

---

# DIFERENÇAS DAS PERSPECTIVAS JURÍDICAS SOBRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NOS DIREITOS AMERICANO E BRASILEIRO

*DIFFERENCES AMONG LEGAL PERSPECTIVES ABOUT TAX  
PLANNING ON AMERICAN AND BRAZILIAN LEGAL SYSTEM*

---

*Amadeu Braga Batista Silva  
Procurador da Fazenda Nacional*

*Especialista em Direito Tributário pela Universidade de Brasília - UnB  
e em Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica - PUC - SP  
Membro Associado da ABDE - Associação Brasileira de Direito e Economia.*

SUMÁRIO: 1 Considerações Iniciais; 2 Sistemas Jurídicos; 3 Direito Tributário – Brasil e Estados Unidos – Conceitos Básicos; 4 Planejamento Tributário; 5 Conclusão; Referências.

**RESUMO:** O artigo tem por objeto diferenças de perspectivas jurídicas entre Brasil e Estados Unidos acerca da eficácia perante o Estado do planejamento tributário realizado pelo contribuinte, a partir da análise dos sistemas jurídicos romano-germânico e da *commow law* e das particularidades dos sistemas tributários mencionados.

**PALAVRAS-CHAVE:** Planejamento Tributário. Direitos Americano e Brasileiro. Sistemas Romano-Germânico e da *Commow Law*.

**ABSTRACT:** This article develops the differences among legal perspectives about tax planning on american and brazilian legal systems, based on the Roman-Germanic and Commow Law Systems and characteristics of these tax law systems).

**KEYWORDS:** Tax Planning. American and Brazilian Legal System. Roman-Germanic and Commow Law Systems.

## 1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O tema planejamento tributário pode ser considerado atualmente um dos mais interessantes e um dos maiores alvos de controvérsias no direito tributário. A experiência internacional acerca do planejamento tributário é útil ao entendimento do objeto do presente estudo na medida em que amplia os horizontes acerca do tema e permite refletir sobre as possibilidades e os limites do planejamento tributário, a partir das características e, por conseguinte, das diferenças dos sistemas jurídicos brasileiro e americano.

Brasil e Estados Unidos possuem sistemas jurídicos diferentes, fruto da origem diversa de cada um deles – sistemas romano-germânico e da *commow law*, respectivamente – razão pela qual possuem perspectivas diferentes acerca do direito e, por conseguinte, do planejamento tributário.

O objeto, portanto, do presente trabalho é a diferença de perspectivas jurídicas entre Brasil e Estados Unidos acerca da eficácia perante o Estado do planejamento tributário realizado pelo contribuinte.

## 2 SISTEMAS JURÍDICOS

A compreensão do planejamento tributário na perspectiva dos direitos brasileiro e americano é determinada, dentre outros, pela origem diferente dos mencionados sistemas. Enquanto o direito brasileiro pertence à família romano-germânica, o direito americano pertence ao sistema da *commow law*. Tal origem diversa gera diversidade dos sistemas em exame, bem como a própria perspectiva sobre o direito em geral e o direito tributário em especial e, por conseguinte, sobre o planejamento tributário.

O *sistema jurídico americano* teve origem na *commow law* da Inglaterra, berço do sistema jurisprudencial<sup>1</sup>.

O sistema jurídico da *commow law* é baseado da solução de litígios a partir de decisões judiciais anteriores, por isso também denominado de *judge-made law* ou *case law*<sup>2</sup>. Assim, os fundamentos ou as razões de decidir dos julgados e, por conseguinte, as decisões judiciais, chamadas *precedentes*, são fonte de direito. Em outras palavras, as lides atuais são solucionadas a partir de precedentes judiciais, a partir das soluções adotadas em litígios anteriores.

---

1 “[...] O direito inglês, proveniente dos processos da *commow law*, é essencialmente um direito jurisprudencial (*case law*); suas regras são, fundamentalmente, as regras que se encontram na *ratio decidendi* das decisões tomadas pelos tribunais superiores da Inglaterra.[...]” (DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. 4. ed. – São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 408)

2 REINHART, Susan M. *Strategies for Legal Case Reading e Vocabulary Development*. EAPP, University of Michigan, 2007. p. 6.

A idéia de que as lides devem ser solucionadas ou julgadas a partir de decisões anteriores, ou precedentes, é denominada *stare decisis*. Tal postulado da *commow law*, como dito, afirma a existência de efeitos futuros a decisões de casos já resolvidos, e vincula, em intensidades diferentes, a depender do precedente, as decisões dos juízes e tribunais<sup>3 4</sup>.

