

CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS PRESTADORAS DE
SERVIÇOS DE CARÁTER PERSONALÍSSIMO: POSSIBILIDADE
JURÍDICA E ILEGALIDADE DA DESCONSIDERAÇÃO DE
PERSONALIDADE JURÍDICA PARA EXIGÊNCIA DE IMPOSTO
DE RENDA POR PESSOAS FÍSICAS E CONTRIBUIÇÕES
PREVIDENCIÁRIAS. PARECER

Edmar Oliveira Andrade Filho

1. Dos fatos e da consulta

Somos consultados acerca da legalidade da contratação de pessoas jurídicas para realizar a prestação contínua de serviços nos casos em que a mesma se materializa pela atividade desenvolvida pelo sócio-controlador da pessoa jurídica contratada.

Em questão está, primordialmente, a lisura (legalidade formal e material) da contratação de serviços pessoais por intermédio de uma pessoa jurídica. As autoridades fiscais têm considerado que essa forma de contratação tem sido adotada com a finalidade de burlar a legislação tributária e previdenciária e as autuações realizadas consideram que os pagamentos realizados em tais circunstâncias visam remunerar a prestação de serviços sob o regime das leis trabalhistas (que regem a contratação do trabalho assalariado ou trabalho autônomo) e suscetíveis de gerar - para a fonte pagadora - o dever de reter e recolher o Imposto de Renda na Fonte e a obrigação de recolher as contribuições previdenciárias (parte da empresa + parte dos empregados), na forma da lei que rege a contratação de trabalho assalariado ou autônomo.

As autuações fiscais, em geral, têm como fundamento legal a norma do § 4º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88, que apresenta a seguinte redação:

§ 4º. *A tributação independo da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas*

ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título, (grifos nossos)

Em outros casos de autuações, foram mencionadas a incidência, em tais circunstâncias, do disposto no artigo 123 do Código Tributário Nacional, segundo o qual:

[...] salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, (grifos nossos).

Os auditores fiscais da Receita Federal do Brasil têm ignorado a existência de contratos firmados entre duas pessoas jurídicas; estes são simplesmente desprezados, com evidente desconsideração por parte da pessoa jurídica prestadora dos serviços. Todavia, o termo *desconsideração*, normalmente, não é utilizado: são feitas alusões ao *deslocamento* de certas receitas da pessoa jurídica para a pessoa física.

Diante desse quadro, V. Sas. nos consultam a respeito dos riscos de eventuais autuações e as possibilidades jurídicas da manutenção ou cancelamento das mesmas, caso sejam levadas para julgamento perante os tribunais administrativos e judiciais.

Em princípio, a contratação de serviços a serem prestados por uma pessoa jurídica nada tem de ilegal. Todavia, a contestação das autoridades fiscais recai não sobre a existência ou não da pessoa jurídica - o que aquelas autoridades questionam é a impossibilidade jurídica de prestação de serviços de caráter personalíssimo por uma pessoa jurídica nos casos em que o serviço contratado é prestado em caráter pessoal pelo sócio principal da sociedade contratada.

Os problemas advindos da contestação não ficam exclusivamente na esfera jurídica do prestador dos serviços, pois eles afetam também os tomadores dos serviços que participariam - segundo o entendimento das autoridades fiscais - como partes de simulações. Os contratantes possuem responsabilidades de caráter tributário instituídos pela Lei, as quais não podem ser transferidas ou impu-

tadas aos prestadores dos serviços. Desse modo, existem riscos, de parte a parte, que só seriam afastados se fossem apresentadas provas acerca da lisura jurídica da utilização de uma pessoa jurídica para viabilizar a prestação de serviços de caráter pessoal e provas de que os contratos firmados foram cumpridos adequadamente.

As questões em tomo do tema dizem respeito ao cumprimento de normas de três subsistemas normativos, ligados por uma relação de complementaridade: em tais circunstâncias, incidem regras de direito tributário, direito previdenciário e direito do trabalho. O exame da incidência concomitante das normas desses três subsistemas será feito a seguir.

