

FRAUDE À LEI, ABUSO DO DIREITO E ABUSO DE PERSONALIDADE JURÍDICA EM DIREITO TRIBUTÁRIO – DENOMINAÇÕES DISTINTAS PARA O INSTITUTO DA EVASÃO FISCAL.

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO

Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ
Doutor em Direito Público
Presidente Honorário da ABRADT
Vice-Presidente da ABDF
Membro da IFA
Advogado

1. Intróito.

Honrosamente convidado pelo Dr. Douglas Yamashita para participar desta obra coletiva, que se apropósito para importantes questionamentos que temos enfrentado atualmente em nosso Direito Tributário, tratarei do alcance da intitulada fraude à lei e dos abusos de direito e de personalidade jurídica com o fito de evadir-se ao pagamento de tributos.

A exposição será feita no bojo das respostas às perguntas formuladas pelo organizador do livro, as quais ofertamos à transcrição:

- 1) Levando em conta, positiva ou negativamente, o RE nº 40.518/BA sobre seguro misto, dotal e de vida, é admissível no ordenamento jurídico brasileiro atual a fraude a lei tributária? Por quê?
- 2) Considerando, positiva ou negativamente, o Acórdão 106-14.244 do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e o superveniente art. 129 da Lei nº 11.196/05, é admissível no ordenamento jurídico pátrio atual o abuso de personalidade jurídica, sujeita à desconsideração para fins tributários? Por quê?
- 3) Reprovando ou aprovando os Acórdãos CSRF/01-01.857 e CSRF/01-02.107 do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, opine sobre os limites legais da incorporação às avessas para fins de compensação de prejuízos fiscais.

Passemos, sem maiores delongas, às respostas aos questionamentos realizados.

2. A dita “fraude à lei tributária”. Análise do RE nº 40.518/BA.

2.1. Síntese do caso.

Nos autos do recurso extraordinário nº 40.518/BA, o Supremo Tribunal Federal, nos idos de 1961, assentou pela existência de fraude à lei em

um caso no qual um contribuinte contratou seguro de vida às vésperas do encerramento do ano-calendário para fins de apuração do IRPF e, logo em seguida – após deduzir da base de cálculo do IR o montante pago a título de prêmio para obtenção da respectiva apólice – desfez o contrato com a seguradora. Entendeu o STF que o ato fora praticado com fraude à lei, tendo o acórdão sido ementado da seguinte forma:

“Imposto de renda. Seguro de vida feito pelo contribuinte para furta-se ao pagamento do tributo. Fraude à lei.

Além da primeira categoria de fraude à lei, consistente em violar regras imperativas por meio de engenhosas combinações cuja legalidade se apóia em outros textos, existe uma segunda categoria de fraude no fato do astucioso que se abriga atrás da rigidez de um texto para fazê-lo produzir resultados contrários ao seu espírito.

O problema da fraude à lei é imanente a todo ordenamento jurídico, que não pode ver, com indiferença, serem ilididas, pela malícia dos homens, as suas imposições e as suas proibições.

Executivo fiscal julgado procedente.”

A nosso sentir, julgou o STF de modo acertado, pois, em verdade, o contribuinte praticou um ato simulado, no qual havia divergência patente entre sua vontade juridicamente manifestada (contratação de seguro de vida) e o objetivo realmente almejado (redução do IR a pagar, com resolução do contrato de seguro imediatamente após a apuração da base tributável do imposto sobre a renda).

2.2. As definições de elisão e evasão fiscal.

A doutrina pátria distingue os institutos da elisão (economia lícita de tributos, por alguns denominada “elusão”) e da evasão fiscal (ilícita). Conforme entendimento dominante, elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a obter-se legítima economia de tributos, seja impedindo-se o acontecimento do fato gerador, seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou simplesmente reduzindo-se o montante de tributo a pagar. Já evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos. Infere-se, portanto, a existência de dois critérios para diferenciação dos institutos, a saber:

- *Critério cronológico:* a elisão ocorre sempre antes da realização *in concreto* da hipótese de incidência tributária. Já a prática da evasão se dá juntamente com a ocorrência do fato gerador, ou após esta. Como a o-

brigação de pagar tributo é *ex lege*, o crédito tributário a favor do Estado surge tão-somente com a ocorrência do fato gerador. Desse modo, caso se evite a realização do fato previsto na norma jurídica, não haverá como tributar o contribuinte, pois este não terá praticado o ato que a lei qualifica como gerador do dever de pagar tributo. Daí se dispor que os atos elisivos (lícitos) deverão sempre preceder à ocorrência da hipótese de incidência *in concreto*.

Entretanto, há hipóteses nas quais a evasão fiscal antecede a efetiva incidência da norma tributária. O caso clássico do comerciante que emite notas fiscais adulteradas e somente após promove a saída da mercadoria de seu estabelecimento é típico exemplo das falhas existentes ao empregar-se somente o critério temporal para diferenciação dos institutos. Ciente disso, a doutrina tradicional considera, além do aspecto cronológico, o da legitimidade dos meios utilizados para correta caracterização da elisão ou evasão fiscal, como se verá a seguir.

- *Licitude dos meios utilizados*: consoante mencionado, juntamente ao aspecto temporal deve-se analisar a acordância ou não dos atos praticados pelo contribuinte com o ordenamento jurídico vigente. Na elisão fiscal são utilizados meios sempre lícitos, ao passo que na evasão empregam-se meios ilegítimos, como a fraude, sonegação e simulação. Diante dos princípios da legalidade e especificidade conceitual fechada, será lícita toda conduta que busque a economia de impostos, desde que não vedada pelo legislador. É interessante notar que os conceitos internacionais de elisão (*tax avoidance*) e evasão (*tax evasion*) baseiam-se estritamente na legitimidade dos meios utilizados para o não pagamento de tributos. Conforme o *International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD*¹:

“Elisão fiscal. Este termo é utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, como quando é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário.

¹ IBFD. *International Tax Glossary*. Amsterdam: IBFD, 1988, pp. 22 e 101.