O fato de a fonte de direito da *commow law* ser decisões judiciais não exclui a legislação editada pelo Estado, como, em princípio, poderia se concluir. O Estado, seja o governo federal, sejam os governos estaduais, edita leis para normatizar inúmeras matérias. Entretanto, somente após a solução de um ou mais casos envolvendo tais leis e, principalmente, somente após a interpretação judicial da legislação, está será considerada fonte de direito apta a normatizar a realidade.

O sistema jurídico americano, portanto, tem por fonte de direito os precedentes, fundado no princípio da *stare decisis*, bem como, atualmente, a legislação editada pelo Estado, após interpretada pelos Tribunais.

O *sistema jurídico brasileiro* é herdeiro da tradição romano-germânico, fruto que foi da colonização portuguesa no Brasil.<sup>5</sup> O sistema romano-germânico atribui à lei a primazia como fonte de direito, ou seja, as normas são conhecidas a partir da edição de leis pelo Estado. A lei tem por características, dentre outras, a generalidade, na medida em que não deve fundar-se em situações casuais, mais sim gerais, para fins de aplicação ao maior número de casos possíveis.

Nesse contexto, o papel de outras fontes de direito seria, em princípio, secundário nos sistemas romano-germânico. Entretanto, a jurisprudência torna a norma geral mais clara e precisa, concretiza a formulação abstrata da lei nos casos concretos. Por conseguinte, o sistema romano-germânico, apesar de dar primazia à lei, não dispensa a interpretação dos tribunais para fins de elucidar ou determinar os contornos da legislação.

---

3 “[...] the court, for the sake of predictability, fairness, and settled point, must apply as precedent well-settled or long-settled principles established in previous cases to future similar or analogue cases. As a matter of public policy the court is bound by its own decisions.” (REINHART, ob.cit, p. 6/7).

4 Tal postulado da *commow law* não sempre foi assim considerado: “[...] só depois da primeira metade do século XIX é que a regra do precedente (*rule of precedent*), impondo aos juízes ingleses o recurso às regras criadas pelos seus predecessores, rigorosamente se estabeleceu. Anteriormente a esta época houve a preocupação de assegurar a coesão da jurisprudência e considerou-se, cada vez mais freqüentemente, o que tinha sido julgado para encontrar a solução que comportava um litígio, mas nunca se tinha adotado o princípio de que fosse rigorosamente obrigatório seguir os precedentes. A tendência legalista do século XIX, à qual se liga na França a escola da exegese, conduziu, na Inglaterra, à submissão a uma regra mais estrita do precedente. [...]” (DAVID, ob.cit., p. 428)

5 “As colônias espanholas, portuguesas, francesas e holandesas da América, estabelecidas em países praticamente desabitados ou cuja civilização estava votada ao desaparecimento, aceitaram de modo natural as concepções jurídicas características da família romano-germânica.[...]” (DAVID, op.cit., p. 77)

Do cotejo entre os dois sistemas, é perceptível a *diferença* entre as maneiras pelas quais são formuladas as normas jurídicas<sup>6</sup>. Grosso modo, enquanto no sistema jurídico americano, fundado em precedentes judiciais, encontra-se a norma para o caso concreto através, basicamente, da análise e eventual distinção entre o evento ocorrido na realidade e os constantes dos precedentes, no sistema jurídico brasileiro, a gênese da solução jurídica ocorre a partir da interpretação da legislação e do cotejo com o caso concreto.

### 3 DIREITO TRIBUTÁRIO – BRASIL E ESTADOS UNIDOS – CONCEITOS BÁSICOS

O *direito tributário norte-americano* é influenciado por doutrinas que perpassam todo o entendimento e o estudo do tributo. São elas: *Substance Over Form Doctrine*, *Step Transaction Doctrine* e *Business Purpose Doctrine*.

A doutrina da *substância sobre a forma* (*Substance Over Form Doctrine*) atribui à substância do negócio jurídico valor preponderante para a determinação da realidade e, por conseguinte, da tributação do negócio, em detrimento das formalidades realizadas pelo contribuinte, ou da eleição formal do contribuinte acerca do negócio realizado.

Em outras palavras, a forma jurídica escolhida pelo contribuinte pode ser objeto de requalificação ou de desconsideração pela autoridade fiscal em casos em que ela não espelha a substância do negócio jurídico, para fins de escapar a determinada tributação mais gravosa<sup>7</sup>.