2. A pessoa jurídica como contribuinte do imposto de renda corporativo

De acordo com Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, toda pessoa jurídica é contribuinte do imposto de renda, de acordo com os diversos regimes de tributação em vigor (lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado, tributação simplificada etc.). Segundo o artigo 146 do vigente Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):

I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II - as empresas individuais (Capítulo II).

§ 1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 2º).
(grifos nossos)

O artigo 147 do citado Regulamento, por sua vez, apresenta uma definição normativa de pessoa jurídica. Eis o texto:

Art. 147. *Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior:*

I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no

capital (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º) [...] (grifos nossos)

As regras são claras: as pessoas jurídicas de direito privado que forem constituídas de acordo com as leis brasileiras são contribuintes do imposto de renda calculado sobre o lucro real, presumido, arbitrado, ou qualquer outra forma de tributação estabelecida em lei especial.

Pois bem, a possibilidade de escolha entre regimes de tributação (pessoa física *vis a vis* pessoa jurídica) permite, em certas circunstâncias, uma redução significativa da carga tributária incidente sobre tais serviços. De fato, há uma diferença significativa de valores a recolher entre uma empresa que, por exemplo, opta pela tributação do imposto de renda com base no lucro presumido, se comparada com a forma de tributação dos rendimentos decorrentes da prestação de serviços sob o regime de emprego (regido pela Consolidação das Leis do Trabalho e normas posteriores) e sob o regime de completa autonomia (trabalho autônomo).

A criação de pessoas jurídicas é uma inequívoca manifestação da autonomia privada delineada pelo Direito Positivo. A criação de pessoas jurídicas ocorre de acordo com o Direito Positivo, logo, a pessoa jurídica é uma criatura do Direito. Para Pontes de Miranda: “pessoa é quem pode ser sujeito de direito: põe a máscara para entrar no teatro do mundo jurídico e está apto a desempenhar o papel de sujeito de direito”.¹

Ao adquirir personalidade jurídica, a pessoa coletiva adquire, concomitantemente, o poder de exercer direitos sobre seu patrimônio e contrair obrigações necessárias ao seu pleno desenvolvimento. A persecução desse fim é impulsionada pela ação dos administradores, que ficam obrigados a submeter-se às diretrizes dos membros da pessoa coletiva e devem agir nos limites do ordenamento jurídi-

1. *Tratado de direito privado*, 3. ed., v. 1. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 16L

co, formado pelas normas imperativas ou de ordem pública² e pelas normas dispositivas constantes do ordenamento jurídico específico da figura adotada, que tem como suporte o estatuto ou contrato Social. Em suma: os administradores devem cumprir as leis estabelecidas pelo Estado e devem também cumprir as normas estabelecidas pelos sócios no contrato social.

A legalidade da criação de uma pessoa jurídica para prestação de serviços de caráter pessoal é contestada pelas autoridades que fiscalizam o cumprimento das obrigações tributárias e previdenciárias, com base em dois argumentos básicos:

- (a) afirma-se que a constituição de uma pessoa jurídica para esse fim estaria em desacordo com a finalidade institucional do contrato de sociedade, que é a combinação de esforços e a distribuição dos resultados obtidos; e
- (b) a constituição da pessoa jurídica, em tais circunstâncias, seria um meio de fraudar a legislação tributária, previdenciária e trabalhista.

Tais argumentos são permeados de equívocos. Não obstante, têm sido adotados para justificar a imposição de autos de infração contra prestadores e tomadores de serviços de natureza pessoal.

Cada um deles será examinado, separadamente, a seguir.