Original: “*Tax avoidance. This term is used to denote the reduction of tax liability by legal means. It often has pejorative overtones, where for example it is used to describe avoidance achieved by artificial arrangements of personal or business affairs to take advantage of loopholes, anomalies or other deficiencies of tax law. (...) In contrast with avoidance, tax evasion is the reduction of tax by illegal means.*”

“*Tax evasion. The term applied to the avoidance of tax by unlawful means, including the omission of taxable income or transactions from tax declarations, or the reduction of the amount properly due by fraudulent misstatement or misrepresentation.*”

(...). *Em contraste com a elisão, a evasão fiscal é a redução de impostos obtida por meios ilícitos.*”

“*Evasão Fiscal. Este termo é aplicado para a economia de impostos atingida por meios ilegais, incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos.*”

É clara a associação da *tax evasion* à sonegação (ocultação de renda tributável ou de transações realizadas) e à fraude (redução da quantia devida por meios fraudulentos), enquanto *tax avoidance* refere-se à utilização de meios legítimos – aproveitando-se inclusive de lacunas na lei – para alcance da economia de tributos.

Denota-se do exposto que é a partir da junção de ambos os critérios (cronológico e licitude dos meios) que será, efetivamente, realizada a distinção entre os atos que correspondem à elisão fiscal e aqueles que traduzem uma prática ilícita (evasão fiscal). Esta última (evasão) é caracterizada pelas seguintes práticas:

- *Sonegação*: ocultação (de rendimentos na declaração de imposto de renda, *verbi gratia*) que leva ao pagamento de tributo a menor.
- *Fraude*: do latim *fraudis* (má-fé, engano), corresponde a atos tais como adulteração ou falsificação de documentos, através dos quais o contribuinte furta-se ao pagamento de tributo devido por lei.
- *Simulação*: pode ser absoluta (finge-se o que não existe) ou relativa (dissimulação: sob o ato ou negócio praticado jaz outro negócio, oculto, que corresponde à real vontade das partes).

Caso típico de dissimulação é o da compra e venda de imóvel ocultada pela celebração de um contrato de sociedade. Nesse caso, o objetivo das partes é lesar o Fisco, uma vez que a dissolução societária – na qual aquele que entrou com o dinheiro sai com o imóvel e vice-versa – não é tributada pelo ITBI, à luz da imunidade prevista no art. 156, §2º, I da Constituição da República de 1988². Nessa hipótese, o negócio aparente é a formação de uma

² CR/88:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II – transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física (...);

(...)

§2º. O imposto previsto no inciso II:

I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos

sociedade, ao passo que a verdadeira intenção das partes é transferir a propriedade do imóvel sem pagamento do imposto devido. Há, dessarte, clara divergência entre a *intentio facti* (compra e venda do imóvel) e a *intentio juris* (celebração de contrato de sociedade temporário para evitar a incidência do imposto), típica da dissimulação.

Por outro lado, a elisão fiscal (lícita) é instrumento da maior utilidade, tanto para pessoas naturais como – e principalmente – para jurídicas, podendo assumir as seguintes formas:

- Elisão induzida pela lei: o próprio ordenamento jurídico contém disposições no sentido de reduzir a tributação de empresas que atendam a certos requisitos, sendo estes, via de regra, exigidos em prol do interesse nacional ou regional. São os casos de isenções concedidas a empresas instaladas em regiões pouco desenvolvidas (v.g., Zona Franca de Manaus).
- Elisão por lacuna na lei: esta é a típica elisão fiscal, que encontra forte resistência do Fisco e de certas correntes doutrinárias. Como a Carta Magna prevê que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, a existência de lacuna nesta última possibilita ao contribuinte utilizar-se de eventuais “falhas legislativas” para obter economia de tributos. Em regra, o faz mediante a prática dos denominados negócios jurídicos indiretos, assim chamados por terem finalidade atípica (redução do ônus tributário). Não há, entretanto, que se confundir negócio indireto com simulação. Nesta, a *intentio facti* diverge da *intentio juris*. A particularidade do negócio jurídico indireto é que as partes o praticam visando ao alcance de fim que não é, normalmente, típico ao negócio celebrado. RUTNÉA GUERREIRO³ esclarece a natureza da referida figura jurídica:

“Negócio indireto é, então, aquele ao qual as partes recorrem e a cuja forma e disciplina se submetem com o objetivo de alcançar, consciente e consensualmente, finalidades lícitas outras das que lhe são típicas, e que se caracteriza por ser:

- *verdadeiramente querido pelas partes;*
- *utilizado para alcançar um fim diverso daquele que é típico do negócio adotado;*

decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;”

³ GUERREIRO, Rutnéa Navarro. *Planejamento Tributário: os Limites de Licidade e Illicitude*. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998, p. 155.

- realizado segundo a forma e a disciplina jurídicas próprias do negócio adotado, às quais se sujeitam as partes, suportando todos os seus efeitos.”

2.3. Aplicação dos institutos ao caso concreto.

No processo objeto de análise pelo STF no RE nº 40.518/BA, está-se diante de verdadeira evasão fiscal. Afinal, o contribuinte do IRPF – visando a reduzir a base tributável do imposto – adquiriu um seguro de vida (cujo prêmio era dedutível do IR) e desfez o contrato poucos dias depois. Neste caso, há clara divergência entre a *intentio juris* – juridicamente manifestada pela contratação de um seguro – e a *intentio facti* – consistindo esta na redução do IR devido, mediante a utilização de expediente inicialmente lícito (posto que previsto em lei), porém mediante ato fraudulento (celebração de contrato e seu desfazimento poucos dias após a apuração do imposto a pagar).

