*ASPECTOS DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE SOCIETÁRIA EM MATÉRIA FISCAL**

Condorcet Rezende

1. Nota preliminar. 2. O conceito de desconsideração e sua evolução. 3. Aspectos fiscais. 4. Os relatórios nacionais – visão geral. 5. Aspectos internacionais da "desconsideração". 6. Conclusões quanto ao aspecto internacional da "desconsideração".

1. Nota preliminar

1.1 Na qualidade de relator geral do Tema I do XLIII Congresso da International Fiscal Association (IFA), a realizar-se no Rio de Janeiro, em setembro, coube-me a tarefa de elaborar as diretrizes gerais que serviram de guia aos relatórios nacionais e, a partir desses, redigir o relatório geral, que será o documento-base das discussões do tema durante o Congresso.

1.2 Ao preparar o primeiro texto das diretrizes gerais, dele excluí algumas hipóteses que, no meu entender, não configuravam propriamente uma "desconsideração da personalidade societária", tais como a tributação em grupo, casos de não-personificação, responsabilidade solidária ou subsidiária, desconsideração de determinadas transações e não-reconhecimento da personalidade jurídica societária no campo do direito internacional privado.

1.3 Durante as discussões travadas no Conselho Científico Permanente da IFA (CCP), em sua reunião de fevereiro de 1987, em Bruxelas, vários membros daquele órgão manifestaram a preocupação de que os limites excessivamente estreitos em que redigidas as diretrizes gerais poderiam levar à apresentação de um número muito reduzido de relatórios nacionais, considerando-se que em grande número dos países afiliados o tema está ainda nos seus estágios iniciais de desenvolvimento e que, mesmo em países onde ele já é razoavelmente conhecido, permanecem dúvidas quanto ao seu exato âmbito, mormente no que diz respeito a abranger a desconsideração de certos negócios ou a responsabilidade subsidiária atribuída a sócios ou a administradores.

1.4 Em vista dessas ponderações, elaborei novo texto, incorporando as sugestões recebidas, e submeti-o à consideração do CCP que, na reunião de fevereiro de 1988, em Amsterdam, aprovou-o integralmente. Em seguida, foi o texto enviado às diversas associações afiliadas que haviam indicado relatores nacionais para o tema, fixando-se o termo final para a entrega dos relatórios nacionais no dia 15.10.88 e o prazo final para a entrega do relatório geral no dia 31.1.89.

1.5 Tomando em conta as observações feitas por diversos integrantes do CCP quanto à latitude que se devia reconhecer aos relatórios nacionais no trato do Tema, enviei a estes últimos, juntamente com a versão final das diretrizes gerais, uma nota em que lhes dava conhecimento do teor das discussões havidas nas reu-

* Relatório apresentado ao 43º Congresso da International Fiscal Association, set. 1989.

niões do CCP e das sugestões que recebera para a redação das diretrizes gerais. Frisava que um dos aspectos mais debatidos pelo CCP tinha sido determinar se o tema deveria ser tratado apenas como instrumento para impedir a evasão ou a elisão fiscal, ou se deveria ser abordado de forma mais abrangente, com a inclusão de hipóteses que não configuram, necessariamente, casos de economia ou fraude fiscal, e esclarecia que a decisão fora no sentido de permitir-se aos relatores nacionais tratarem o tema com a amplitude que desejassem, à luz da experiência de seus respectivos países.

1.6 Os 29 relatórios recebidos demonstram que bem andou o CCP em expandir os limites das diretrizes gerais, pois, em sua maioria, os relatórios nacionais cuidam muito mais de hipóteses que eu inicialmente excluíra das diretrizes, do que daquela a que se poderia propriamente denominar "desconsideração de personalidade societária". De fato, são inúmeros os casos de "desconsideração de determinadas transações" e de "responsabilidade subsidiária" trazidas como exemplos de aplicação do conceito, o que demonstra que mesmo países mais afeitos ao tema dele têm uma visão mais ampla do que seria de esperar.

2. O conceito de desconsideração e sua evolução

2.1 O conceito de "desconsideração da personalidade societária" originou-se na Inglaterra e desenvolveu-se nos países da *common law*, pois ele é basicamente um recurso de eqüidade, isto é, um remédio paralelo à *common law* ou ao direito escrito, que objetiva impedir que num determinado caso concreto o reconhecimento da personalidade autônoma da pessoa jurídica, nos estritos termos em que definida na lei, permita a perpetração de fraude, o descumprimento de dever legal ou o inadimplemento de obrigação contratual.