2.1. O contrato de sociedade: as sociedades empresárias e as sociedades simples

O primeiro equívoco das autoridades fiscais encontra-se na consideração de que a função institucional da pessoa jurídica é exclusivamente a viabilização da combinação de esforços na busca do lucro. Trata-se de uma meia-verdade, afinal, a combinação de recursos para posterior distribuição de resultados é da essência de uma sociedade que explora uma empresa; vale salientar que trata-se de uma característica de uma sociedade empresária. Ocorre que

2. DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução ao código civil interpretada*, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 357-8.

no ordenamento jurídico brasileiro há a sociedade empresária, que explora uma empresa e há a denominada *sociedade simples*, que, em princípio, não explora uma empresa. Empresa não é o mesmo que pessoa jurídica, de acordo com a doutrina de J. X. Carvalho de Mendonça:³

Empresa é a organização técnico-econômica que se propõe a produzir, mediante a combinação dos diversos elementos, natureza, trabalho e capital, bens ou serviços destinados à troca (venda), com esperança de realizar lucros, correndo os riscos por conta do empresário.

A existência de uma empresa é uma característica essencial da sociedade empresária: sem empresa não há sociedade empresária. Todavia, a ordem jurídica admite a existência de sociedade simples, que tem finalidade e configuração diferentes da sociedade empresária. A sociedade simples, regulada pelos artigos 997 a 1.038 do Código Civil de 2002, apresenta os seguintes traços, na exposição do eminente Miguel Reale,⁴ autor do anteprojeto que deu origem ao referido Código Civil:

Sociedade simples, cujo escopo é a realização de operações econômicas de natureza não empresarial. Como tal, não se vincula ao Registro de Empresas, mas sim ao Registro Civil das pessoas jurídicas. Note-se, outrossim, que uma atividade de fins econômicos, mas não empresária, não se subordina às normas relativas ao empresário, ainda que se constitua segundo uma das formas previstas para a sociedade empresária, salvo se por ações, (grifos nossos)

À sua vez, Ives Gandra da Silva Martins Filho,⁵ observa que a sociedade simples é a sucessora da antiga *sociedade civil* e, por tal

3. *Tratado de direito comercial brasileiro*, 6. ed., v. 1. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1957, p. 482.

4. *O projeto do novo código civil*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 77.

5. As sociedades empresárias. In: FRANCIULLI, Domingos; MENDES, Gilmar (coord.). *O novo Código Civil: estudos em homenagem ao Prof. Miguel Reale*. São Paulo: LTr, 2003, p. 865-6.

razão, o regime jurídico aplicável àquelas é idêntico ao que deve ser aplicado às sociedades simples. Por conseguinte, a validade da constituição de pessoa jurídica para prestação de serviços de caráter pessoal não é uma inovação do Código Civil de 2002; antes dele era possível e legítima tal constituição, com base no Código vigente à época. As sociedades simples, assim como as sociedades civis, de acordo com o autor, não têm caráter mercantil e, por isso, é o instrumento próprio para abrigar as prestadoras de serviços. Vejamos:

As sociedades simples são o modelo típico da sociedade civil do Código de 1917. A personalidade jurídica das sociedades simples, por não terem natureza mercantil, se adquire pelo registro de seus estatutos ou contrato social no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, que deve ser feito em 30 dias de sua constituição.

De acordo com a exposição anterior de Miguel Reale, o escopo institucional das sociedades simples é a realização de atividade econômica sem empresa: se a exploração de empresa fosse exigível, a distinção entre sociedade empresária e sociedade simples deixaria de ter sentido e o Código Civil, nesse particular, seria absolutamente desnecessário.

Em sentido amplo, atividade econômica é aquela que produz toda e qualquer forma de bens estimáveis em dinheiro; portanto, pode ser objeto de sociedade simples qualquer atividade que seja voltada à produção de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro que não constitua objeto próprio de sociedade empresária. Em suma, na configuração estabelecida pelo Código Civil de 2002, têm-se: sociedade sem empresa é sociedade simples e sociedade que explora empresa é sociedade empresária.