Para nós, é equivocado falar-se em “fraude à lei”. Ou a conduta é lícita (e se está diante de elisão) ou é ilícita (e, portanto, se trata de evasão). O instituto da “fraude à lei” tem sido tratado por parte da doutrina nacional como uma autorização para que a fiscalização desconsidere atos ou negócios jurídicos lícitos caso o único objetivo dos mesmos seja a economia de impostos. Trata-se de verdadeira “importação” de instituto europeu, que é adotado, *v.g.*, no art. 24 da Lei Geral Tributária Espanhola, *in verbis*:

“(…) para evitar a fraude à lei se entenderá que não existe extensão do fato gerador quando se gravem fatos, atos ou negócios com o propósito de eludir o pagamento do tributo, amparando-se no texto de normas ditadas com distinta finalidade, sempre que produzam um resultado equivalente e derivado do fato gerador (...). A fraude à lei não impedirá a aplicação da norma tributária elidida nem dará lugar ao nascimento das vantagens fiscais que se pretendia obter.”

A “fraude à lei”, como se deduz do dispositivo, consiste na adoção da teoria do *business purpose test*, ou teste da finalidade negocial, segundo a qual o ato jurídico – ainda que perfeitamente lícito – que tenha por escopo unicamente reduzir a carga tributária deve ser desconsiderado em seus efeitos, para fins de tributação plena e mais gravosa⁴. Mesmo na Espanha – país cuja

⁴ Vale conferir a definição do IBFD de teste da finalidade negocial (instituto do direito anglo-saxônico):

“Teste da finalidade negocial. O teste da ‘finalidade negocial’ é utilizado em certos países como uma arma contra esquemas de elisão fiscal. Esquemas artificiais que criam circunstâncias nas quais nenhum ou um mínimo montante de tributos será devido poderão ser desconsiderados caso não sirvam a uma finalidade negocial.” (IBFD. *International Tax Glossary*. Amsterdam: IBFD, 1988, p. 38)

tributação é infinitamente mais racional que a brasileira – o dispositivo encontra resistências, incorrendo na abalizada censura, dentre outros, de GARCÍA NOVOA. Assevera o Professor espanhol, com propriedade, que o art. 24 da LGT “*vem significando um poderoso instrumento em mãos da Administração, para exigir excepcionalmente o tributo por analogia. Se trata de um mecanismo que leva a que, ante a não realização do fato gerador e senão de um fato equivalente, tal fato equivalente possa gravar-se constituindo um exemplo da aplicação dos tributos por analogia.*”⁵

Assim é que a dita “fraude à lei”, ou mesmo o “abuso do direito”, se aplicados no Brasil tal como o são na Europa, constituirão em autorização expressa para exigência de tributo por analogia, o que é absolutamente inadmissível.

A estruturação dos negócios jurídicos de modo a arcar-se com menor ônus tributário, utilizando-se de formas legais (não vedadas pelo ordenamento jurídico) é prática comezinha das empresas. O planejamento tributário é inclusive dever dos administradores de sociedades anônimas, conforme se infere do disposto na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, *in verbis*:

“Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.”

Assim, a prévia estruturação das atividades empresariais com o fito de pagar menos tributos – planejamento tributário – é não somente direito de todos como dever inarredável daqueles a quem foi confiada a administração de sociedades anônimas, que devem gerir a poupança popular tão bem como o fazem com seu próprio patrimônio. Isso implica em, sempre que possível, permitir que a Fazenda Pública se apodere da quantia mínima do capital social

Original: “*Business purpose test. The ‘business purpose’ test is used in certain countries as a weapon against tax avoidance schemes. Artificial schemes which create circumstances under which no or minimal tax is levied, may be disregarded if they do not serve a business purpose.*”

⁵ NOVOA, César García. *Notas en torno de la necesaria supresión del instituto del fraude de ley en materia tributaria en la legislación española*. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 13. Belo Horizonte: Del Rey, nov.-dez. 2001.

empregado nos negócios da companhia. A definição de HELENO TÔRRES⁶ para o instituto é lapidar:

“Com a expressão ‘planejamento tributário’ deve-se designar (...) a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos.”

A posição contrária à exposta é defendida pelos que pugnam por uma interpretação econômica do direito tributário, ou seja, pela consideração dos atos e negócios jurídicos para fins de tributação conforme os efeitos econômicos que produzam. Trata-se, destarte, de ater-se tão-somente à *intentio facti* (relação econômica ocorrente entre as partes), deixando em segundo plano a *intentio juris* (forma negocial adotada para alcance dos fins propostos). Dita teoria surgiu no início do século XX, ao ser introduzida no art. 9º do Código Tributário Alemão de 1919, sendo sua criação atribuída a ENNO BECKER. Geradora de forte insegurança jurídica, serviu de apoio ao regime nazista que imperou na Alemanha no segundo quartel do século passado. Facultava-se ao Estado-Administrador a desconsideração de atos praticados pelos contribuintes quando estes possuíam o intuito único de economizar tributos. Caso não existissem outras razões para a celebração de determinados negócios que não a redução da carga tributária, tais atos não eram considerados válidos.

A influência da interpretação econômica de ENNO BECKER faz-se visível também no direito anglo-saxão, no qual prevalece o já citado teste da finalidade negocial (*business purpose test*).

A definição *supra* denota o aspecto lícito das operações – fala-se em elisão fiscal, e não em evasão – que se busca tributar com a aplicação do teste da finalidade negocial.

Ditas teorias (interpretação econômica e *business purpose test*), em que pese não serem aceitas pela maioria da doutrina nacional, encontraram adeptos de peso entre nossos juristas, tais como AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO e RUY BARBOSA NOGUEIRA, dentre outros. Em nome da igualdade da tributação, consubstanciada nos princípios constitucionais da isonomia (art. 5º, *caput* da CR/88) e capacidade contributiva (art. 145, §1º da CR/88), pugnam os defensores da interpretação econômica pela ilicitude dos negócios jurídicos indiretos. Segundo eles, a segurança jurídica em matéria tributária, que se revela especialmente protegida face aos princípios constitucionais da legalidade (art.

⁶ TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

5, II; art. 150, I da CR/88) e especificidade conceitual fechada, não seria afetada pela consideração econômica da lei tributária.

É justamente essa tensão entre isonomia e segurança jurídica que revela a problemática enfrentada pelos adeptos do *business purpose test* e por aqueles que a este se contrapõem.