2.2 É perfeitamente compreensível que o conceito tenha surgido e se desenvolvido em país filiado à *common law*, pois nesse sistema a regra jurídica que vai reger o caso concreto é elaborada pelos tribunais a partir de *standards* ou padrões jurídicos. Daí, o chamado sistema de *judge-made law*, no qual o tribunal formula a regra aplicável a determinado caso, levando em consideração princípios gerais de direito, regras morais, o interesse público e aplicando as normas da *common law*, da eqüidade, e a própria lei escrita, a critério do tribunal, com o objetivo de fazer justiça no caso específico. Como a lei escrita, nos sistemas que adotam a *common law*, é apenas um dos instrumentos de que se valem os tribunais para fazer justiça (e eles a renegarão sempre que no seu entender uma decisão mais justa possa ser alcançada aplicando-se uma regra moral ou um princípio de eqüidade) a adoção do conceito da "desconsideração da personalidade societária" como meio de impedir a fraude, a iniqüidade ou a injustiça não chega a surpreender, nem encontra barreiras no próprio sistema, salvo as que decorram de precedentes estabelecidos pelos próprios tribunais.

2.3 Do ponto de vista histórico, atribui-se às cortes inglesas a primazia na aplicação do conceito de "desconsideração da personalidade societária", ao julgarem, no ano de 1987, o caso Salomon *versus* Salomon, no qual pôs-se em confronto a prevalência da "personalidade jurídica" autônoma, reconhecida pela lei às sociedades comerciais, e a necessidade de "desconsiderá-la" em determinada hipótese, para evitar-se uma fraude contra credores. Registre-se que, muito embora os tribunais inferiores tenham recorrido ao conceito para afastar a personalidade autônoma da pessoa jurídica, a Casa dos Lordes cassou a decisão para reconhecer a plena eficácia da personalidade societária de entidade que fora constituída nos estritos termos da lei.

2.4 Há notícia de aplicação do conceito de "desconsideração" pela Suprema Corte norte-americana, no ano de 1809, em matéria de definição da competência da Corte para conhecer determinada demanda entre um banco e um cidadão; segundo a Constituição norte-americana, a competência da Suprema Corte abrangia demandas entre cidadãos de estados federados diversos; a decisão foi no sentido de ser a Corte competente para conhecer do caso, por serem, autor e réu, naturais de estados diferentes. Mas, para chegar a essa conclusão, a Corte teve que considerar a naturalidade dos acionistas do banco e não o lugar de constituição deste. Assim, desconsiderou-se a personalidade jurídica autônoma do banco e fixou-se a competência do tribunal em função da naturalidade de seus acionistas.

2.5 Alguns autores ingleses chegam a retrotrair a data em que pela primeira vez foi aplicado o conceito de "desconsideração" ao ano de 1668, quando os tribunais ingleses julgaram o caso Edmunds *versus* Brown and Tillard.

2.6 Já dissemos que o conceito de "desconsideração" é um recurso de eqüidade. Nas palavras de Black (verbete *equity* de seu conhecido dicionário jurídico): "Equity is justice administered according to fairness as contrasted with the strictly formulated rules of common law. It is based on a system of rules and principles which originated in England as an alternative to the harsh rules of common law and which were based on what is fair in a particular situation." É ainda Black quem diz: "Equity is a system of jurisprudence collateral to, and in some respects independent of, law, the object of which is to render the administration of justice more complete, by affording relief where the courts of law are incompetent to give it, or to give it with effect (...)."

2.7 Nos sistemas de direito escrito, em que a competência dos tribunais é limitada pela lei, e nos quais as cortes gozam de muito menos liberdade de fazer justiça "a despeito da lei", a aplicação da "desconsideração" encontra obstáculos, às vezes intransponíveis, até que a lei disponha a respeito, integrando a "desconsideração" no sistema jurídico de que se trate; em alguns sistemas esses obstáculos, sobretudo em matéria tributária, atingem nível constitucional, e apenas através de emenda à Constituição poderão os Tribunais aplicá-la. Dado o regime de estrita legalidade que prevalece entre nós em matéria tributária, podemos incluir o Brasil entre os países em que o recurso à "desconsideração da personalidade autônoma da pessoa jurídica" em matéria fiscal depende de norma expressa. Aliás, se entendermos, como demonstra a maioria dos relatórios nacionais, que a responsabilidade fiscal dos administradores é um aspecto da aplicação do conceito de "desconsideração", teremos no art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN) regra expressa nesse sentido.

2.8 Parece que a grande dificuldade encontrada pelos tribunais dos países de sistema de lei escrita para a aplicação da "desconsideração" deriva da falta de uma teoria que integre o conceito no sistema jurídico; nesses países os tribunais, em princípio, não podem abandonar o preceito legal para aplicar conceito ou princípio que lhes pareça melhor fazer justiça. A falta de tratamento sistemático da matéria faz com que sua aplicação cause certa perplexidade, de vez que a "desconsideração", sendo conceito exclusivamente ligado ao funcionamento de uma pessoa jurídica (nada tendo a ver com a validade de sua constituição, sua estrutura ou a legalidade dos atos que praticou), deixa pouca margem para uma definição apriorística de casos nos quais deva ser aplicado. Esses sistemas dispõem de remédios análogos (tais como simulação, fraude, nulidade) que não levam à "desconsideração" da personalidade societária, mas que procuram produzir resultados

que são semelhantes, embora não idênticos, aos obtidos do uso da "desconsideração".

