
AS DOCTRINAS JUDICIAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO NORTE-AMERICANO FUNDAMENTOS PARA SUA COMPREENSÃO

*THE JUDICIAL DOCTRINES IN AMERICAN TAX LAW. FUNDAMENTALS
FOR THEIR COMPREHENSION*

*Pedro Melo Pouchain Ribeiro
Procurador da Fazenda Nacional. Especialista em Direito Tributário.*

SUMÁRIO: 1 Breves Considerações sobre o Sistema Jurídico Norte-Americano – Common Law; 2 A Construção das Doutrinas Judiciais no Direito Tributário Norte-Americano; 2.1 Doutrina da Substância sobre a Forma; 2.2 Doutrina do Negócio Simulado; 2.3 Doutrina do Propósito Negocial ou da Substância Econômica; 2.4 Doutrina da Transação-Etapa; 3 Conclusão; Referências.

RESUMO: Este artigo é fruto de participação no Curso de Introdução ao Direito Norte-Americano (*Fundamentals of U.S. Law*), realizado na cidade de San Diego, EUA, pela Thomas Jefferson School of Law em parceria com a Escola da Advocacia-Geral da União.

Por meio do presente, pretende-se traçar um apanhado sobre o conteúdo e a origem das doutrinas judiciais tributárias norte-americanas, de modo a fundamentar sua eventual utilização no direito brasileiro como decorrência lógica e inerente ao sistema tributário. A partir de um estudo dos precedentes judiciais, traz-se a concepção geral das doutrinas judiciais tributárias dos Estados Unidos, subsidiando e fomentando o debate relativamente ao planejamento tributário e à elisão fiscal no Brasil.

ABSTRACT: This article is the outcome of the writer's attendance to the course Fundamentals of U.S. Law, held by Thomas Jefferson School of Law (San Diego, CA), July 2011, in partnership with the School of Brazil's Attorney General's Office.

It aims to outline an overview on the content and origin of the judicial doctrines in U.S. tax law so as to bring elements for their possible use in Brazilian law as a logical and inherent result of tax system. From an analysis of the leading cases it brings the general concept of the american tax law judicial doctrines, supporting and encouraging discussions concerning tax planning and tax avoidance in Brazil.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Americano. Direito Tributário. *Common Law*. Doutrinas Judiciais. Planejamento Tributário. Elisão Fiscal.

KEYWORDS: American Law. Tax Law. Common Law. Judicial Doctrines. Tax Planning. Tax Avoidance.

1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O SISTEMA JURÍDICO NORTE-AMERICANO – COMMON LAW

A partir de uma perspectiva histórica, o *common law* é visto como o tradicional direito consuetudinário inglês, não escrito e desenvolvido a partir de usos e costumes – em verdadeira contraposição ao sistema positivista originário da Europa continental.

De forma mais recente, e em consideração ao contexto norte-americano, o *common law* pode ser compreendido como um sistema jurídico no qual decisões judiciais possuem efeitos de precedente e vinculação. Os princípios e normas que regem o comportamento social não estão consagrados *exclusivamente* em atos normativos editados pelo Legislativo mas, também, em decisões proferidas pelos Tribunais, razão pela a função do Poder Judiciário é igualmente de criação de normas gerais, abstratas e imperativas (*caselaw*¹). Os casos paradigmas são considerados precedentes e possuem efeito vinculante sobre o próprio Poder Judiciário, que deverá aplicar a norma criada no julgamento de casos futuros, a partir da concepção da *stare decisis*².