Por outro lado, a maior parte dos doutrinadores nacionais sustenta, em bases sólidas, a inaplicabilidade da consideração econômica da lei tributária ao direito brasileiro.

Efetuando-se uma interpretação sistemática da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, restam claras as razões pelas quais a interpretação econômica não encontra guarida no direito tributário pátrio. O princípio da legalidade, de cunho constitucional, é previsto no art. 5º, II da Carta Magna de forma genérica e, especificamente no que tange à lei tributária, no inciso I do art. 150 do mesmo diploma. Este se desdobra em três outros princípios: o da reserva absoluta de lei formal, o da estrita legalidade e o da especificidade conceitual fechada. Assim, somente lei em sentido formal e material pode instituir ou majorar tributos.

Além disso, o princípio da especificidade conceitual fechada implica na inexistência de lacunas no direito tributário, ou seja: se não há lei prevenindo a incidência do tributo em razão da ocorrência de determinado fato, não se pode em nenhuma hipótese tributá-lo, pois o fato gerador da obrigação tributária é previsto, à semelhança do que ocorre com os tipos penais, de forma específica e individualizada, em um conceito fechado.

A especificidade conceitual fechada é reforçada por previsões contidas no próprio Código Tributário Nacional. Afinal, o art. 108, §1º do CTN veda a aplicação da analogia para cobrança de tributos. Na mesma linha, o art. 110 determina que os institutos, conceitos e formas de direito privado previstos nas Constituições (Federal e dos Estados-membros) e nas Leis Orgânicas dos Municípios não poderão ser alterados pela lei tributária para definição ou limitação de competências.

Nem mesmo a tentativa de introdução de uma norma geral antielisiviva no Brasil (parágrafo único do art. 116 do CTN, nele acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001) logrou êxito, face à posição já consagrada pela Constituição Federal e pelo próprio Código Tributário Nacional, no sentido de se exigir lei expressa para legitimar a cobrança de exações fiscais, o que torna nosso sistema jurídico incompatível com a edição de norma

que permita a tributação de situações com base na intenção do contribuinte, e não nos atos efetivamente praticados por ele, afastando qualquer possibilidade de aplicação do *business purpose test* e da interpretação econômica do direito tributário. Outrossim, a própria redação conferida ao dispositivo não tem o condão de transformá-lo em norma geral antielisiva, restando claro, pela sua simples leitura, que se trata de norma que visa a evitar a evasão fiscal, que ocorre através da simulação ou dissimulação. É ver:

“Art. 116. (...).

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá 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, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária.”

A desconsideração dos atos jurídicos autorizada pelo dispositivo limita-se àqueles em que o contribuinte visa a dissimular a ocorrência do fato gerador. Dissimulação, já se viu, é a prática de negócio para ocultar outro (há divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*). Não se confunde, portanto, com o planejamento tributário (como no caso onde o empresário opta pelo *leasing* ao invés da compra e venda, unicamente por razões fiscais).

Assim, pode-se concluir que o aresto em questão (RE nº 40.518/BA) tratou do tema de forma correta. Apesar de ter utilizado a denominação “fraude à lei”, o STF interpretou-a – como não poderia deixar de ser – como verdadeira evasão fiscal, que pressupõe atos simulados e que deve ser reprimida por nossas Cortes, como o fez com acerto o Pretório Excelso no caso que vimos de ver.

3. A desconsideração da personalidade jurídica para fins de exigência tributária.

3.1. O caso e o dispositivo de lei *sub examine*.

No segundo caso cuja análise nos é proposta, o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda julgou procedente (nesta parte) autuação que desconsiderava a existência de uma sociedade civil de prestação de serviços profissionais para tributar a pessoa física de seu principal sócio.

A empresa possuía contrato firmado com um clube de futebol, no qual se previa a prestação – pelo principal sócio e em caráter personalíssimo – dos serviços de treinamento da equipe profissional e de supervisão de todas as equipes amadoras desse mesmo clube.

A fiscalização – no que teve o posterior aval do Conselho de Contribuintes – entendeu que, por se tratar de uma prestação de serviços em caráter *intuitu personae*, os rendimentos não poderiam ser auferidos pela sociedade, mas sim pela pessoa física do técnico (implicando, dessarte, em uma carga tributária significativamente superior àquela das pessoas jurídicas). Vale conferir, para tanto, os seguintes trechos da ementa do acórdão nº 106-14.244, da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes Federal:

“IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS. São rendimentos da pessoa física para fins de tributação do Imposto de Renda aqueles provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos, funções e quaisquer proventos ou vantagens percebidos tais como salários, ordenados, vantagens, gratificações, honorários, entre outras denominações.

(...)

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. Devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício.”

Ou seja: no caso apresentado, o Conselho reclassificou as receitas auferidas pela sociedade em decorrência do contrato de treinamento *intuitu personae* firmado com o clube futebolístico, tratando-as como se tivessem sido auferidas pela pessoa física de seu principal sócio (que estava obrigado a treinar pessoalmente o time principal), descontando dos valores exigidos aqueles já pagos pela PJ a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Em razão de casos como o acima (julgado contra o contribuinte por apertada maioria, ressalte-se), o legislador federal houve por bem editar o seguinte dispositivo (no bojo da Lei nº 11.196/05, fruto da conversão da MP do bem):

“Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil.”

O art. 50 do Código Civil, ao qual o artigo se refere, dispõe que *“em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da par-*

te, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.