A doutrina da substância sobre a forma é o postulado ao qual as demais doutrinas podem ser consideradas corolários<sup>8</sup>.

A doutrina do *propósito negocial* (*Business Purpose Doctrine*) não atribui o efeito jurídico-tributário pretendido pelo contribuinte aos negócios realizados sem propósito empresarial ou negocial, como mero meio de economia de tributos. As operações realizadas pelo contribuinte, como reorganizações societárias, por exemplo, devem ter um propósito

6 “A generalidade reconhecida à regra de direito explica que a tarefa dos juristas seja essencialmente concebida nestes países como uma tarefa de interpretação de fórmulas legislativas, ao invés dos países de common law, onde a técnica jurídica se caracteriza pelo processo das distinções.” (DAVID, op. cit. 105)

7 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A elisão tributária e a interpretação econômica. RTFP 67, mar-abr/06 in PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 920.

8 “[...] In a sense, both the business purpose doctrine and the step transaction doctrine are applications of the substance over form doctrine in that they both will cause na otherwise proper form to be disregarded for tax purposes.[...]” (BURNHAM, William. *Introduction to the Law and Legal System of the United States*. Fourth Edition. Thomsom/West, 2006, p. 627)

econômico ou negocial, ligado a razões intrínsecas ao negócio, e não somente à finalidade de economia de tributos.

A doutrina da *transação-etapa* (*Step Transaction Doctrine*) exige que operações ou negócios relacionados entre si sejam analisados como um todo, e não individualmente, ato por ato, se são interdependentes e visam a um resultado específico. Assim, se o contribuinte realiza negócios intermediários, sem qualquer substância, para fins apenas de evitar determinada tributação caso o negócio ocorresse diretamente, pode-se considerar apenas o resultado final, independentemente dos atos intermediários, que não possuem substância econômica<sup>9</sup>.

As doutrinas acima descritas foram objeto de definição, primordialmente, no caso *Gregory v. Helvering*, julgado em 1935 pela Suprema Corte americana e considerado o *leading case* da interpretação econômica do direito tributário<sup>10</sup>.

Evelyn Gregory, proprietária da empresa *United Mortgage Corporation*, a qual detinha ações da empresa *Monitor Securities Corporation*, pretendia transferir as ações desta última para a primeira, para posterior alienação destas a terceiros.

A legislação de imposto de renda, entretanto, tributava a transação de ações, exceto em relação àquelas que decorriam de reorganização societária. Evelyn Gregory criou uma terceira empresa, a *Averril Corporation*, numa suposta reorganização societária, e transferiu as ações da *Monitor* para a *Averril*, dissolveu esta última, liquidou os ativos dela e os transferiu para a *United*, inclusive as ações da *Monitor*.

Apesar de formalmente regular, entendeu-se na Suprema Corte Americana, confirmando a decisão em 2ª instância, que não ocorreu, de fato, uma reorganização societária: a criação de empresa tinha a única finalidade de evitar a incidência de norma tributária, e não a reorganização de empresas para fins empresariais. Tanto que, logo após a transferência de ações da *Monitor* para a *Averril*, esta foi dissolvida, ou seja, esta última somente realizou esta operação, e desapareceu. A

---

9 if a taxpayer wants to go from situation 'A' to situation 'B' but doing so would incur the unfavorable tax result 'X', that taxpayer may find a way to get first from 'A' to 'C' without any unfavorable result and then get from 'C' to 'B' also without any unfavorable result. The net result would be that the taxpayer got from 'A' to 'B' without incurring the unfavorable result 'X'. if the intervening steps from 'A' to 'C' and from 'C' to 'B' do not have independent economic significance and the transaction was planned to end up at 'B' then the courts may invoke the step transaction doctrine to disregard the intervening steps and cause the taxpayer to suffer the unfavorable result 'X' anyway." (BURNHAM, p. 627)

10 GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Interpretação Econômica do Direito Tributário: o caso Gregory v. Helvering e as doutrinas do propósito negocial (business purpose) e da substância sobre a forma (substance over form)*. RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 43, jan/fev.2010.

finalidade da lei tributária era permitir a reorganização societária sem encargos fiscais, e não a transferência de bens entre empresas.

Assim, a operação foi tributada como se tivesse ocorrido diretamente entre a *United* e a *Monitor*, desconsiderando os rótulos dados pelo contribuinte à operação, considerando a substância do que ocorreu na realidade, nos termos das doutrinas acima mencionadas, em especial a doutrina da substância sobre a forma.