Como fonte do direito, há, além do direito não escrito criado pelos Tribunais (*caselaw*), o direito legislado ou positivado (*enacted law*), que consiste em: constituição, leis (*statutes*), tratados, regulamentos administrativos, etc. Especialmente a partir de 1930, verifica-se a tendência de positivação nos Estados Unidos, quando as leis (*statutes*) passam a expressar o direito criado pelas Cortes, substituindo-o ou criando novas áreas do direito. No âmbito federal, os direitos tributário, ambiental, bancário, previdenciário estão regulados em códigos. Em nível estadual, inúmeras leis normatizam os direitos comercial, do consumidor, de família, etc. Contudo, nos estados seguem regulados prioritariamente pelo *common law* muitas áreas do direito privado, tais quais: contratos, responsabilidade civil e propriedade.

Na hierarquia das fontes do direito, o direito positivado (*enacted law*), através da Constituição e das leis, sempre precede ao direito

1 O conceito de *caselaw* possui certa semelhança com *common law*, em que pese mais restrito. Somente pode ser compreendido como o direito criado pelo Poder Judiciário, a partir do julgamento de casos (precedentes).

2 *Stare decisis* pode ser compreendida como a prática judicial de submissão das Cortes aos precedentes. Por motivos de previsibilidade, equidade e consistência, o Judiciário deverá aplicar, como precedente, os princípios e normas gerais, bem assentados e duradouros aos casos futuros. Como política pública, a Corte está vinculada a suas próprias decisões. Nada obstante, normas podem ser criadas, expandidas, modificadas ou revogadas, a fim de acompanhar os anseios sociais e economicos. Dentro do pragmatismo americano, tal possibilidade vem sendo exercida com enorme bom senso e responsabilidade, sem maiores crises de segurança jurídica.

jurisprudencial (*common law*). Em contrapartida, as Cortes adotam método de interpretação basicamente gramatical e restrito. O âmbito de aplicação do direito positivo se torna limitado a sua disposição gramatical, sem possibilidade de leitura extensiva ou adoção de analogia.

A partir de tal coexistência, destaca-se o papel do Legislativo que, em exercício de freios e contrapesos (*checks and balances*), passa a ter o poder de extinguir ou modificar a jurisprudência. As Cortes, por meio de sua interpretação, reconhecem a supremacia do direito positivo, sem, contudo, deixar de manifestar certa hostilidade a sua aplicação.

Eis a síntese geral do sistema norte-americano essencial para a compreensão do tema relativo à construção das doutrinas judiciais no direito tributário nos Estados Unidos.

2 A CONSTRUÇÃO DAS DOCTRINAS JUDICIAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO NORTE-AMERICANO

Em um país onde o estudo do direito ocorre a partir de uma visão extremamente prática, pelo estudo de casos jurisprudenciais, não causa surpresa que as doutrinas judiciais tributárias e seus precedentes sejam lecionados como princípios gerais desse ramo jurídico.

Em que pese o caráter preponderantemente positivo (legal e regulamentar) do direito tributário norte-americano, as referidas doutrinas judiciais exercem papel fundamental na compreensão e estudo do direito e do planejamento fiscal naquele país.

O julgamento proferido pela Suprema Corte no caso *Gregory v. Helvering* é o marco inicial das doutrinas judiciais tributárias.

Desde a instituição do imposto de renda, as empresas contribuintes procuram incrementar sua posição econômica através da redução do pagamento de tributos, prática que, obviamente, se aceita até os limites postos pelo direito. Evitar o pagamento de tributos não é inapropriado. Nos célebres dizeres do juiz americano Learned Hand (apud SCHNEIDER, 2009, p. 39):

Não há nada de sinistro em alguém dispor de suas atividades de modo a manter os tributos os mais baixos possíveis. Todos fazem isso, ricos ou pobres, e todos o fazem corretamente; a ninguém recai o dever de pagar mais do que o direito exige.

No legítimo exercício de melhor exercer o seu planejamento tributário, não raramente adentra o contribuinte em uma zona cinzenta de legalidade. À medida que se desenvolve a sofisticação dos métodos

de planejamento, mais frequentemente impugna o Fisco a legitimidade do aproveitamento de “brechas” pelos contribuintes. Esse debate ganha força quando se leva em consideração o contexto de um sistema cada vez mais complexo, cheio de oportunidades de benefícios fiscais e com espaço para diferentes interpretações.