De todo modo, tal dispositivo, a nosso sentir, sequer seria necessário, haja vista que nunca houve dúvidas acerca da legitimidade da formação de sociedades para a prestação de serviços intelectuais, de cunho personalíssimo. As empresas legalmente constituídas para consecução dessas atividades (sociedades de engenheiros, jornalistas, arquitetos, artistas, advogados, *et cetera*) nunca puderam – e efetivamente não podem – ser descaracterizadas pelos agentes fiscais da SRF ou da SRP ao argumento de que o serviço prestado pelos profissionais aos seus contratantes seria regido pelas normas da CLT, com todos os reflexos trabalhistas e tributários daí decorrentes. Isso porque:

- (a) a presunção de existência de vínculo empregatício é de competência tão-somente do juiz do trabalho;
- (b) a desconsideração de personalidade jurídica somente pode ser levada a cabo pelo Judiciário, presentes os requisitos legais para tanto;
- (c) a Constituição de 1988 assegura a liberdade de empreender e contratar (art. 170);
- (d) o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (invocado pela fiscalização para tributar as sociedades de prestação de serviços intelectuais como se a renda fosse auferida pelas pessoas físicas que as integram) não permite a desconstrução de situações jurídicas consolidadas, mas apenas – e tão-somente – a desconsideração de atos ou negócios jurídicos simulados (o exercício dessa competência depende, ainda, de lei ordinária definindo os procedimentos para sua execução, a qual ainda não foi editada);
- (e) o art. 149, VII do Código Tributário Nacional (no qual as fiscalizações federal e previdenciária se arrimam para autuar as pessoas físicas integrantes das sociedades em análise) somente se aplica nos casos de indubitável ocorrência de fraude, dolo ou simulação, o que, obviamente, não é empregável às sociedades prestadoras de serviços intelectuais constituídas de acordo com a legislação pátria, não podendo ser invocado, portanto, contra as mesmas.

Note-se que, na justificativa de inclusão do artigo em tela na MP que posteriormente foi convertida na Lei nº 11.196/05, o Senado Federal assim

fundamentava a proposta: “os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no art. 170 da Constituição Federal asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de norma interpretativa que norteie a atuação dos agentes da Administração Pública e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria”.

De fato, não existe nenhuma limitação – nem pode existir – a direitos fundamentais, entre eles, o da livre iniciativa, o da auto-organização, o da liberdade de contratar conforme a lei. Limites contra o contribuinte nestas bases significam arbítrio, tirania, confusão, insegurança e incerteza, que devem ser veementemente repelidos no Estado Democrático de Direito.

Nessa toada, o art. 129 da Lei nº 11.196/05 veio bem a propósito. Trata-se de norma dirigida eminentemente aos agentes fiscais, que não devem se olvidar das premissas nele traçadas. A norma não consiste em autorização ou convite à fraude, muito pelo contrário – se existente qualquer ilícito, este deve ser coibido, pelos meios próprios para tanto. No entanto, não cabe à fiscalização previdenciária ou da Receita Federal pretender tributar as sociedades prestadoras de serviços profissionais como se não fossem pessoas jurídicas. Qualquer entendimento diverso – e é justamente por isso que o dispositivo em análise calha à fiveleta – importará em atuação fiscal fora dos limites legais, violando liberdades essenciais garantidas pela Constituição da República. Se não, confira-se.

3.2. A previsão legal para criação de sociedades que visem à consecução de serviços intelectuais.

Serviço intelectual é a atividade realizada por pessoa dotada de determinada cultura científica ou artística⁷. Pelo fato de envolver alto grau de subjetividade, é usualmente prestado em contratos de cunho personalíssimo (*intuitu personae*). O indivíduo que exerce atividades intelectuais pode levar a cabo suas atividades de três formas:

- (a) como empregado de uma instituição, submetendo-se, nesse caso, a todas as regras do Direito do Trabalho;
- (b) como trabalhador autônomo pessoa física, sem vínculo empregatício com qualquer de seus contratantes;

⁷ Nesse sentido é a lição de BARROS, Alice Monteiro de. *Curso de Direito do Trabalho*. São Paulo: LTr, 2005, p. 256.

(c) como integrante de sociedade (empresária ou simples, sendo mais usual esta última modalidade), prestadora de serviços intelectuais.

No primeiro caso (trabalho como empregado), a CLT regerá a prestação dos serviços intelectuais ao empregador. Estarão presentes os requisitos necessários à conformação da relação de trabalho, a saber:

- (a) trabalho por pessoa física;
- (b) personalidade;
- (c) não-eventualidade;
- (d) onerosidade;
- (e) subordinação ao poder hierárquico do empregador.

A segunda opção para consecução dos serviços intelectuais é a sua prestação por profissional autônomo, sem vínculo empregatício (*rectius*: sem que estejam presentes os cinco requisitos acima citados). Nesse caso, entretanto, o profissional é pessoa física e recolherá todos os tributos devidos (imposto de renda e contribuições previdenciárias) como tal.

Por fim, a última opção – que tem sido a mais comumente utilizada pelos prestadores de serviços intelectuais – é a constituição de sociedades para a consecução dessas atividades.

O atual Código Civil distingue as sociedades em empresárias (que têm por objeto o exercício de atividade própria de empresário, sujeita a registro) e simples, que seriam as demais sociedades⁸.

As empresárias devem obrigatoriamente organizar-se sob a forma de sociedade em nome coletivo, em comandita simples, limitada, anônima ou em comandita por ações. Já as sociedades simples *podem* revestir a roupagem de qualquer tipo de sociedade empresária (ressalvada a existência de disposição legal que, para o exercício de certa atividade, imponha a constituição de sociedade segundo determinado tipo). Não assumindo a forma de sociedade empresária, a sociedade simples será regida pelas regras que lhe são próprias, postas nos arts. 997 a 1.038 do NCC.

As sociedades simples têm sido aquelas preferencialmente adotadas pelos prestadores de serviços intelectuais, haja vista que são as que mais se adequam à natureza personalíssima desses serviços.

O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), a seu turno, também disciplina as sociedades prestadoras de serviços *profissio-*

⁸ As sociedades anônimas deverão ser sempre sociedades empresárias, por força de disposição expressa da Lei das S/As.

nais (que se enquadram, em sua totalidade, dentre os serviços denominados intelectuais⁹). É ver:

“Art. 647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º, Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei nº 7.450, de 1985, art. 52, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º).”

Na mesma toada dispõe a IN/SRP nº 03/2005:

“Art. 148. A contratante fica dispensada de efetuar a retenção e a contratada de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, na fatura ou no recibo, quando:

(...)