2.9 Os relatórios nacionais dão conta de que nos sistemas fechados, isto é, naqueles em que prevalece o princípio da estrita legalidade, ainda não foram formulados princípios gerais e abstratos que configurem a "desconsideração" como categoria jurídica da qual certas regras possam ser deduzidas para aplicação a casos concretos. Nesses países, a aplicação da "desconsideração", quando tenha ocorrido, tem sido o resultado da atuação dos tribunais, o que de certa forma aproxima os dois sistemas jurídicos (o da lei escrita e o da *common law*), pois as Cortes passam a extrair de determinados casos regras e princípios aplicáveis a outros da mesma espécie, postura muito mais próxima dos sistemas da *common law* do que da aplicação sistemática de princípios jurídicos, que é tão cara aos tribunais dos sistemas de lei escrita. As dificuldades que a doutrina encontra na adaptação do conceito de "desconsideração" a sistemas legais baseados em princípios gerais e abstratos formulados teoricamente – e dos quais as regras aplicáveis a determinado caso podem ser deduzidas – são muito bem identificadas por Marçal Justen Filho na sua excelente monografia *Desconsideração da personalidade societária do direito brasileiro.*

2.10 Também os tribunais dos países filiados à *common law* enfrentam certos problemas na aplicação do conceito da "desconsideração da personalidade societária". É o de que nos dá conta a doutrina, pela voz de Robert W. Hamilton, quando procura determinar em que hipótese seria lícito aos tribunais aplicar o conceito da "desconsideração". "May a court", indaga Hamilton, "ignore the existence of a corporation fully and properly formed under that applicabe statute when it appears just or reasonable to do so? Numerous cases attest that the answer to this questions is 'yes'. The more difficult question is *when* should the court do so? (...) To some extent the answer to this appears to depend on the extent one really believes in fictions. However, regardless of theory and approach, a single elusive question underlies all cases in which this question arises: does the assertion of separate corporate existence lead to fraud, manifest injustice or substancial frustration of some basic public policy?"

2.11 Informa, igualmente, a doutrina alienígena, que não há nos países filiados ao sistema da *common law* critérios específicos para aplicação do conceito de *disregard*; não há princípios gerais que sirvam de guia aos tribunais, que gozam de muita liberdade na matéria. No seu *Cases and materials in company law*, L. S. Sealey observa que já houve tentativas de introduzir-se certa regulamentação na matéria de forma a permitir aos litigantes predizer quando os tribunais estariam inclinados a aplicar o conceito, e conclui que acabou prevalecendo o ponto de vista de que melhor seria manter o estado de flexibilidade com que a matéria é tratada atualmente pelas cortes.

2.12 Permanece, assim, verdadeira a afirmativa feita pelo Juiz Distrital Sanborn ao julgar o caso United States *versus* Milwaukee Refrigerator Transit Co., no sentido de que, "if any general rule can be laid down, in the present state of authority, it is that a corporation will be looked upon as a legal entity as a general rule, and until sufficient reason to do the contrary appears; but when the notion of legal entity is used to defeat public convenience, justify wrong, protect fraud, or defend crime, the law will regard the corporation as an association of persons".

2.13 Daí afirmar Norman D. Lattin que, no direito norte-americano, "the entity will be disregarded when it is necessary to promote justice or to obviate inequitable results".

2.14 Como observa Hamilton (item 2.10), a aplicação do conceito da desconsideração da personalidade societária não depende da natureza jurídica que determinado sistema atribua às sociedades. Quer sejam elas vistas como "ficções" (Savigny), como "realidade social" reconhecida pelo Direito (Gierke), como "instituições" (Hauriou), como "concessões" (Kent), ou simplesmente como um "método" (Bijur), ou ainda como "empresa" (Berle), como mera "representação" (Giorgi), como "afetação de patrimônio" (Brintz), como "propriedade coletiva" (Planiol) ou como "regime jurídico especial" (Marçal Justen Filho), podem, em princípio, ser "desconsideradas"; o fundamento para a "desconsideração" poderá variar em função da natureza que se reconheça às pessoas jurídicas, mas não deverá levar à sua rejeição, salvo nos casos em que o próprio sistema jurídico não reconheça a personalidade societária autônoma.

2.15 A "desconsideração" apresenta alguns aspectos que a distinguem de outras figuras. Assim:

a) a desconsideração só se aplica quando exista uma pessoa jurídica validamente constituída e existente; portanto, não se pode aplicar o conceito em sistema que não reconheça a personalidade jurídica societária; nem se cuidará de desconsideração quando se trate de nulidade ou inexistência da pessoa jurídica;

b) a aplicação do conceito leva apenas a que se ignore a personalidade societária autônoma e, em decorrência, ao não-reconhecimento da separação patrimonial entre a entidade e seus membros;

c) a desconsideração aplica-se caso a caso, e não implica a nulidade da pessoa jurídica;

d) sua aplicação não implica na anulação de atos praticados pela pessoa jurídica – nem mesmo daqueles em relação aos quais se desconhece a personalidade societária (salvo se por outro motivo forem nulos); a desconsideração resultará na atribuição desses atos, ou de seus resultados, a terceiros;

2.16 Os aspectos acima enumerados distinguem o conceito de "desconsideração" de outros institutos, conhecidos nos sistemas de direito escrito, que buscam resultados semelhantes, tais como a ineficácia, nulidade ou anulabilidade de atos jurídicos. Mas enquanto a fraude, o dolo, a simulação podem levar à anulação de um ato jurídico, a "desconsideração" não leva à anulação de qualquer ato, mas apenas à ineficácia de seus efeitos, na forma em que desejados pelas partes.