O desejo de reduzir a carga tributária, em sintonia com as pressões concorrenciais, fortalece a importância da atividade de planejamento. Eis o contexto, ainda universalmente atual, em que se deu a decisão da Suprema Corte dos Estados Unidos no caso *Gregory v. Helvering*, em 07 de janeiro de 1935.

Evelyn Gregory controlava a companhia United Mortgage, que possuía ações da empresa Monitor. Seu desejo era adquirir ações da Monitor diretamente. Se a United Mortgage simplesmente distribísse essas ações a ela, transferindo-lhe a propriedade sob forma de dividendos - a rota mais óbvia e convencional na oportunidade - Gregory seria tributada na quantia total distribuída e, ainda, pela mais alta alíquota do imposto de renda vigente à época. Por conta disso, ela decidiu empreender uma “reestruturação” na United Mortgage, ao término da qual passou a deter a propriedade das ações da Monitor. Promovendo a referida reestruturação, ela exporia uma menor parte da distribuição à tributação, ao tempo em que incorreria em uma alíquota menor do imposto.

A referida reestruturação estava, técnica e formalmente, de acordo com a legislação tributária. Contudo, a Suprema Corte desconsiderou-a, ao decidir que a operação consagrava a prevalência do “artifício sobre a realidade” (*artifice above reality*) e carecia de “propósito negocial” (*business purpose*).

Gregory acabou sendo tributada sobre aquilo que de fato recebeu - os dividendos - desconsiderada a reestruturação promovida. Apesar de não ter cometido sonegação fiscal, o que Gregory realizou foi considerado ato elisivo ineficaz, vez que situado fora do alcance material dos benefícios fiscais pretendidos.

A partir daí, desenvolveram-se as doutrinas judiciais tributárias, dentre as quais se destacam:

- a) substância sobre forma;
- b) negócio simulado;
- c) propósito negocial (ou da substância econômica); e,
- e) operação etapa.

Todas elas procuram negar benefícios fiscais a transações que, embora preenchendo os requisitos técnico-formais para obter uma determinada dedução, são ofensivas aos princípios fundamentais do direito tributário.

2.1 DOCTRINA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA

Em geral, as normas conferem relevância, respeito e estímulo à forma escolhida de uma determinada transação; de modo que dela possam irradiar os efeitos fiscais desejados. Nada obstante, a doutrina da substância sobre a forma (*The Substance-Over-Form Doctrine*) possibilita às Cortes americanas aprofundar a análise do conteúdo substancial de uma transação. Parte-se da premissa de que se duas transações têm o mesmo resultado econômico, elas deverão igualmente ter o mesmo resultado fiscal.

Nesse sentido, a fim de possibilitar a real identificação de uma transação, releva-se o aspecto formal quando seu aspecto substancial (ou material) se apresentar destoante daquele. Em caso de conflito, privilegia-se esse último e assim será identificada sua real natureza para fins tributários.

Um precedente importante dessa doutrina é o caso *Knetsch v. United States*, decidido vinte e cinco anos após o caso *Gregory*, também pela Suprema Corte.

Mediante acordo com um banco, o contribuinte Knetsch obteve financiamento de US\$ 4 milhões para adquirir títulos sem vencimento. O empréstimo lhe custava o pagamento de juros de 3,5%, enquanto os títulos adquiridos lhe rendiam 2,5% de juros. O empréstimo tinha como garantia tão somente os títulos adquiridos por Knetsch, sem qualquer outra possibilidade de responsabilidade patrimonial pelo contribuinte. Trata-se de empréstimo do tipo *non-recourse loan*, em que ao banco não era conferido o direito de executar o patrimônio do contribuinte em caso de inadimplência.