No Código Civil de 2002, o traço característico fundamental da sociedade empresária é a presença do empresário. De acordo com o artigo 966 do Código Civil, considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços. O parágrafo único do citado preceito é explícito ao dizer que *não* se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou ar-

tística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

O conceito de profissão intelectual é fornecido por Sylvio Marcondes, consagrado autor que conta com a autoridade de quem participou da comissão que elaborou o Projeto de Código Civil que deu origem ao texto da Lei nº 10.406/02. De acordo com ele, profissionais intelectuais são aqueles que produzem bens ou serviços, sem que haja organização dos fatores de produção, *verbis*:*

Há, porém, pessoas que exercem profissionalmente uma atividade criadora de bens ou serviços, mas não devem e não podem ser considerados empresários - referimo-nos às pessoas que exercem profissão intelectual - pela simples razão de que o profissional intelectual pode produzir bens, como fazem os artistas; podem produzir serviços, como fazem os chamados profissionais liberais; mas nessa atividade profissional, exercida por essas pessoas, falta aquele elemento de organização dos fatores da produção; porque na prestação desse serviço ou na criação desse bem, os fatores de produção, ou a coordenação de fatores, é meramente accidental.

A ausência de organização dos fatores de produção é um elemento importante para determinar a caracterização de uma sociedade prestadora de serviços próprios de profissão intelectual. Se esses fatores estiverem presentes, a sociedade é considerada empresária, ao passo que, na ausência dos mesmos, a sociedade é do tipo simples. Esses fatores, ainda de acordo com o citado autor, são: trabalho, natureza e capital e, “é a conjugação desses fatores, para produção de bens ou de serviços, que constitui a atividade considerada organizada”.^{6 7} Portanto, a sociedade simples do Código Civil de 2002 é a sucessora legal da sociedade civil, que apresentava os seguintes traços, segundo a doutrina de Plácido e Silva:⁸

6. MARCONDES, Sylvio. *Questões de direito mercantil*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 11.

7. *Idem*, p. 10-11.

8. *Vocabulário jurídico*, 8. ed., v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 250.

A sociedade civil distingue-se da sociedade comercial pela natureza civil do objeto que serve base à sua instituição. Desse modo, a índole civil dos negócios que servem de fins à sociedade, é que lhe atribui o caráter civil, subordinando-a, em consequência, ao regime do Direito Civil.

Portanto, de acordo com o que foi exposto até o momento, a exploração de atividade econômica de caráter intelectual pode ser feita por intermédio de sociedade simples ou por sociedade empresária. As sociedades simples - para recordar a lição de Miguel Reale, antes transcrita - têm por *escopo a realização de operações econômicas de natureza não empresarial*.

Em resumo: diante do que até aqui foi exposto, parece claro que a prestação de serviços de caráter intelectual que prescinde de empresa pode ser feita por intermédio de sociedade. Afinal, a *expertise* dos sócios são bens econômicos suscetíveis de avaliação em dinheiro. A respeito desse tema, vejamos a doutrina de Walter Moraes,⁹ Livre-docente pela USP e Desembargador do Tribunal de Justiça de São Paulo:

Uma atividade se caracteriza como econômica na medida em que se desenvolve para produzir resultado suscetível de alguma estimativa em dinheiro. *Os cientistas que e. g. se associaram para o estudo e desenvolvimento de uma teoria nova, supõe-se que se tenham movido pelo intuito de sua própria informação e prosperidade científica: o que implica atividade sem expressão econômica, ainda que os sócios tenham entrado com numerário para a formação de um capital social e provejam freqüentemente as despesas sociais.*

Se porém os sócios passam a vender as informações alcançadas no trabalho científico, este quid então acrescentado confere expressão econômica à atividade material sustentada pela sociedade, (grifos nossos)

Esse exemplo mostra que os serviços de natureza intelectual, quando oferecidos ao mercado, tomam-se atividade econômica e, por tal razão, essa oferta pode validamente ser feita por intermédio de uma sociedade formalmente constituída.

9. *Sociedade civil estrita*. São Paulo: RT, 1997, p. 101.