3. Aspectos fiscais

3.1 Como dito inicialmente, as diretrizes gerais, na sua versão original, incluíam apenas a "desconsideração" da personalidade societária como remédio específico contra a elisão ou evasão fiscal; assim, a tributação em grupo, a não-personificação, a desconsideração de determinadas transações, a responsabilidade solidária ou subsidiária e o não-reconhecimento da personalidade não se incluíam entre as hipóteses de "desconsideração". Mas, por sugestão de vários membros do CCP, expandiu-se o escopo das diretrizes gerais a fim de permitir que os relatores nacionais que tivessem maior liberdade no trato do tema pudessem incluir em seus trabalhos as hipóteses que haviam sido inicialmente excluídas das diretrizes gerais, se assim ditasse a experiência de seus países. E como também já lhes disse, bem avisado andou o CCP, pois os relatórios nacionais incluem, em sua quase totalidade, todas ou quase todas as hipóteses que, como relator das diretrizes gerais, eu julgara não dever incluir no tema.

3.2 A elisão e a evasão fiscais constituíram o Tema I do XXXVII Congresso da IFA, realizado em Veneza em 1983. O *Cahiers de droit fiscal international* (v. 68) contém o relatório geral do Prof. Dr. Victor Uckmar; sugiro aos interessados em aprofundar o assunto que o consultem. O volume traz também os relatórios nacionais da Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Brasil, Canadá, Dinamarca, Finlândia, França, Grã-Bretanha, Holanda, Hong-Kong, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Portugal, Suécia e Suíça.

3.3 A leitura dos relatórios nacionais sobre a Desconsideração da personalidade societária em matéria fiscal mostra que, como regra geral, nem os países filiados à "common law", nem os de direito escrito, possuem leis ou regras que definam a "desconsideração" como um remédio contra a elisão e a evasão fiscais, ou que tornem obrigatória sua aplicação (algumas exceções podem ser encontradas nos relatórios da Índia, da Suíça e dos EUA; o relatório da Itália dá conta de legislação recente que trata especificamente da "desconsideração"; o relatório de Israel apresenta vários casos em que a "desconsideração" é expressamente tratada em leis fiscais). Tudo indica que, na prática, tanto os tribunais quanto as autoridades fiscais dos países filiados ao sistema da *common law* gozam de poderes muito mais extensos no exame de transações com a finalidade de determinar se as mesmas, ou as partes interessadas, devem ser "desconsideradas" como forma de evitar-se a elisão ou a evasão fiscal. Sempre que se conclui que a única razão das partes para realizarem determinada transação foi a elisão ou a evasão fiscal, os tribunais ou as autoridades fiscais concluem pela "desconsideração" da própria transação; em conseqüência, algumas vezes as próprias entidades têm sido "desconsideradas". O relatório dos EUA observa a respeito que: "(...) to be a separate jural person for purposes of taxation, a corporation must engage in some industrial, commercial, or other activity besides avoiding taxation; in other words, the term 'corporation' will be interpreted to mean a corporation which does some 'business' in the ordinary meaning; and escaping taxation is not 'business' in the ordinary meaning". (É interessante notar que o Prof. Victor Uckmar, em seu Relatório Geral para o Congresso de Veneza, chega à conclusão oposta.)

3.4 Nos sistemas filiados à *common law*, tradicionalmente mais preocupados com o conteúdo econômico das transações do que com seus aspectos jurídicos, pouca ou nenhuma atenção é prestada à separação entre os conceitos de elisão e de evasão. A doutrina, especialmente nos países de direito escrito, traçou a linha divisória entre esses dois conceitos com base na materialização do evento que gera a tributação (fato gerador, *hecho imponible*) e na juridicidade dos atos praticados pelos interessados. Assim, se aceito como premissa que ninguém é obrigado a pagar mais impostos do que determina a Lei e que o indivíduo pode, desde que não infrinja nenhuma lei, escolher a forma como suas transações serão realizadas, de sorte a atrair a mínima carga fiscal, conclui-se que os atos praticados antes da ocorrência do fato gerador e, portanto, antes do nascimento da obrigação tributária, devem ser aceitos como legítimos, desde que, em sua prática, o indivíduo não tenha praticado qualquer ato que, por si mesmo, seja ilegal. Se a pessoa evita ou posterga a incidência sem praticar qualquer ilegalidade, o dever de pagar o tributo não chega a nascer, por falta de ocorrência do fato gerador. Estar-se-ia diante de um caso de elisão fiscal.