Knetsch sofria o prejuízo fiscal de 1% de juros, decorrente da diferença entre custo e rendimento. Por conta disso, pretendia rapidamente obter uma grande dedução fiscal, reduzindo a parcela tributável das outras rendas que auferia. Tornar-se-ia apto para tal mediante dedução do prejuízo fiscal na base de cálculo do imposto de renda.

De acordo com a legislação da época, não havia qualquer limitação para dedução a título de juros. Por outro lado, o empréstimo não garantia qualquer regresso ao patrimônio de Knetsch na hipótese de calote. Tudo que o banco poderia obter era o dinheiro, em nome do contribuinte, que já estava sob sua custódia.

Segundo decidiu a Suprema Corte, tratava-se, em realidade, de puro artifício para fugir à tributação. Na prática, o banco nunca se desfez do dinheiro, já que todo ele se encontrava em seus cofres e o patrimônio de Ketsch não sofria qualquer risco pela operação.

Knetsch não logrou comprovar a existência de algum outro motivo, além da elisão fiscal. Dessa forma, sua conduta fora desaprovada pelo Poder Judiciário porque “não havia nenhuma substância a ser realizada por Knetsch a partir dessa transação que não a dedução fiscal” (BLUM apud SCHNEIDER, 2009, p. 40).

BITTKER e LOKKEN (apud SCHNEIDER, 2009, p. 40) apontam o frequente sucesso do governo americano na utilização dessa doutrina, especialmente quando as transações ocorrem entre pessoas da mesma família ou com algum vínculo. Ainda que se tenha tentado articular critérios objetivos de aplicação, a proposta dos referidos professores tem sido que “uma transação estará consumada sob determinada forma que reflita com justiça a sua substância”.

A partir da concepção da doutrina da substância sobre a forma, exsurtem, como corolário, as demais doutrinas judiciais tributárias, fortalecendo a interrelação entre todas elas.

2.2 DOCTRINA DO NEGÓCIO SIMULADO

A doutrina do negócio simulado (*Sham Transaction Doctrine*) possui raiz teórica semelhante ao negócio jurídico simulado do Código Civil brasileiro. Com foco voltado ao direito tributário, a *Sham Transaction Doctrine* procura invalidar transações nas quais incorrem as atividades econômicas que fundamentam a incidência dos benefícios fiscais.

A jurisprudência americana estabelece duas categorias de simulação: substancial (*sham in substance*) e fática (*sham in fact*). A primeira diz respeito a transações que efetivamente são realizadas, cuja forma não corresponde à substância do negócio. A segunda, por sua vez, corresponde a transações que sequer ocorrem. O *leading case* da Suprema Corte americana é identificado no caso *Frank Lyon Co. v. United States*.

Um banco estadual, o Worthen Bank, pretendia obter financiamento para finalizar a construção de sua nova sede. Na condição de membro do sistema financeiro americano (*Federal Reserve System*), sofria restrições federais e estaduais para tal operação. Desse modo, resolveu alienar o imóvel em construção a Frank Lyon Co., mediante contrato de compra e venda, condicionado à locação de longo período em seu favor (*sale-and-leaseback*).

O adquirente, Frank Lyon Co., por sua vez, já que não sofria de qualquer restrição, logrou obter o empréstimo necessário para o término da obra. O banco ficou obrigado ao pagamento do aluguel pelo principal (imóvel) e pelo equivalente aos juros do financiamento obtido. Ao Worthen Bank fora garantida a opção de recompra do prédio, em vários momentos, a preços iguais ao saldo devedor do financiamento, com investimento inicial de US\$ 500.000,00.

No ano em que a construção foi finalizada, o banco readquiriu a propriedade. Na declaração de imposto de renda federal do respectivo ano, a empresa Frank Lyon Co. apurou o aluguel do banco, enquadrando-o como dedução fiscal por depreciação do prédio, juros pelo empréstimo e outras despesas relacionadas à referida operação de compra e venda condicionada à locação.