III – a contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do art. 146, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou outros contribuintes individuais.

(...)

§3º. Para fins do disposto no inciso III do caput, são serviços profissionais regulamentados pela legislação federal, dentre outros, os prestados por administradores, advogados, aeronautas, aeroviários, agenciadores de propaganda, agrônomos, arquitetos, arquivistas, assistentes sociais, atuários, auxiliares de laboratório, bibliotecários, biólogos, biomédicos, cirurgiões dentistas, contabilistas, economistas domésticos, economistas, enfermeiros, engenheiros, estatísticos, farmacêuticos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, geógrafos, geólogos, guias de turismo, jornalistas profissionais, leiloeiros rurais, leiloeiros, massa-

⁹ O §1º do art. 647 do RIR/99 estipula os serviços considerados profissionais (dentre os quais não estão a atividade artística e a jornalística, a nosso sentir, por uma falha na regulamentação pelo Decreto). A totalidade dos mesmos, como se pode deduzir da relação, é composta de serviços intelectuais. Confira-se:

“Art. 647. (...).

(...)

§ 1º. Compreendem-se nas disposições deste artigo os serviços a seguir indicados:

1. administração de bens ou negócios em geral (exceto consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens); 2. advocacia; 3. análise clínica laboratorial; 4. análises técnicas; 5. arquitetura; 6. assessoria e consultoria técnica (exceto o serviço de assistência técnica prestado a terceiros e concernente a ramo de indústria ou comércio explorado pelo prestador do serviço); 7. assistência social; 8. auditoria; 9. avaliação e perícia; 10. biologia e biomedicina; 11. cálculo em geral; 12. consultoria; 13. contabilidade; 14. desenho técnico; 15. economia; 16. elaboração de projetos; 17. engenharia (exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas); 18. ensino e treinamento; 19. estatística; 20. fisioterapia; 21. fonoaudiologia; 22. geologia; 23. leilão; 24. medicina (exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro); 25. nutricionismo e dietética; 26. odontologia; 27. organização de feiras de amostras, congressos, seminários, simpósios e congêneres; 28. pesquisa em geral; 29. planejamento; 30. programação; 31. prótese; 32. psicologia e psicanálise; 33. química; 34. radiologia e radioterapia; 35. relações públicas; 36. serviço de despachante; 37. terapêutica ocupacional; 38. tradução ou interpretação comercial; 39. urbanismo; 40. veterinária.”

gistas, médicos, meteorologistas, nutricionistas, psicólogos, publicitários, químicos, radialistas, secretárias, taquígrafos, técnicos de arquivos, técnicos em biblioteconomia, técnicos em radiologia e tecnólogos.” (grifamos)

Note-se que o caráter personalíssimo dos serviços prestados pelos integrantes das sociedades em análise é reconhecido por norma da própria Secretaria da Receita Previdenciária, acima transcrita.

Também a Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, trata das pessoas jurídicas dedicadas à prestação de serviços intelectuais (ao dispor que ditas sociedades não poderão optar pelo SIMPLES):

*“Art. 9º. Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:
(...)*

XIII – que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida;” (grifamos)

Outrossim, a legislação federal é ainda expressa ao prever a necessidade de retenção na fonte de tributos quando da realização de pagamentos por pessoa jurídica para outra pessoa jurídica prestadora de serviços profissionais¹⁰ (*rectius*: intelectuais), do que se deduz a possibilidade plena e amparada em lei de prestação de serviços intelectuais, cujo caráter personalíssimo lhes é inerente, por meio de sociedades legalmente constituídas.

Assim, resta indubitável que o prestador de serviços intelectuais poderá atuar como empregado, como sócio de sociedade simples ou empresária. Todas essas formas jurídicas são admitidas por lei e, ainda, pela jurisprudência de nossos Tribunais Superiores.

3.3. A liberdade de contratar e a negativa da mesma ao se desconsiderar sociedades legalmente constituídas para a prestação de serviços intelectuais.

¹⁰ Nesse sentido, confira-se o que dispõe a Lei nº 10.833/03:

“Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado (...) pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.”

A liberdade de contratar e adotar a forma negocial que mais interesse ao profissional é expressamente assegurada pela Constituição de 1988, que dispõe:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

II – propriedade privada;

(...)

IV – livre concorrência;

(...)

VIII – busca do pleno emprego;

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

O livre exercício da atividade econômica não pode, sob nenhuma hipótese, ser obstaculizado, já tendo sido inclusive sumulado pelo STF o entendimento de que *“ao contribuinte em débito, não é lícito à autoridade proibir que adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”* (Súmula 547).

Assim é que, seja como empregado, autônomo ou pessoa jurídica (sociedade simples ou empresária), o prestador de serviço intelectual pode, de forma absolutamente legítima e jurídica, levar a cabo a prestação de seus serviços. Não há qualquer abuso de direito a ser coibido caso o artista ou jornalista opte pela constituição de sociedade – ao contrário, tal opção lhe é facultada e assegurada pela lei e pela Constituição.

O direito de praticar negócios juridicamente lícitos, cujos resultados não sejam proibidos, é assegurado tanto no Direito Privado como no Tributário. Fora daí não há falar em abuso de direito que se remete – isto é verdade – ao clássico abuso de formas do Direito Tributário Alemão, nascido à época do nazismo e por ele combatido pela interpretação dita econômica ou funcional. Para justificar o abuso de direito seus corifeus lançam o dardo além da meta. Entre nós os direitos fundamentais e os direitos individuais nascem do texto constitucional e são limitados pelo texto constitucional (princípio e contra-princípio ou princípio e sua limitação). Está claro que a lei infra-constitucional não pode pôr limite em princípio constitucional nem o intérprete pode mudar-lhe

o conteúdo e os destinatários ativos e passivos. Como já averbamos, não existe nenhuma limitação – nem pode existir – a direitos fundamentais, entre eles, o da livre iniciativa, o da auto-organização, o da liberdade de contratar *secundum legem*. Afora isso, inútil brandir a “ética”, a “razoabilidade”, a “proporcionalidade”. Estas idéias são ideologizadas e idiossincráticas. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade voltam-se em Direito Tributário precisamente contra o legislador e o administrador (e é sob essa ótica que o art. 129 da Lei nº 11.196/05 foi editado).