O *direito tributário brasileiro*, como qualquer dos ramos jurídicos nacionais, é herdeiro da tradição romano-germânica, e é determinado, primordialmente, pela Constituição Federal, seguida da legislação infra-constitucional.

No caso do planejamento tributário, os valores constitucionais mais estreitamente ligados ao tema são a liberdade<sup>11</sup> e a solidariedade<sup>12</sup>, bem como o princípio da capacidade contributiva.

O valor liberdade assegura ao contribuinte a possibilidade de planejar sua vida econômica pela utilização dos recursos permitidos pela lei. O valor solidariedade exige do cidadão-contribuinte a participação nos custos do Estado. Tais valores devem ser objeto de ponderação na análise da oponibilidade de determinado planejamento tributário ao Fisco, pois não possuem caráter absoluto.

O princípio da capacidade contributiva exerce influência tanto na impossibilidade de tributar quem não é sujeito passivo da relação jurídica tributária quanto na necessidade de tributar quem, à despeito da capacidade contributiva e da incidência da norma tributária, furta-se ao adimplemento do tributo.

#### 4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Tanto no Brasil quanto nos Estados Unidos o direito ao planejamento é assegurado pelo sistema jurídico.

Nos Estados Unidos, o direito ao planejamento tributário decorre diretamente da liberdade acolhida pela Constituição Americana de

11 Tais valores constam do preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos *direitos sociais* e individuais, a *liberdade*, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade *fraterna*, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.”

12 Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 3º: Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma *sociedade livre*, justa e *solidária*; [...]

1787, desde que utilizados meios permitidos em lei para planejamento dos negócios do contribuinte.

No Brasil, o direito ao planejamento decorre da liberdade assegurada nos artigos 1º, inciso IV e 170, do princípio da legalidade geral constante do artigo 5º, inciso II, do direito individual à propriedade privada, assegurado no artigo 5º, inciso XXII da Constituição Federal.

Em razão da própria diferença entre os sistemas jurídicos brasileiro e americano e, por conseguinte, das diversas concepções em razão desse fato em matéria tributária nos dois direitos, a perspectiva em relação à figura do planejamento tributário é diversa no Brasil e nos Estados Unidos da América<sup>13</sup>.

Nos *Estados Unidos da América*, pelo fato de os conceitos de substância sobre a forma (*substance over form doctrine*), propósito negocial (*business purpose*) e transação-etapa (*step transaction doctrine*) serem básicos no direito tributário, a constatação da inexistência de conteúdo econômico nos atos realizados pelo contribuinte ensejam a requalificação pela administração tributária<sup>14</sup>. Desta maneira, na hipótese de o contribuinte realizar atos destituídos de conteúdo econômico, com a única finalidade de economia de tributos, a autoridade fiscal deve proceder à requalificação daquele para espelhar, de fato, o negócio equivalente ao conteúdo econômico buscado e, por conseguinte, tributá-lo devidamente<sup>15</sup>.

Assim, a chamada interpretação econômica em direito tributário<sup>16</sup> não se atém a formalidades relacionadas à eleição pelo contribuinte do ato por ele realizado, mas sim à substância do ato, ao que efetivamente ocorreu na realidade.

---

13 “[...] a experiência mundial mostra a existência de dois modelos de tratamento da elisão: o continental europeu de tradição romano-germânica (mediante normas definindo conceitos, ainda que amplos) e o anglo-saxão (independentemente de norma expressa, por se entender que práticas abusivas ou em fraude à lei são implicitamente vedadas pelo sistema.” (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 376)

14 “De outro lado, encontram-se os países de tradição anglo-saxã em que a idéia de predomínio da substância sobre a forma é inerente ao sistema jurídico. Desta ótica, a desqualificação e a requalificação não dependem de norma legal expressa prevendo tal possibilidade. A relevância é dada pelo resultado (o efeito das operações) mais do que pela sua causa.” (GRECO, p. 374).

15 “The Substance-Over-Form Doctrine Although the tax laws place great weight on following the allowable form of a transaction in order to attain the desired tax result, there are circumstances in which the courts will look beyond the form of the transaction at its substance. [...]” (BURNHAM, p. 627)

16 “A interpretação econômica em Direito Tributário é uma forma de aplicação da norma jurídica por parte da autoridade fiscal em que o fato tributável não é considerado na forma jurídica eleita pelo contribuinte, porém, sem uma real consistência econômica. A forma jurídica do fato tributável por estar revestindo ou camuflando uma operação econômica tributável com mais gravosidade é desconsiderada em favor da real atividade praticada pelo contribuinte.” (SEIXAS FILHO, op cit., p. 920).