Em decisão, a Suprema Corte *rejeitou* a aplicação da teoria do negócio simulado no caso sob o fundamento de que restrições legais eram impostas ao banco alienante e que as múltiplas partes envolvidas possuíam interesses concorrentes.

Com o desenvolvimento jurisprudencial, desenvolveu-se um teste de duas etapas (*two-step test*) para sua caracterização. Consoante estabelecido pelo quarto circuito judicial no caso *Rice's Toyota World v. Commissioner* (apud SCHNEIDER, 2009, p.40):

Para tratar uma transação como simulação, a corte deve verificar que o contribuinte não foi motivado por nenhum propósito negocial, além do benefício fiscal obtido, e que a transação não tem nenhuma substância econômica porque não há nenhuma possibilidade razoável de existir lucro.

Os tribunais têm aplicado o referido teste de duas etapas de maneira distinta. Enquanto alguns exigem a ocorrência alternativa de um dos fatores, outros a tem exigido concomitante.

Por fim, consoante lição de SCHNEIDER (2009, p.40), ainda que o arquétipo geral de transação simulada esteja definido com acerto, a exata compreensão quanto às definições de propósito negocial e substância econômica ainda permanecem abertas.

2.3 DOCTRINA DO PROPÓSITO NEGOCIAL OU DA SUBSTÂNCIA ECONÔMICA

De maneira geral, a doutrina do propósito negocial (*The Business Purpose Doctrine*), também conhecida como doutrina da substância

econômica (*The Economic Substance Doctrine*), tem por finalidade rejeitar a aplicação de benefícios fiscais às transações realizadas simplesmente com o intuito de evitar tributação e sem nenhum propósito econômico ou negocial.

Entende-se imprescindível haver uma motivação extra fiscal em uma dada transação – um propósito negocial – a fim de que sobre ela possam irradiar os efeitos dos benefícios fiscais pretendidos. Constatando-se haver tão somente o propósito elisivo, a transação será desconsiderada e os tributos incidirão normalmente sobre a operação, tal qual fosse ela inexistente.

Consoante firmado na jurisprudência americana, uma transação não carece de substância econômica simplesmente porque também realizada por motivos tributários. Afinal, vigora o princípio de que o contribuinte, amparado pelo direito, pode buscar legitimamente reduzir seu ônus fiscal³. Nada obstante, a doutrina da substância econômica desconsiderará aquelas transações que carregam forte motivação elisiva, sem qualquer conteúdo econômico substancial.

Suas origens podem ser apontadas, além do caso *Gregory*, no também famoso *Goldstein v. Commissioner*, decidido em 1966 pela Corte Federal de Apelações do Segundo Circuito⁴.

O contribuinte, Goldstein, ganhou o prêmio de uma grande corrida de cavalos irlandesa. Através do aumento extraordinário de receita, intentou obter uma maneira de reduzir a base de cálculo do imposto a ser pago naquele ano. Assim, anteriormente à incidência fiscal, contraiu grande empréstimo que lhe proporcionava prejuízo, porém apto a lhe gerar benefício fiscal superior as perdas auferidas. O contribuinte contraiu empréstimo pagando juros de 1,5% a fim de adquirir títulos públicos, que lhe rendiam 0,5%, utilizando-se dos referidos títulos como garantia ao empréstimo.

Na prática, isso significava que, ao invés de ter um único recebimento pelo prêmio da corrida de cavalos, Goldstein obteria pagamentos menores por meio dos títulos no curso de muitos anos. Isso o deixaria exposto a um menor ônus fiscal porque a tributação sobre a receita do prêmio seria compensada pelas deduções do pagamentos dos juros.

Goldstein declarou todo o pagamento de juros como dedução, com base no § 163 do vigente Código de Receita Interna do Estados

3 Vide *N.Ind.Pub. Serv. Co v. Comm'r*, 115, F.3d 506, 511 (7th Cir. 1997) (“A tax-avoidance motive is not inherently fatal to a transaction. A taxpayer has a legal right to conduct his business so as to decrease (or altogether avoid) the amount of what otherwise would be his taxes.”).