Afinal, quando o ordenamento jurídico admite que a prestação de serviços de caráter pessoal de natureza intelectual possa ser feita por intermédio de sociedade simples, está a admitir que essa mesma prestação seja licitamente feita por intermédio do trabalho pessoal dos sócios. Trata-se de uma questão de lógica elementar: afinal, de acordo com a arguta observação de Sylvio Marcondes, nos serviços de caráter intelectual: “esforço criador se implanta na própria mente do autor, que cria o bem ou o serviço”.¹⁰

Portanto, a prestação de serviços de caráter pessoal constitui o propósito negociai válido na constituição de uma sociedade simples. A exploração de atividade econômica sem empresa pode constituir o objeto social de uma sociedade e isso constitui uma causa lícita que justifica um propósito negociai absolutamente válido. Abaixo, a doutrina de Fábio Konder Comparato:

*A causa, na constituição de sociedades, deve, portanto, ser entendida de modo genérico e sob uma forma específica. Genericamente, ela equivale à separação patrimonial, à constituição de um patrimônio autônomo cujos ativo e passivo não se confundem com os direitos e obrigações dos sócios. De modo específico, porém, essa separação patrimonial é estabelecida para a consecução do objeto social, expresso no contrato ou nos estatutos.*¹¹ (grifos nossos)

A constituição de uma sociedade simples para prestação de serviços de caráter pessoal realiza a causa genérica da sociedade e isso é o que dá fundamento econômico válido à sua existência. Portanto, o primeiro argumento é falacioso. A existência de sociedades sem empresa é admitida pelo ordenamento jurídico brasileiro. Essa circunstância foi reconhecida em decisão proferida pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes. De fato, a Iª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando do julgamento do Recurso nº 104-127291 (Acórdão nº 01-04.835), em 16.2.2004, decidiu:

10. *Idem*, p. 11.

11. *O poder de controle na sociedade anônima*, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 281.

IRPJ - EMPRESA INDIVIDUAL - PRESTADORA DE SERVIÇO - CARACTERIZAÇÃO - A empresa individual não pode ter sua personalidade jurídica descaracterizada, pelo simples fato de não possuir empregados, mesmo em se tratando de prestadora de serviço.

Essa decisão está correta: o ordenamento jurídico permite a criação de sociedade (sociedade simples) sem empresa. Portanto, a existência de insumos como mão-de-obra de terceiros não é essencial para caracterização da sociedade, de modo que a ausência destes não torna ilícita a sociedade ou o seu agir como parte em contratos de prestação de serviços.

2.2. Fraude por meio de pessoa jurídica

A contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços de caráter pessoal tem sido considerada como fraude ou simulação para justificar as autuações fiscais com o deslocamento dos rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física e conseqüente autuação daquela por conta do não cumprimento de obrigações previdenciárias.

Esse argumento é equivocado e decorre de um outro equívoco, conforme demonstrado acima. O maior de todos os equívocos é a errônea pressuposição de que é ilícita a constituição de uma pessoa jurídica para viabilizar a prestação de serviços de caráter pessoal. O erro decorre da ignorância das regras sobre o direito societário, que, conforme exposto anteriormente, admite a criação de sociedades simples para explorar a atividade econômica de prestação de serviços sem empresa.

Não existe, no ordenamento jurídico brasileiro, uma regra que proíba a constituição de uma pessoa jurídica para viabilizar a prestação de serviços de caráter pessoal. Portanto, os agentes econômicos podem escolher o modelo de oferecimento de bens ao mercado, de acordo com as opções previstas no ordenamento jurídico. A liberdade de escolha é um corolário da liberdade. Para que uma pessoa possa desenvolver a sua liberdade, é imprescindível que tenha instrumentos de imposição do seu querer e de proteção de seus

interesses. O poder jurídico é o principal instrumento a serviço da liberdade, uma vez que habilita alguém a exercer, em situações concretas, um direito que lhe é atribuído (lhe é dada titularidade) pela ordem jurídica em forma hipotética. Esse poder jurídico constitui a denominada autonomia privada de uma pessoa individual (pessoa física) ou coletiva (pessoa jurídica).