Por outro lado, o fato de o direito ser primordialmente jurisprudencial permitiu a inexistência de lei específica autorizando a requalificação do ato. O caso *Gregory v. Helvering* já mencionado, julgado em 1935 pela Suprema Corte americana e considerado o *leading case* da interpretação econômica, comprova tal fato: apesar de formalmente permitido a reorganização societária e conseqüente não-incidência da legislação de imposto de renda para fins de tributar o ganho de capital, e de ausente lei que vedasse a conduta de Evelyn Gregory, o negócio foi desconsiderado com fundamento na doutrina da substância sobre a forma, independentemente de norma proibitiva expressa.

Atualmente, entretanto, dada a complexidade da sociedade e, por conseqüente, das operações negociais e econômicas realizadas, foram reguladas eventuais lacunas e doutrinas para fins de requalificação dos atos realizados pelo contribuinte<sup>17 18</sup>.

No *Brasil*, o direito tributário deve ser entendido a partir da Constituição Federal e, no caso do tema direito tributário, além dos princípios da liberdade e da solidariedade, *especialmente do princípio da capacidade contributiva*.

Assim, em cotejo com o direito americano, também *a desconformidade da realidade com a formalidade é objeto de repressão no sistema jurídico brasileiro*. O meio jurídico utilizado é, principalmente, a figura da simulação (mas também da fraude à lei), e os fundamentos das decisões se baseiam no artificialismo das operações, na ausência de propósito econômico, bem como nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, dentre outros.

Em acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais<sup>19</sup>, utilizou-se a idéia de ausência de propósito negocial e a capacidade contributiva, com decorrente simulação, para negar eficácia às operações realizadas pelo contribuinte.

---

17 “[...] A idéia-chave é o propósito negocial, temperado por uma intervenção legislativa, ou seja, o critério é o propósito negocial, mas a eliminação das válvulas que existem na legislação, os ‘buracos’, os ‘holes’ ou os ‘tax shelters’ deve se dar por obra do legislador. A existência da necessidade de o legislador colmatar as eventuais lacunas aproxima os dois sistemas clássicos, pois não basta a simples verificação da realidade econômica.” (GRECO, op.cit., p. 379/380).

18 Sobre a regulação da doutrina da substância sobre a forma: “[...] Congress decided to codify the economic substance doctrine in order to achieve a number of objectives. First, Congress was concerned that divergent articulations of the economic [...] substance doctrine had led to an uneven application of this doctrine. Next, the decision to codify the economic substance doctrine also was motivated by a congressional concern over the decision of the Court of Federal Claims in *Coltec Industries, Inc. v. United States*. Finally, given the budget estimates associated with the codification of the economic substance doctrine, it can be inferred that Congress believed that the codification of the economic substance doctrine would further enhance the successful application of this doctrine and would curtail aggressive tax planning.” (WELLS, Bret. Economic Substance Doctrine: How Codification Changes Decided Cases. Copyright © 2010 University of Florida, Florida Tax Review. 10 Fla. Tax Ver. 411).

19 CARF, 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Processo nº 10940.002633/2004-28, sessão de 29.03.2007.

Em síntese, determinada empresa A pretendeu adquirir ações de empresa B de maneira a evitar a operação direta e conseqüente tributação do ganho de capital. Ao invés de proceder à alienação direta de ações da empresa B para a empresa A, a incidir tributação sobre o ganho de capital, a empresa B constitui nova empresa C e conferiu parte de seu patrimônio na forma de ações na formação daquela. Em seguida, recebeu como sócio a empresa A, a qual investiu acima do valor patrimonial da empresa C, ou seja, com ágio. Em seguida, a empresa B retirou-se da sociedade juntamente com o investimento ou os valores monetários, e a empresa A permaneceu com as ações da empresa B.