3.5 Dúvidas já foram levantadas quanto ao âmbito de liberdade individual para evitar ou postergar a incidência de tributos, ou seja, para praticar a elisão fiscal. Neste passo, desenvolveu-se o conceito de "economia fiscal", de acordo com o qual seria reconhecido ao indivíduo o direito de mover-se em áreas "fiscalmente

livres" (isto é, áreas que embora economicamente significantes, não o são juridicamente, como, por exemplo, a escolha entre o tipo societário a ser adotado para a prática de um negócio, que pode resultar numa vantagem fiscal). Referências específicas à "economia fiscal" podem ser encontradas nos relatórios nacionais da Austrália, Finlândia, Hong-Kong, Luxemburgo e México. A mesma liberdade de ação não seria reconhecida ao indivíduo quando seu propósito único fosse aproveitar-se de *loopholes* nas leis fiscais.

3.6 Dos relatórios nacionais, verifica-se que muitos países admitem a "economia fiscal" como acima definida. Nesse sentido, referências podem ser encontradas nos relatórios da Austrália, Grã-Bretanha, Finlândia, México e Suíça.

3.7 Já em relação ao aproveitamento de *loopholes* resultantes da imprecisa ou insuficiente redação das leis fiscais, parece haver hoje em dia menor distância entre os países filiados à *common law* e os de direito escrito: nos primeiros, os tribunais de há muito desenvolveram certos princípios para avaliar o comportamento do contribuinte e estabelecer se seu único propósito foi evitar a tributação; se assim foi, os tribunais desconhecem o negócio jurídico realizado como forma de chegar à transação efetivamente desejada pelas partes, muito embora nenhum dos atos individualmente praticados seja tido por ilegítimo. Desta forma, certo número de princípios (que por vezes se sobrepõem uns aos outros e que chegam muito próximo da desconsideração) foram estabelecidos, tais como: *sham transactions* (que tem características de negócio simulado), *fiscal nullity* (prevalência do conteúdo sobre a forma), "negócio composto ou indireto", "propósito comercial", *arm's length*. Quase todos os relatórios de países filiados à *common law* dão conta de que as leis internas de seus respectivos países consagram algum tipo de "preceito geral contra a evasão" (aplicável a todos os tributos ou, mais comumente, ao imposto de renda) que estabelece padrões muito amplos, dando à administração fiscal o poder de desconsiderar negócios que desatendam a esses padrões, quer porque lhes falte um "propósito comercial" (a única intenção das partes na realização do negócio teria sido evitar, reduzir ou diferir a carga fiscal), quer porque foi "negócio simulado", quer ainda porque, embora os atos praticados sejam individualmente legítimos, seu resultado final, se tomados em conjunto, ressente-se de um "propósito comercial", ou ainda porque a roupagem jurídica escolhida pelas partes não reflete a substância econômica subjacente.

3.8 Vários relatórios nacionais de países de lei escrita informam que também nos seus sistemas foram adotados dispositivos legais que procuram estabelecer regras semelhantes às adotadas nos países da *common law* no que diz respeito ao "preceito geral contra a evasão". Assim, padrões tais como o *arm's length*, "propósito comercial", "prevalência do conteúdo sobre a forma" já foram consagrados em suas legislações. Note-se, porém, que na maioria desses países as autoridades e os tribunais ainda recorrem aos conceitos tradicionais do sistema, tais como simulação, abuso de forma ou fraude. Os relatórios que expressamente referem a existência dessa legislação são os da Argentina, Brasil – lembro o art. 51 da Lei nº 4.750/85 com redação (...) – Colômbia, Finlândia, Holanda, Peru, Suécia e Suíça.

3.9 No que concerne à evasão fiscal (isto é, a fuga ao pagamento do tributo que já se tornou devido por haver ocorrido o respectivo fato gerador), todos os relatórios indicam que há disposições legais que procuram puni-la, quer apenas no nível administrativo, quer criminalmente.

4. Os relatórios nacionais – visão geral

4.1 O exame dos 29 relatórios nacionais mostra que os respectivos países, sem exceção, têm conhecimento do conceito de "desconsideração", em maior ou menor grau; sua aplicação, porém, varia enormemente tanto no que diz respeito à desconsideração da própria personalidade societária, de determinados tipos de transação ou de certas transações.

4.2 Todos os relatórios reconhecem que a "desconsideração" é um remédio, embora não o único, para impedir a evasão ou a elisão fiscal. Como já acentuado, nem todos os sistemas distinguem entre as duas figuras.

4.3 Em alguns países, tanto filiados à *common law*, como de lei escrita, há dispositivos legais expressos, de caráter nacional ou local, e de âmbito de aplicação maior ou menor, que reconhecem o conceito (Índia, Israel, Itália, Nova Zelândia, África do Sul, EUA e Suíça); na maioria dos países, porém, não há dispositivos nesse sentido; em alguns, a aplicação da "desconsideração" resulta de regras gerais ou específicas que punem a fuga ao tributo (Austrália, Canadá, Grã-Bretanha, Hong-Kong e Finlândia).