A autonomia privada consiste no poder de criar, modificar e extinguir relações jurídicas e no poder de usar, fruir e dispor dos bens e direitos que integram essas relações. A existência da autonomia privada (do complexo de normas que a sustém) representa a virtual possibilidade de uma pessoa criar regras de condutas para si em relação aos demais; envolve, pois, um poder de legislar em sentido amplo.

Em linhas gerais, a autonomia privada é formada por um conjunto de regras e princípios jurídicos que garantem, até certo ponto, a livre manifestação da vontade e a livre expressão dessa mesma vontade para assunção de direitos e obrigações. Mais remotamente, a autonomia privada encontra seu fundamento material no direito de empreender ou de trabalhar.

Uma importante parcela da autonomia privada é a liberdade de contratar. Tal liberdade, observados os limites impostos pelas normas imperativas, consiste em: (a) liberdade de celebrar ou não contratos; (b) liberdade de determinar as condições e as cláusulas do contrato; (c) liberdade de estabelecer o conteúdo do contrato para determiná-lo bilateralmente; (d) liberdade de estabelecer o regime legal do contrato por meio do emprego de normas dispositivas ou supletivas; (e) liberdade de escolher o outro contratante; e (f) liberdade de celebrar contratos atípicos.¹²

Essa liberdade, no entanto, possui limites: uma pessoa não pode agir *contra legem*. Se o fizer, deve suportar os efeitos das sanções previstas na ordem jurídica. Agir contra a lei é afrontar os seus mandamentos (proibições, permissões e obrigações), é defraudar a sua letra e o seu espírito de forma ostensiva; no âmbito do direito tributário, consiste em praticar sonegação, fraude ou conluio sob a forma de simulação.

12. GOMES, Orlando. *Novos temas de direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 103.

O artigo 71 da Lei nº 4.502/64 define sonegação como sendo:

[...] toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (i) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e (ii) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Na sonegação, o dolo é elementar e será evidenciado na produção de provas falsas ou não verdadeiras, ou do revestimento formal simulatório de atos ou negócios jurídicos. Portanto, o dolo, nesse contexto, é evidenciado por práticas como a falsidade material ou ideológica de documentos.¹³

A fraude está definida no artigo 72 da Lei nº 4.502/64 como sendo:

[...] toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

A fraude à qual se refere o texto normativo é toda ação ou omissão praticada com ardil, astúcia, malícia ou má fé, com a qual o sujeito passivo visa impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou que implique na modificação de algum dos outros aspectos (quantitativo, pessoal, territorial ou temporal) da relação jurídica tributária.

Na forma do artigo 73 da Lei nº 4.502/64, concluiu “é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando a qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 (sonegação) e 72 (fraude)”. Nesse caso, é também requerida a figura do dolo, que

13. BACIGALUPO, Enrique. *El delito de falsedad documental*. Madrid: Dykson, 1999, p. 21-5/35, *passim*.

consiste na existência do ajuste e da colaboração (ajuste doloso) entre pessoas na produção da ação ou omissão típica e antijurídica. No conteúdo normativo do *ajuste doloso*, que é a idéia central do conluio, podem ser incluídos certos casos de simulação dos negócios jurídicos em geral. De fato, os casos de simulação são, via de regra, entabulados nos negócios bilaterais dos quais participam, como protagonistas, todos os contratantes.¹⁴ Para Francesco Ferrara, a simulação pressupõe, sempre, um concerto, um entendimento entre as partes que cooperam para a criação do ato aparente, “na produção do fantasma jurídico que constitui o ato simulado”.¹⁵

No ordenamento jurídico vigente, a simulação é conceito normativo delineado no § 1º do artigo 167 do Código Civil, que apresenta a seguinte redação:

§ 1º - Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - apresentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Segundo a definição de Francesco Ferrara, negócio simulado é o que tem uma aparência contrária à realidade, ou porque não existe em absoluto, ou porque é diferente da sua aparência.¹⁶ Para Homero Prates:

[...] o fim de enganar é a característica fundamental de todas as formas de simulação. As partes, em geral, recorrem a um tal expediente, a um tal artifício, com o intuito de fazer crer na existência de ato que ou não se realizou ou é diverso do que efetivamente praticado.¹⁷

14. MESSINEO, Francesco. *Doctrina general dei contrato*. Trad. R. Fontanarossa et al. T. 2. Buenos Aires: EJE, 1986, p. 7.

15. *A simulação dos negócios jurídicos*. Trad. A. Bossa. São Paulo: Saraiva, 1939, p. 53.

16. *Idem*, p. 51.

17. *Atos simulados e atos em fraude da lei*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958, p. 22.

Ato ilícito é também aquele que tem certa aparência de licitude: tal é o que ocorre quando algum direito é exercido de forma abusiva para causar dano a outrem.

No ordenamento jurídico vigente no Brasil, o abuso de direito é ilícito típico ao menos desde o advento do Código Civil de 2002. O referido Código contém uma definição normativa de abuso de direito, nos seguintes termos:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

A partir desse texto, o abuso do direito estará configurado nas hipóteses em que alguém ultrapassa os limites materiais dos direitos que a ordem jurídica outorga a uma pessoa: referidos limites são determinados por regras ou princípios, dentre os quais se destacam as noções de boa-fé e bons costumes.

A ultrapassagem dos mencionados limites pode ser feita de pelo menos duas maneiras. Em primeiro lugar, há abuso-desvio, o qual ocorre quando há desvio de função do direito, caso em que o agente comete abuso por exercer um direito em desacordo com a finalidade a ele - direito - estabelecida pela ordem jurídica. O abuso-desvio pode ocorrer também quando o sujeito age de maneira contrária à boa-fé e aos bons costumes. Em segundo lugar, há o abuso-excesso, o qual ocorre nos casos em que alguém excede aos limites impostos pela norma (pela ordem jurídica como um todo), indo além do razoável, segundo cada circunstância; quem age com excesso o faz de forma contrária a essa mesma norma, porquanto age sem direito. Em suma: o excesso, do ponto de vista pragmático, corresponde à inexistência do direito.

Nenhuma dessas figuras (sonegação, fraude, conluio e abuso do direito) pode ser aplicada para descaracterizar uma pessoa jurídica legalmente constituída para prestar serviços de caráter pessoal. Não age contra o direito estabelecido aquele que, podendo prestar serviços sob o regime do trabalho assalariado, prefere utilizar a via da pessoa jurídica legalmente constituída: em tais circunstâncias, a

conduta é lícita porque a escolha é permitida. Em tais casos, ocorre um exercício regular de direito que é permeado pelo princípio da boa-fé.

Quem é titular de um direito não pode ser punido por exercê-lo. Essa proposição encerra o princípio lógico da identidade, segundo o qual algo não pode ser e deixar de ser ao mesmo tempo, ou, de outro modo: uma ação ou omissão não pode ser lícita e ilícita ao mesmo tempo. Para Caio Mário da Silva Pereira, o exercício regular do direito exclui a ilicitude com base no adágio: *qui iure suo utitur neminem laedit*, ou seja, quem faz uso de um direito seu não causa dano a ninguém.¹⁸ Afinal, o Direito Positivo não pode proibir e permitir ao mesmo tempo, sob pena de perder a função de social de instrumento diretor de condutas. Daí ser a escorreita lição de Geraldo Ataliba,¹⁹ quando afirmou:

É mesmo logicamente inconcebível que um comportamento possa ser jurídico e antijurídico ao mesmo tempo. Se alguém está sob a tutela de uma norma que não impõe um dever-ser, não há como pretender que possa ser apenado por não cumprir aquele dever-ser porque, jurídica e logicamente, ele não existe.