4 Com jurisdição sobre os estados: Connecticut, New York e Vermont.

Unidos (*Internal Revenue Code*). A IRS (Receita Federal americana) não concordou e o contribuinte recorreu ao Judiciário.

O Fisco arguiu, baseado no precedente *Knetsch v. United States*, que o pagamento de juros, realizado exclusivamente para fins elisivos, não seriam dedutíveis. Goldstein procurou diferenciar sua situação do caso *Knetsch*, vez que nesse último o empréstimo não garantia a execução do patrimônio do devedor em caso de inadimplência (*non-recourse loan*) e que seu patrimônio, no caso, corria sérios riscos de responder pela dívida no caso de não pagamento do empréstimo.

No caso *Knetsch*, se o contribuinte ficasse inadimplente no empréstimo, o banco não poderia ir em busca de seu patrimônio; não sofria ele, portanto, qualquer risco patrimonial. Já Goldstein responderia com seu patrimônio (como sua casa), no caso de o governo americano dar calote no pagamento dos títulos públicos. Ocorre que, em realidade, a chance do governo dar calote era aproximadamente nula. Assim, decidiu-se em favor do Fisco. O contribuinte apelou.

A decisão fora mantida pela Corte de Apelações do Segundo Circuito, de modo a indeferir a dedução. A corte entendeu que a única razão para a transação foi o propósito de elisão fiscal e que o patrimônio de Goldstein não estaria sujeito a risco, vez que a chance do governo americano dar calote era praticamente nula. Assim, não haveria substancial diferença entre o seu caso e o precedente do caso *Knetsch*, razão pela qual sua transação seria desconsiderada também com base na doutrina do propósito negocial.

Em suma, partindo do pressuposto de que o contribuinte está autorizado a definir a forma da transação, “deve haver limites a capacidade de empreender transações motivadas por fins tributários. Caso contrário, tributos serão facilmente evadidos” (HICKS, 2007, p. 103). A doutrina da substância econômica serve, portanto, para impedir práticas abusivas, das quais decorrem resultados estranhos aos princípios e políticas gerais de tributação. Não se deve confundí-las, contudo, com práticas que, inobstante agressivas, mostrem-se coerentes com o sistema tributário.

Aponte-se, ainda, a seriedade e a agressividade com que essa doutrina é aplicada nos Estados Unidos, inclusive mediante inversão do ônus da prova. Em outras palavras, sobre o contribuinte recai o ônus de provar que, ao elidir tributos, não agiu de maneira abusiva. Tal qual decidido no caso *CM Holdings*, “o contribuinte tem o ônus de prova que a forma da transação reflete fielmente sua substância e que as deduções são permitidas” (apud HICKS, 2007, p. 103).

Ainda que não explicitamente exigida no Código de Receita Interna, as Cortes têm imposto observância a essa doutrina. Estudiosos a tem considerado como verdadeira pedra angular do direito tributário (BURNHAM, 2006, p. 627).

2.4 DOCTRINA DA TRANSAÇÃO-ETAPA

A doutrina da transação-etapa (*The Step Transaction Doctrine*) propõe que a Corte deverá se ater ao resultado final de uma série de transações. Dessa forma, releva-se as transações intermediárias, quando caracterizadas como mera etapa, predeterminadas tão somente para atingir o resultado final almejado, e sem qualquer conteúdo econômico relevante e independente⁵.