4.4 Em alguns países, nos quais a "desconsideração" não é objeto de disposição legal expressa, sua aplicação dependeria de autorização legislativa, porque nesses países prevalece o princípio da estrita legalidade em matéria fiscal (Colômbia, Coréia, México e Peru).

4.5 Em diversos países, especialmente nos de direito escrito, os conceitos tradicionais de simulação, fraude, abuso de direito e abuso de forma (inclusive o abuso da pessoa jurídica) ainda prevalecem, como se pode ver nos relatórios da Argentina, Bélgica, Brasil, Colômbia, França, Luxemburgo, México, Holanda, Suécia e Suíça; em quase todos os países filiados à *common law* aplica-se o conceito de *sham transaction* (próximo de "negócio simulado"), como se vê nos relatórios da Austrália, Canadá e Hong-Kong;

4.6 De um modo geral, todos os países reconhecem ao contribuinte o direito de escolha da estrutura negocial que melhor atenda a seus interesses, ainda que tal escolha tenha por objetivo a redução da carga fiscal. É o chamado *choice principle*, que é expressamente referido nos relatórios da Austrália, Bélgica, Finlândia, Hong-Kong, Luxemburgo e México.

4.7 Por outro lado, quase todos os relatórios indicam que deve haver um "propósito negocial" nas transações, cujo único objetivo não deve ser evitar, reduzir ou postergar o encargo fiscal (Austrália, Canadá, Finlândia, Grã-Bretanha, Índia, Israel, Holanda, Noruega, Suíça e África do Sul).

4.8 A falta de um "propósito negocial" e o único objetivo de evitar, reduzir ou postergar o ônus fiscal levam à desconsideração da própria transação, mas não da sociedade que é parte nela (Colômbia, Dinamarca, França, Grã-Bretanha, Israel, Itália, Nova Zelândia e Suíça); em alguns países, a desconsideração de um negócio jurídico qualquer depende de expressa autorização legislativa (México, Holanda e Peru).

4.9 A liberdade de escolha reconhecida ao contribuinte na organização de seus negócios não lhe permite, porém, dar às suas transações uma roupagem jurídica incompatível com o conteúdo econômico da transação. Assim, em diversos países surgiu o conceito de "interpretação econômica" ou "realidade econômica", ou da prevalência do conteúdo econômico sobre a forma jurídica, quer em relação a todos os tributos ou apenas em relação a alguns deles (Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, Finlândia, França, Alemanha, Grã-Bretanha, Hong-Kong, Índia, Coréia, Luxemburgo, Holanda, Nova Zelândia, Suécia e Suíça); em dois países, o princípio da prevalência do conteúdo sobre a forma não leva em consideração o conteú-

do econômico da transação, mas sua natureza jurídica em confronto com a forma jurídica escolhida pelas partes (Itália e Japão); a interpretação econômica dos negócios tem suscitado objeções relativamente à segurança que deve existir no comércio jurídico (Canadá, Colômbia, Alemanha, Itália e Japão); severas críticas à interpretação econômica podem ser encontradas no relatório da Argentina; os relatórios de Finlândia e Israel, por outro lado, adotam entendimento diverso.

4.10 Alguns países buscam determinar quem é o real beneficiário da transação para responsabilizá-lo pelo pagamento do tributo; assim, através da alocação da renda eles chegam a resultado idêntico à desconsideração (Austrália, Bélgica, Dinamarca, Grã-Bretanha, Japão, Coréia, Noruega, Suécia e EUA); outros estabelecem regras especiais quando o negócio é realizado entre partes interdependentes (Argentina, Brasil, Índia, Coréia, Nova Zelândia, Peru ou África do Sul); como resultado dessas regras especiais, a personalidade societária pode ser desconsiderada nas transações que envolvem o faturamento para empresas interdependentes (*transfer pricing*).

4.11 Em muitos países a transação será desconsiderada se não for realizada em condições de normalidade quanto ao mercado (*arm's lenght*) (Argentina, Índia, Japão, Coréia, Holanda, Noruega, Suécia e EUA); este aspecto pode-se somar ao das transações entre partes interpendentes, dependendo do relacionamento que entre elas exista.

4.12 Nos negócios indiretos ou compostos, isto é, aqueles que envolvem uma série de atos relacionados entre si através dos quais as partes chegam a determinado resultado, alguns países levam em consideração a transação vista na sua globalidade (Austrália, Brasil, Canadá, Grã-Bretanha e Nova Zelândia); em alguns países filiados à *common law*, houve uma evolução no sentido de abandonar-se o exame de cada ato separado para dar-se prevalência à transação na sua globalidade.