A idéia de propósito negocial e o princípio da capacidade contributiva estão presentes nos fundamentos do acórdão:

Legalidade estrita não pode ter o condão de permitir atos que, embora formalmente lícitos, sejam desprovidos de propósito negocial efetivo, transgredindo o ordenamento mediante formas vazias de conteúdo, cujo único desiderato seja contornar norma impositiva tributária, fulminando o princípio da capacidade contributiva.<sup>20</sup>

Daí não ser absoluto o direito do contribuinte de se auto-regular. Deve fazê-lo tendo como contorno a capacidade contributiva, bem como o conteúdo material dos atos, e não o meramente formal.<sup>21</sup>

[...] em todos esses casos, o interesse é escapar à manifestação patente de capacidade contributiva, excluindo a necessária imposição da norma tributária.<sup>22</sup>

O acórdão foi no sentido da ineficácia das operações realizadas pelo contribuinte, com fundamento na simulação acima descrita, de maneira a evitar de atos destituídos de substância, sem qualquer propósito real, fossem considerados para fins de tributação.

Em outro acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais<sup>23</sup>, o contribuinte alegou a existência de duas pessoas jurídicas distintas, uma responsável pela fabricação e montagem de cozinhas, e outra, pela comercialização de cozinhas, respectivamente. A existência de duas pessoas jurídicas distintas tinha por efeito uma tributação a menor de IPI,

---

<sup>20</sup> Vide nota 19.

<sup>21</sup> Vide nota 19.

<sup>22</sup> Vide nota 19.

<sup>23</sup> CARF, 1º Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, Acórdão nº 107-08.326, sessão de 09.11.2005.

em decorrência da atribuição da maior parte do preço global de venda das cozinhas a serviços, sujeitos ao ISS, com ônus inferior ao tributo federal.

O artificialismo da operação fica bem claro no acórdão:

[...] toda a estrutura administrativa está concentrada na fiscalizada. Apesar de, no papel, só responder pelo projeto da cozinha e pelo fornecimento de alguns eletrodomésticos, a fiscalizada é a que contabiliza a maior parte das despesas operacionais, sendo a [empresa responsável pela fabricação e montagem de cozinha] mero departamento (fábrica) da autuada.

[...] o único propósito é a economia de tributos à custa da utilização de pessoa jurídica existente no papel.

A desconformidade entre a formalidade criada pela empresa para fins de economia de tributos e a real situação da empresa, a real estrutura societária destas, foi o fundamento para a ineficácia perante o Fisco do planejamento perpetrado e, por conseguinte, a tributação da empresa com base na real organização societária daquela.

Assim, a desconformidade entre a realidade e a formalidade é coibida pelo sistema jurídico brasileiro a partir do valor constitucional da solidariedade, dos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva e principalmente da figura da simulação, em cotejo com a liberdade do contribuinte de planejar seus negócios.

## 5 CONCLUSÃO

A compreensão do planejamento tributário na perspectiva dos direitos brasileiro e americano é determinada, em certa medida, pela origem diferente dos mencionados sistemas.

Em razão da própria diferença entre os sistemas jurídicos brasileiro e americano e, por conseguinte, das diversas concepções em razão desse fato em matéria tributária nos dois direitos, a perspectiva em relação à figura do planejamento tributário é diversa no Brasil e nos Estados Unidos da América.

O *direito tributário norte-americano* é influenciado por doutrinas que perpassam todo o entendimento e o estudo do tributo. São elas: *Substance-Over-Form Doctrine*, *Step transaction doctrine* e *Business purpose doctrine*. Tais doutrinas são o cerne para a desconsideração ou a requalificação de atos realizados pelo contribuinte, ou para a ineficácia do planejamento tributário perante o Fisco.

A desconformidade entre a realidade e a formalidade é coibida pelo sistema jurídico brasileiro a partir do valor constitucional da solidariedade, dos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva e principalmente da figura da simulação, em cotejo com a liberdade do contribuinte de planejar seus negócios.

## REFERÊNCIAS

BURNHAM, William. *Introduction to the Law and Legal System of the United States*. Fourth Edition. Thomsom/West, 2006.

CARF, 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Processo nº 10940.002633/2004-28, sessão de 29.03.2007.

CARF, 1º Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, Acórdão nº 107-08.326, sessão de 09.11.2005.

DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Interpretação Econômica do Direito Tributário: o caso Gregory v. Helvering e as doutrinas do propósito negocial (business purpose) e da substância sobre a forma (substance over form)*. RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 43, jan/fev.2010.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *A elisão tributária e a interpretação econômica*. RTFP 67, mar-abr/06 in PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 920.

REINHART, Susan M. *Strategies for Legal Case Reading e Vocabulary Development*. EAPP, University of Michigan, 2007.

WELLS, Bret. *Economic Substance Doctrine: How Codification Changes Decided Cases*. Copyright © 2010 University of Florida, Florida Tax Review. 10 Fla. Tax Ver. 4:11).