Consoante exemplo de BURNHAM (2006, p. 627), um contribuinte deseja sair da situação “A” para a situação “B” mas, fazendo isso, estará sujeito ao resultado tributário desfavorável “X”. Assim, encontra uma maneira de sair da situação “A” para a situação “C”, e, então, da situação “C” para a “B”, ocasião em que ambas as operações não lhe acarretam nenhum resultado tributário desfavorável. O resultado prático é que o contribuinte saiu da situação “A”, chegando a situação “B”, sem arcar com o resultado desfavorável “X”. Se as etapas intermediárias “A” para “C” e “C” para “B” não possuírem significado econômico independente e tiverem sido planejadas para se chegar ao resultado “B”, as Cortes poderão invocar a doutrina da transação-etapa para desconsiderar as etapas intermediárias e, de toda forma, impor ao contribuinte o resultado fiscal desfavorável “X”.

Um paradigma relevante à compreensão e aplicação da doutrina da transação-etapa ocorreu no caso *McDonald’s Restaurants of Illinois Inc. v. Commissioner of Internal Revenue*, julgado pela Suprema Corte em 1982. Na oportunidade, afirmou-se que “a doutrina da transação-etapa é uma particular manifestação do mais geral princípio tributário de que distinções puramente formais não podem obscurecer a essência de uma transação.” (ESTADOS UNIDOS, 1982)

Ainda de acordo com o referido julgamento, a doutrina da transação-etapa fornece três testes para sua aplicação, concernente ao interrelacionamento das diversas etapas: teste do compromisso vinculante, teste do resultado final e teste da interdependência.

5 Tal qual estabelecido no caso *Minnesota Tea Co. v. Helvering*, um dado resultado no final de uma reta não é diferente de um resultado que segue caminho cheio de desvios (ESTADOS UNIDOS, 1938).

O primeiro deles se relaciona com os casos em que há um compromisso vinculante entre as etapas. Verifica-se se, à época em que a primeira transação foi celebrada, havia o compromisso do contribuinte para a realização da etapa posterior intermediária. A utilização do presente teste proíbe a utilização da doutrina da operação-etapa, a menos que uma transação possa ser caracterizada como “primeiro passo”, expondo o elo vinculante à realização das etapas subsequentes.

Em outras palavras, se houve um momento durante a série de transações, no qual as partes não estavam comprometidas com as etapas posteriores, as etapas *não sucumbem* com base no presente teste. O teste do compromisso vinculante tem por finalidade atribuir segurança na atividade do planejamento tributário, apresentando-se como a mais rigorosa limitação à aplicação da doutrina da transação-etapa

O teste do resultado final é particularmente relevante nos casos que envolvem uma série de transações, designadas e executadas como partes de um único plano; com o escopo de atingir um certo resultado. De acordo com o presente teste, as séries de etapas próximas e interrelacionadas dentro de um determinado plano são apenas meios pelos quais o plano se executa e não serão separadas. O teste do resultado final combina eventos ou etapas separadas que aparentam ser componentes de uma ação empreendida para atingir um particular resultado. Sob tal perspectiva, fases distintas serão integradas se elas fizerem parte de um único esquema disposto a atingir um único resultado. O teste do resultado final é o mais frequentemente invocado para a aplicação da doutrina da transação-etapa.

De acordo com o teste da interdependência, etapas distintas serão desconsideradas se, mediante interpretação razoável de fatos objetivos, forem interdependentes uma das outras. Dito de outro modo, aplica-se a doutrina da transação-etapa quando as etapas forem tão dependentes entre si que as relações jurídicas de uma transação teriam sido infrutíferas sem a completude da série de transações. O presente teste tem sido aplicado frequentemente em casos envolvendo operações corporativas. De acordo com KEINAN (2007, p. 55), o teste da interdependência se diferencia do teste do resultado final em um aspecto importante, ainda que sejam complementares: enquanto o primeiro foca na questão objetiva de saber se uma etapa possui sentido independentemente das demais, o último concentra sua análise na subjetividade do desejo das partes em conectar uma certa etapa a uma determinada transação.

Em suma, deve-se aplicar a doutrina da substância sobre a forma quando a motivação do contribuinte for unicamente a elisão fiscal, com base nas definições e métodos trazidos.