4.13 Em muitos países o exame das transações particulares pela administração fiscal leva a uma "requalificação ou recaracterização" da renda. Assim, onde as partes tenham adotado uma formulação jurídica que lhes assegure um tratamento fiscal mais favorável, a autoridade fiscal tem buscado a real natureza jurídica do negócio: ganhos de capital que têm sido recaracterizados como dividendos, ou vice-versa (Argentina, Austrália, Brasil, França, Índia, México, Noruega, África do Sul, Suíça, Suécia e EUA); em alguns países, a venda de ações de empresa cujo ativo seja constituído principalmente de bens imóveis é recaracterizada como venda de imóveis (França e Suécia); os relatórios da Finlândia e da Índia informam que em seus países houve medidas de política fiscal para evitar a fuga ao tributo; essas medidas consistiram em tornar a lei fiscal tanto quanto possível "neutra", no sentido de dar tratamento idêntico a transações de igual conteúdo econômico ou de idêntica natureza jurídica.

4.14 Casos de renda ficta (*constructive* ou *deemed income*) são também relatados, com atribuição de renda ao contribuinte sem que tenha havido distribuição pela pessoa jurídica (Dinamarca, Grã-Bretanha, Índia, Nova Zelândia, África do Sul e EUA); na Suécia os espólios são tratados como pessoas jurídicas, e a renda auferida pelo espólio, se não for distribuída dentro de quatro anos, é tida por fictamente distribuída.

4.15 Responsabilidade solidária ou subsidiária de acionistas pelos tributos devidos pela sociedade é um aspecto trazido por vários relatórios nacionais (Austrália, Bélgica, Colômbia, Coréia, Holanda); caso raro de responsabilidade subsidiá-

ria da sociedade pelos tributos devidos pelo acionista majoritário é relatado no trabalho da Coréia.

4.16 Alguns relatórios aludem a hipóteses que poderíamos chamar "desconsideração ao avesso", pois são associações sem personalidade jurídica submetidas ao imposto como se fossem entes personalizados (Argentina, Israel, Holanda, Portugal, África do Sul e Suécia); alguns relatórios relatam casos de "desconsideração positiva ou benéfica", que pode ser deferida pela autoridade fiscal a pedido do contribuinte (referem-se normalmente à tributação em grupo) – Japão, Noruega e Suíça; o relatório de Israel cuida de hipótese em que se dá à pessoa jurídica a opção entre ser tratada como tal para fins fiscais.

4.17 Alguns países penalizam a negociação com companhias com prejuízo fiscal através da desconsideração da transação e o não-reconhecimento de qualquer benefício que pudesse decorrer do negócio (Hong-Kong, Índia, Noruega, África do Sul e EUA).

4.18 Muito embora em todos os países onde o conceito de "desconsideração" é de alguma forma admitido sua aplicação se refira sobretudo ao imposto de renda, ao imposto sobre ganhos de capital e ao imposto sobre fortunas, outros tributos podem suscitar a aplicação da "desconsideração", tais como impostos sobre a produção industrial, impostos sobre o valor acrescido, impostos de selo, impostos sobre herança e sobre doações (Argentina, Austrália, Brasil, Grã-Bretanha, Índia, Itália, Coréia e Peru).

5. Aspectos internacionais da "desconsideração"

5.1 Diversos relatórios nacionais dão conta da preocupação existente em seus respectivos países relativamente à evasão e elisão tributária através de investimentos em países considerados "paraísos fiscais", ou que praticam alíquotas reduzidas (se comparadas com as adotadas nos países dos investidores); medidas contra a evasão e a elisão também foram adotadas para evitar o uso de empresas do exterior que tenham como único objetivo permitir a fuga ao imposto, sua redução ou diferimento (Austrália, Bélgica, Canadá, Dinamarca, França, Alemanha, Grã-Bretanha, Hong-Kong, Índia, Israel, Itália, Coréia, Nova Zelândia, Noruega, África do Sul, Suécia, Suíça e EUA). O procedimento normal nesses países é desconsiderar a pessoa jurídica constituída no exterior e atribuir a renda lá produzida diretamente aos investidores, independentemente de a entidade do exterior ser ou não tratada como contribuinte do imposto pelas leis de seu próprio país; em operações internacionais também já houve aplicação do teste do *arm's length transaction* em negócios realizados entre partes interdependentes (Holanda).

5.2 O chamado *treaty shopping*, isto é, a busca de países que sejam partes signatárias de tratados internacionais para evitar a bitributação da renda e aos quais esses tratados ofereçam posição vantajosa, tem sido penalizado com a desconsideração da pessoa jurídica existente no país onde o benefício fiscal é concedido ou do negócio jurídico presume de instrumento ao gozo do benefício (Bélgica, Índia e Luxemburgo). Assim, a pessoa jurídica do país mais beneficiado ou o negócio por ela realizado é desconsiderada e a renda é tributada como se tivesse sido paga a país em relação ao qual o benefício não se aplica. Assim, no caso de empréstimo que foi feito por companhia sediada no país *A* (mutuante) a companhia sediada no país *B* (mutuário) e que foi subseqüentemente cedido pelo mutuante a uma sociedade afiliada residente no país *C* a fim de beneficiar-se de menor alíquota de imposto sobre os juros pagos pela empresa do país *B* à empresa do país *C*; a cessão

foi desconsiderada pelo país *B*, que sujeitou os juros à alíquota aplicável aos rendimentos pagos ao país *A*.

