **cláusula antissimulação**, completamente desnecessária, uma vez que a simulação constitui ilícito civil já previsto no nosso ordenamento jurídico.

É curioso observar que o fisco-legislador, quando elaborou a Lei Complementar n. 104, de 10.1.2001, que introduziu este parágrafo ao Art. 116 do CTN, parece ter tomado como modelo o dispositivo errado do CTA. Acontece que a cláusula antielusiva do § 42 do CTA é precedida pelo § 41, que trata dos efeitos fiscais dos negócios jurídicos ineficazes. No seu inciso 1 declara irrelevante para fins de tributação o negócio jurídico ineficaz, quando as partes contratantes permitirem que se alcance e perdure o seu resultado econômico. Além disso, estabelece, no seu inciso 2, que “são irrelevantes para os fins da tributação os negócios e atos simulados. Se por meio de um negócio simulado se encobre outro negócio, leva-se em conta, para fins de tributação, o negócio encoberto”.

O parágrafo único do Art. 116 do CTN introduziu, pois, inequivocamente, uma **cláusula antissimulação**, a exemplo do inciso 2 do § 41 do CTA, e não uma cláusula geral antielusiva, como a consubstanciada no § 42 do Código Alemão.

Nos casos objeto da presente obra, há enorme confusão dos conceitos, tanto por parte do contribuinte, como por parte da administração tributária. Nem sempre esta confusão na qualificação ou desqualificação dos negócios é inocente: às vezes o contribuinte quer, ilicitamente, evadir-se de suas obrigações fiscais, e o Fisco, por sua vez, pode pretender ampliar ilegítimamente o campo de incidência de determinado tributo (refiro-me a “tributo” para abranger também os impostos travestidos em contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico).

Apesar das referências aos institutos da fraude à lei, do abuso da lei, da desconsideração da personalidade jurídica e, indevidamente por falta de amparo legal, do “abuso de forma”, na maioria dos casos de economia ilícita, trata-se de hipótese de simulação, que, como tal, pode ser perfeitamente “desconsiderada” pela autoridade fiscal.

No **Caso Operação Soja-Papel** (pág. 99 e sgs.), não se trata de planejamento fiscal, de simulação ou de simples infração fiscal, mas da mais descarada sonegação do ICMS. Baseado em operações fictícias de industrialização e de exportação, o contribuinte, com utilização de documentação falsa, aproveitou-se do crédito fictício de ICMS para “economizar” o referido tributo. Temos, pois, uma hipótese delituosa, a ser enquadrada na Lei 8.137/90, sendo que a culpabilidade do contribuinte paulista deve ser examinada à luz do Art. 11 da referida Lei.

Tampouco o **Caso Natura** pode ser considerado hipótese de planejamento fiscal (pág. 137 e sgs.). Pela melhor doutrina, trata-se de hipótese em que a remuneração das debêntures participativas no lucro simplesmente não é dedutível do imposto de renda. Não se trata de fraude à lei, nem de simulação, ou abuso de forma (?) ou falta de propósito negocial, mas da interpretação errônea do instituto das debêntures e da dedutibilidade de sua remuneração, prevista da legislação fiscal.

Outro caso emblemático é o **Caso Kiwi Boats**, que examina a licitude da segregação das atividades empresárias em duas sociedades distintas (pág. 195 e sgs.). A autoridade fiscal considera a reorganização societária uma simulação, com o intuito de “unificar” a receita das duas sociedades distintas, que, dessa forma, não poderiam beneficiar-se do regime de tributação destinado às microempresas e às empresas de pequeno porte, conhecido como SIMPLES.

É evidente que não se trata de simulação, nem de outro ilícito fiscal. A separação das atividades representa uma economia perfeitamente lícita de impostos, que não encontra nenhum óbice legal. Aliás, para os efeitos de incidência do ICMS, esta separação das atividades produtivas de mercadorias e de prestação de serviços de sua montagem é uma forma perfeitamente legal de redução da base de cálculo do ICMS, desde que se trate, efetivamente, de pessoas jurídicas distintas. Eventuais abusos devem ser devidamente comprovados pela autoridade fiscal.