3 CONCLUSÃO

Analisou-se, portanto, que as doutrinas judiciais tributárias norte-americanas foram todas desenvolvidas no âmbito jurisprudencial, a partir do estudo de casos práticos. O fundamento de sua aplicação reside na lógica do sistema tributário e na interpretação de seus princípios essenciais.

É indiscutível que o direito norte-americano tem influenciado ao longo da história diversos ramos do direito brasileiro. Para além da influência oriunda do constitucionalismo e do federalismo norte-americano, o Brasil tem também feito uso de diversas doutrinas judiciais americanas, independentemente de posituação no ordenamento pátrio.

À guisa de exemplo, cite-se as conhecidas: teoria processual penal dos frutos da árvore envenenada (*fruits of the poisonous tree*), a teoria civil da desconsideração da pessoa jurídica (*disregard of legal entity*); a teoria constitucional dos poderes implícitos (*implied powers*); todas muito bem recebidas por nossos tribunais superiores.

E tal adoção, nas mais diferentes áreas, é feita porque as doutrinas judiciais americanas são desenvolvidas a partir de raciocínio lógico-sistemático, relacionado à compreensão dos princípios gerais do direito, como expressão de bom senso e justiça. Por tal motivo, não necessitam que estejam imprescindivelmente positivadas no direito pátrio.

Nesse sentido, considerando os fundamentos e origens das doutrinas judiciais tributárias americanas, pode-se concluir não haver maiores óbices a que tal visão pragmática seja semelhantemente defendida no direito tributário brasileiro, como já ocorre em outros ramos de nosso ordenamento.

REFERÊNCIAS

BURNHAM, William. *Introduction to the law and legal system of the United States*. 4. ed. St. Paul: Thomson/West, 2006.

ESTADOS UNIDOS. Supreme Court of the United States. *Gregory v. Helvering*. 293 U.S. 465, 1935.

_____. Supreme Court of the United States. *Frank Lyon Co. v. United States*. 435 U.S. 561, 1978.

_____. Supreme Court of the United States. *Knetsch v. United States*. 364 U.S. 361, 1960.

_____. Supreme Court of the United States. *Minnesota Tea Co. v. Helvering*. 302 U.S. 609, 1938.

_____. United States Court of Appeals for the Second Circuit. *Goldstein v. Commissioner*. 364 F.2d 734, 1966.

_____. United States Court of Appeals for the Seventh Circuit. *McDonald's Restaurants of Illinois, Inc. v. Commissioner*. 688 F.2d 520, 524-25, 1982.

HICKS, Timothy R. Government Victories Using the Economic Substance Doctrine: A Changing of the Tide in Tax Practice? *Cumberland Law Review*, Birmingham, v. 38. p. 101-138, 2009.

KEINAN, Yoram. It Is Time for The Supreme Court to Voice Its Opinion on Economic Substance. *Houston Business and Tax Law Journal*, Houston, v. 7. parte 1, 2006. Disponível em: <http://www.hbtlj.org/v07p1/v07p1_keinan.pdf>. Acesso em; 19 set. 2011.

_____. Rethinking The Role of the Judicial Step Transaction Principle and a Proposal for Codification. *Akron Tax Journal*, Akron, v. 22. p. 45-99, 2007.

REINHART, Susan M. *Strategies for Legal Case Reading e Vocabulary Development*. Ann Arbor: University of Michigan Press, 2007.

SCHNEIDER, Daniel M. Use of Judicial Doctrines in Federal Tax Cases Decided by Trial Courts, 1993-2006: A Quantitative Assessment. *Cleveland State Law Review*, Cleveland, v. 57. p. 35-75, 2009.

WAIZER, Harry. Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability. *Fordham Law Review*, Nova Iorque, v. 49. p. 1078-1096, 1981. Disponível em: <<http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol49/iss6/7>>. Acesso em: 19 set. 2011.