Em suma: se a lei autoriza a constituição de sociedades pelos prestadores de serviços intelectuais, estes podem se organizar como tais, sendo tal direito resguardado pela própria Constituição de 1988.

De se ressaltar, por derradeiro, que a descaracterização da pessoa jurídica para fins de reconhecimento de uma relação trabalhista subjacente, com todos os consectários dela decorrentes (tributação pelo IR e pelo INSS em alíquotas majoradas), somente pode ser levada a cabo pela Justiça do Trabalho, que possui competência constitucional inarredável para reconhecimento de vínculos empregatícios. Assim, não compete à fiscalização – seja do INSS ou da SRF – desconhecer as formas jurídicas negociais adotadas pelos prestadores de serviços intelectuais para, ao argumento da existência de dissimulação, tributá-los como se houvesse uma efetiva relação de emprego (quando a mesma inexistente no plano jurídico-formal).

3.4. Conclusões.

A nosso sentir, portanto, a decisão do Conselho de Contribuintes Federal consubstanciada no acórdão nº 106-14.244 é equivocada, posto que afronta a liberdade de contratar e não reconhece como lícito um modelo societário que é plenamente válido à luz da legislação pátria, em especial a tributária. O art. 129 da Lei nº 11.196/05, portanto, como norma interpretativa dirigida à fiscalização, deve ser observado pelos fiscais da SRF e da SRP, os quais devem – agora por imperativo legal expresso (a nosso sentir, repise-se, desnecessário) – admitir a validade das sociedades simples e empresárias constituídas para a prestação de serviços intelectuais em caráter personalíssimo.

4. A possibilidade de compensação dos prejuízos da incorporadora com lucros da incorporada. A “incorporação às avessas”.

Os últimos casos apresentados para estudo versam sobre a possibilidade de incorporação, por empresa deficitária, de uma ou mais empresas

superavitárias, viabilizando-se a compensação dos prejuízos fiscais acumulados da incorporadora com os lucros das incorporadas (haja vista que, por vedação legal – art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/1987, incorporado ao RIR/99 em seu art. 514 – a empresa incorporadora não poderá compensar seus lucros com prejuízos das incorporadas¹¹).

Vale conferir as ementas dos acórdãos, ambos da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda:

“IRPJ. ‘INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS’. MATÉRIA DE PROVA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.

A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Se a documentação acostada aos autos comprova de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos autos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes.

Negado provimento ao recurso.” (Acórdão CSRF/01-02.107, Processo nº 11065/001.736-89-26)

“IRPJ. SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO. Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação: não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.” (Acórdão CSRF/01-01.857, Processo nº 10384/001.315/90-91)

Note-se que, no primeiro caso, a CSRF entendeu que havia simulação por parte do contribuinte para que a empresa deficitária incorporasse a superavitária. Isso pode ser constatado no voto do Relator, que assim dispôs (analisando a situação fática que lhe era posta para exame):

“(…) As decisões consubstanciadas nos Acórdãos paradigmas giram em torno do que foi decidido pela Quinta Câmara do Primei-

¹¹ Vale conferir a redação do DL nº 2.341/97:

“Decreto-lei nº 2.341/1987

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.”

De fato, embora a legislação civil e comercial prescreva que a incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações (art. 1.116 do CC/2002 e art. 227 da Lei nº 6.404/1976), a restrição prevista no art. 33 do Decreto-lei 2.341/1987 prevê exceção à regra do direito civil, excluindo da sucessão o direito de compensação de prejuízos fiscais. Por se tratar de norma específica, a previsão contida na legislação tributária sobrepor-se-ia, na hipótese, às regras do direito civil (*lex specialis derogat generalis*).

ro Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão nº 105-2.607, que está assim ementado, na parte em que se discute:

LUCRO REAL. Compensação de prejuízos. Conforme documentação acostada aos autos, verifica-se a legalidade da operação de incorporação de empresa, com a consequente compensação de prejuízos fiscais acumulados da incorporadora, pelo que indevida a exigência tributária.’ (destaquei)

Pela simples leitura da ementa acima transcrita, fica claro que ali se discutiu matéria de prova; nada além disso. E sendo matéria de prova, não se pode generalizar as decisões; cada caso é um caso, devendo ser analisado à luz das provas trazidas aos autos.

(...)

O cerne da questão, portanto, está em saber se houve, ou não, à luz das provas trazidas aos autos, as incorporações preconizadas pela recorrente, isto é, se em todas as operações descritas nos autos, a empresa REXNORD CORRENTES LTDA. foi de fato e de direito incorporada pelas demais pessoas jurídicas envolvidas.

Se essa for a conclusão, deve-se dar provimento ao recurso especial aqui interposto, ao amparo do PN CST nº 10/81, item 5.3: ‘...nada obsta a que a empresa sucessora (...) continue a gozar do direito a compensar seus próprios prejuízos anteriores à data da absorção.

Por outro lado, se se concluir que, in casu, ‘a incorporadora de direito’ sempre foi a ‘incorporada de fato’, deve-se adotar outra decisão, pois todo procedimento estará eivado de artificialidade, a partir de um planejamento tributário, para evitar o pagamento do imposto de renda. (...).

Sob essa ótica – **à luz das provas trazidas aos autos, tal como ocorreu nos Acórdãos paradigmas** – é que os presentes autos devem ser examinados.

(...)