É, pois, de todo louvável a iniciativa dos tributaristas desta obra coletiva de levar ao conhecimento dos contribuintes os casos concretos,

objeto de autuações e discussões perante os órgãos judicantes da administração tributária federal para, assim, contribuir à compreensão dos conceitos e institutos envolvidos no planejamento fiscal. Esta casuística é da maior relevância para um sólido conhecimento, teórico e prático, que permita distinguir o planejamento fiscal lícito do ilícito e de outras modalidades de evasão fiscal.

São Paulo, 12 de julho de 2010.

Gerd Willi Rothmann

Professor Doutor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da USP.

Advogado em São Paulo.

SUMÁRIO

1. CASO GRENDENE:	31
LIMITES À REALOCAÇÃO DA RENDA ENTRE EMPRESAS DO GRUPO E REFLEXÕES SOBRE PROVAS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ATUAL Leonardo Freitas de Moraes e Castro	
2. CASO RBS:	65
ANÁLISE DA OPERAÇÃO “CASA-E-SEPARA” Renato Vilela Faria	
3. CASO OPERAÇÃO SOJA-PAPEL:	99
CRÉDITOS INDEVIDOS DE ICMS EM OPERAÇÕES FRAUDULENTAS Adolpho Bergamini	
4. CASO NERY GALVÃO:	121
ANÁLISE DA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES A VALOR DE MERCADO Renato Souza Coelho	
5. CASO NATURA:	137
ANÁLISE DA DEDUTIBILIDADE DAS DEBÊNTURES PARTICIPATIVAS NO LUCRO Matheus Bueno de Oliveira	
6. CASO MARAMBAIA:	161
ANÁLISE DE OPERAÇÕES SIMULADAS DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES EM TESOURARIA E PERMUTA DE ATIVOS Miguel Delgado Gutierrez Melina Simões	

7. CASO KOLYNOS-COLGATE: GLOSA DE DESPESAS COM JUROS E VARIAÇÃO CAMBIAL DECORRENTES DE CONTRATO DE EMPRÉSTIMO Rafael Macedo Malheiro	177
8. CASO KIWI BOATS: SEGREGAÇÃO LÍCITA DE ATIVIDADES EMPRESARIAIS Flavio Tudisco Rafael Gomes Gobbi	195
9. CASO FOCOM: INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS E COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS PELA INCORPORADORA Cristiane M. S. Magalhães Fabíola Costa Girão	209
10. CASO CSN: ANÁLISE DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO RETROATIVOS Diego Alves Amaral Batista	225
11. CASO FELIPÃO E CASO RATINHO: O MITO DA IMPOSSIBILIDADE DE PESSOAS JURÍDICAS PRESTAREM SERVIÇOS ARTÍSTICOS OU INTELECTUAIS E SEUS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro	245
12. CASO BUNGE: COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS SEM O LIMITE DE 30% NOS CASOS DE INCORPORAÇÃO Leonardo Homsy Maurício Terciotti	269
13. CASO CCF: DEDUTIBILIDADE DE PERDAS EM OPERAÇÕES DE <i>SWAP</i> REALIZADAS INTRAGRUPO Livia De Carli Germano	297

14. CASO CASA DO PÃO DE QUEIJO:	309
AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES POR MEIO DE AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL Pedro Wehrs do Vale Fernandes	
15. CASO CARREFOUR:	335
UTILIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS Celso Araujo Santos	
16. CASO BANCO SAFRA:	349
TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR Phelippe Toledo Pires de Oliveira	
17. CASO MARCOPOLO:	365
EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS A CONTA E ORDEM DE CLIENTE FINAL E SUA LEGITIMIDADE PARA FINS FISCAIS Daniel Teixeira Prates	
18. CASO VASCO DA GAMA:	381
DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM DEBÊNTURES COM PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS Rodrigo de Freitas Talita Marson Mesquita	