5.3 Nas hipóteses em que pessoas jurídicas são constituídas no exterior com o fim único e específico de criar um anteparo entre o beneficiário e a administração fiscal do seu país (especialmente quando se trate de beneficiário que preste serviços pessoais, tais como os artistas), a autoridade fiscal tem recorrido ao conceito de desconsideração para tributar diretamente o beneficiário (Dinamarca, França).

5.4 A recaracterização da renda também tem sido aplicada na tributação internacional, como se vê no relatório da Suécia relativamente à venda de ações de companhias cujo principal ativo são imóveis; a transação pode ser tratada pelas autoridades fiscais suecas como ganho de capital de beneficiários não-residentes; os tratados assinados pela Suécia que permitem a recaracterização da renda também autorizam o crédito de imposto para evitar a dupla imposição do ganho.

5.5 A aplicação do conceito de "desconsideração" em matéria de tributação internacional pode gerar dupla imposição internacional na medida em que um país desconsidere a pessoa jurídica existente no outro e, assim, não dê crédito pelo imposto devido ou pago no exterior (Alemanha); apenas regras específicas nos tratados bilaterais ou a negociação direta entre os países interessados pode evitar a bitributação em tais hipóteses (Itália, Suécia); porque são hipóteses de dupla imposição resultantes de transações que envolvem a fuga ao tributo, alguns relatórios nacionais informam que os respectivos países entendem não haver motivo para a adoção de regras que evitem a dupla imposição da renda, que seria uma forma de punir-se o contribuinte que tentou evadir ou elidir o pagamento do imposto (Alemanha e Finlândia).

6. Conclusões quanto ao aspecto internacional da "desconsideração"

6.1 De tudo o que se disse, pode-se concluir que:

6.1.1 Os relatórios nacionais informam que o conceito de desconsideração da personalidade de societária ainda não foi incorporado aos tratados internacionais para evitar a dupla imposição da renda e dos ganhos de capital;

6.1.2 A maior parte dos países afiliados se preocupa com a fuga ao imposto em negócios internacionais, e alguns já aprovaram legislação para impedi-la;

6.1.3 Alguns países buscam prevenir a evasão ou a elisão internacional, atribuindo fictamente a renda aos investidores neles residentes relativamente a investimentos feitos em paraísos fiscais ou países de tributação branda;

6.1.4 Ao atribuir a seus residentes fictamente renda gerada por pessoas jurídicas estrangeiras, alguns países desconsideram a fonte externa da renda e, assim, não reconhecem um crédito pelo imposto devido ou pago no exterior;

6.1.5 A desconsideração de sociedades estrangeiras pode levar à dupla tributação internacional, que só pode ser impedida por regras específicas nos tratados ou por negociação direta entre as partes interessadas;

6.1.6 Alguns países não estão dispostos a preocupar-se com a prevenção da dupla imposição nas hipóteses de evasão ou elisão internacional.

BIBLIOGRAFIA

Justen Filho, Marçal. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. São Paulo, *Revista dos Tribunais*, 1987.

Hamilton, Roberto W. *Cases and materials on corporations* – including Partnerships and limited partnerships. Saint Paul, Minn., Weest Publishing Co. 1976, p. 194.

Sealey, L. S. Cases and materials in company law. Cambridge University Press, 1971, p. 57, nota 15.

Latin, Norman D. *On corporations*. New York, The Fundation Press. Inc., 1971. p. 72.

Verrucoli, Piero. *Il superamento della personalità giuridica delle società di capital nella common law e nella civil law*. Guiffè, Milão, 1964.

Barber. *Piercing the corporate veil* – 23 Corp. Prac. Comm. 610 (1981).

Gower, L. C. B. *Modern company law*. Londres, Stevens. (1957).

Ballantine. *On Corporation*. Chicago, Callaghan and Company, (1946).

Wormser, M. Frankenstein, Inc., 1981. p. 51.

David, M. René. *La personnalité morale et ses limites*. Institut de Droit Comparé de l'Université de Paris. p. 25.

Casillo, João. *Desconsideração de pessoa jurídica. Revista dos Tribunais*, São Paulo, out. 1979 v. 528.

Requião, Rubens. Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 410.

Limborço, Lauro. Disregard of legal entity. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 579.

Oliveira, J. Lamartine Corrêa de. *A dupla crise da pessoa jurídica*. São Paulo, Saraiva. 1979.

Comparato, Fabio Konder. *O poder de controle na sociedade anônima*. 3ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1983.

Mariani, Irineu. A desconsideração da pessoa jurídica. *Ajuris, 14*(40).

Penteado, Mauro Rodrigues. *Aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica. Revista de Direito Mercantil*, v. 51.

Masmasnatta, Hector. El abuso del decreto atraves de la persona colectiva. Rosario, Argentina, E. D. Jurídicas, Obir, 1967.