A meu ver, os fatos descritos no relatório não deixam nenhuma dúvida: ‘a empresa rica (...) sistematicamente incorporou de fato as empresas pobres’. Nunca (...) deixou de existir. Extintas foram as outras empresas, cindidas parcialmente e por ela incorporadas.” (destaques no original)

Já no segundo caso a CSRF entendeu estar devidamente provada a incorporação da superavitária pela deficitária, tendo assim fundamentado a sua decisão:

“O presente litígio compreende um daqueles casos conhecidos no Primeiro Conselho de Contribuintes e nesta Câmara Superior, em que uma sociedade menor incorpora outra maior, adotando, em seguida, a denominação da incorporada. A menor – incorporadora – acusa prejuízos compensáveis, ao passo que a maior – incorporada – apresenta, regularmente, lucros tributáveis. Segundo a legislação da época, a incorporadora poderia compensar seus prejuízos com lucros trazidos pela incorporada, a qual, naturalmente, era extinta por força da incorporação.

(...)

Foi assim no caso destes autos. Em 30.04.86 a ALFA incorporou a BETA e, no mesmo dia, mudou sua denominação para BETA. A incorporadora acusava prejuízos. A incorporada, à sua vez, apresentava-se lucrativa. A incorporadora adotou o objeto social da incorporada, a mesma sede, o mesmo exercício social, a mesma diretoria, os mesmos empregados, etc.

(...)

No direito brasileiro, para haver simulação invalidante é necessária a presença de qualquer um dos suportes fáticos dos incisos do art. 102 do Código Civil, mais a intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar regra jurídica (art. 103), ou que se dê tal prejuízo ou violação.

(...)

Não houve algum ato jurídico verdadeiro que pudesse, ou precisasse ser ocultado por outro ato jurídico aparente. Logo, falta pressuposto legal essencial para caracterizar a incorporação da JACOB pela ESTRUTURA como ato simulado, com vício na manifestação da vontade dos respectivos figurantes.

(...)

Se não houve simulação, também não houve fraude a lei, eis que não se violou preceito legal, nem abuso de direito, ou abuso de formas jurídicas, no sentido próprio, isto é, exercício anormal ou irregular do direito, com maldade ou para prejuízo alheio, sem motivo legítimo, sem justa causa, com evidência de dolo ou má-fé.

(...).

O que houve, de fato, foi um negócio jurídico indireto. Diz-se que o negócio jurídico é indireto quando as partes recorrem a um negócio jurídico típico, observando a sua disciplina formal e substancial, para alcançar um fim prático, ulterior, que, normalmente, não é alcançado por meio desse negócio.”

Temos para nós que ambas as decisões são acertadas, em que pesem suas aparentes contradições. Vejamos:

No primeiro caso, uma série de cisões foi realizada para que, posteriormente, as empresas cindidas deficitárias incorporassem as superavitárias. Não houve incorporação pura e simples, mas sim criação artificial de empresas para que, posteriormente, incorporassem ou fossem incorporadas. Nessa hipótese, está-se diante de simulação, é dizer, consecução de um negócio jurídico não desejado (cisão, com criação de novas empresas que nunca existiriam na regular prática empresarial) para praticar-se outro (incorporação às avessas) que possibilitasse a obtenção de economia fiscal.

Já no segundo caso, houve a pura e simples incorporação às avessas, tendo como resultado final a adoção, pela incorporadora, da nomenclatura da incorporada. Aqui não há simulação. O objetivo era transformar duas empresas em uma. Optou-se pela incorporação às avessas, com posterior adoção do nome e objeto social da incorporada, posto que a operação inversa não

traria benefícios fiscais. Não se praticou nenhum ato fraudulento ou que pretendesse lesar o Fisco. Ao contrário: apenas vislumbrou-se a forma mais adequada – do ponto de vista tributário – para que a incorporação fosse efetivada. E tal forma é integralmente respaldada pela jurisprudência administrativa. *Interplures*, vale conferir as ementas dos seguintes acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes Federal:

“IRPJ. INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. GLOSA DE PREJUÍZOS. IMPROCEDÊNCIA.

A denominada ‘incorporação às avessas’, não proibida pelo ordenamento, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas” (Acórdão 107-07596, de 14/04/2004)

“INCORPORAÇÃO ATÍPICA. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. SIMULAÇÃO RELATIVA.

A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada. Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo.

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. *A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.”* (Acórdão 103-21047, de 16/10/2002, grifamos)

Portanto, embora seja vedada a compensação pela incorporadora dos prejuízos sofridos pela incorporada, é possível que os prejuízos da deficitária sejam aproveitados, na hipótese em que ela for a incorporadora de uma empresa superavitária. Está-se diante de lapidar caso de elisão decorrente de lacuna na lei, sobre a qual tratamos no item 2 deste trabalho (e ao qual remetemos o leitor neste ponto, haja vista que as premissas anteriormente estabelecidas apropositam as conclusões postas sobre o acerto dos acórdãos supratranscritos).

5. Conclusões.

À vista do que foi exposto, podemos resumir os seguintes pontos conclusivos:

- (a) no Brasil, por expressa vedação da CR/88 e do CTN, não se admite a aplicação de analogia para cobrança de tributos;
- (b) os institutos da “fraude à lei” e do “abuso do direito”, tal como compreendidos na Europa, permitem a cobrança de tributos por analogia, quando os atos praticados – em que pesem lícitos – tiverem como único escopo a obtenção de economia fiscal (trata-se da adoção da teoria do *business purpose test*, de origem anglo-saxônica);
- (c) aplicar-se, no ordenamento pátrio, a “fraude à lei” europeia é violar a Constituição e o Código Tributário. Não se pode admitir tal medida. Ou a conduta é lícita e teremos elisão fiscal (permitida), ou é ilícita e haverá evasão fiscal (que deve ser coibida). O sentido da “fraude à lei”, no direito brasileiro, assim como do “abuso de formas”, não pode ser distinto da significação conferida à evasão fiscal, a qual já teve seus contornos trabalhados à exaustão tanto pela doutrina como pela jurisprudência;
- (d) importar-se teorias europeias apenas na parte em que prejudicam o cidadão, para aplicação em um ordenamento tributário onde impera a insegurança jurídica e o desrespeito ao contribuinte – o que significa maior risco-País e menor crescimento do PIB – é não somente antijurídico, como também peculiarmente perverso.