A boa-fé é um princípio geral de direito que exclui toda e qualquer ilicitude, pois parte do pressuposto de que o direito não é regido por mores matemáticos. Assim, age de boa-fé aquele que demonstra *vontade conforme ao direito*.²⁰ Ter vontade conforme o direito é agir sob o pressuposto de que a ação ou omissão adotada em cada caso é lícita, mesmo que existam dúvidas razoáveis acerca da licitude, afinal, o direito não é uma ciência exata. Se a decisão pode ser justificada por argumentos jurídicos sérios, a ação encontra no princípio da boa-fé um porto seguro.

Portanto, parece claro que, se a ordem jurídica admite a criação de pessoa jurídica sem empresa, não pode considerar que tal

18. *Responsabilidade civil*, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 294.

19. Imposto de renda: multa punitiva. In: *Revista de direito administrativo*, n. 126. Rio de Janeiro: FGV, 1977, p. 555.

20. CARNELUTTI, Francesco. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Lejus, 1999, p. 432.

permissão é contrária ao direito. Portanto, é incorreto considerar que a constituição de uma sociedade simples, de acordo com as leis que regem esse tipo de sociedade, possa ser considerada uma forma de burlar outras normas que regem as relações de trabalho e regras sobre a incidência de contribuições previdenciárias.

Em razão do exposto, parece claro que não é aplicável o disposto no artigo 123 do Código Tributário Nacional, segundo o qual:

[...] salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Mesmo que houvesse algum vício no emprego de uma pessoa jurídica para viabilizar a prestação de serviços de caráter pessoal, esse preceito não seria aplicável. A celebração de um contrato de prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas não pode ser rotulada como convenção que tenha por objeto algum aspecto do fato gerador da obrigação tributária, afinal, o objeto do contrato é a prestação de alguma atividade. Portanto, há um evidente erro em suscitar a aplicação desse preceito porquanto do contrato não há eleição de sujeito passivo. Em resumo, a possibilidade da constituição da pessoa jurídica não decorre do acordo: decorre da Lei ou não.

É evidente que a possibilidade jurídica da criação de sociedade personalizada (pessoa jurídica que se torna contribuinte do IRPJ) para prestação de serviços de caráter pessoal não as toma imunes a eventuais contestações por parte das autoridades fiscais. Sempre que for comprovada a prática de qualquer forma de fraude, a atuação fiscal toma-se legítima.

3. A incidência das normas sobre trabalho assalariado

A menção, neste estudo, às normas que regem as relações de emprego (trabalho assalariado) é necessária em função do fato de que as autoridades fiscais do Imposto de Renda já justificaram atuações fiscais com base nessas mesmas normas. Um caso famoso

foi o de um conhecido treinador de futebol que recebia a remuneração por seus serviços por intermédio de uma pessoa jurídica formada por ele e sua esposa. As autoridades fiscais desconsideraram a pessoa jurídica e exigiram que o tributo fosse exigido da pessoa física - sobre rendimentos seus - por entenderem ter havido simulação entre o treinador e a sociedade esportiva que contratou os serviços da pessoa jurídica.

Esse caso foi julgado pela Quarta Câmara do Iº Conselho de Contribuintes, que decidiu que a prestação de serviços de natureza pessoal não pode - para fins fiscais - ser realizada por intermédio de uma pessoa jurídica. De fato, quando do julgamento do Recurso nº 127.793, em 04.12.2002, aquele Tribunal decidiu que:

Os apresentadores e animadores de programas de rádio e televisão, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar de seus interesses.

Em determinado trecho do seu voto, o relator considerou que houve simulação por parte do treinador e da sociedade esportiva, que teriam agido em conluio para dissimular contrato de trabalho regido pela Consolidação das Leis do Trabalho:

A relação trabalhista entendida (sic) pelas autoridades lançadora e julgadora de primeira instância advém de o trabalho ser prestado de forma individual e personalíssima, repita-se, o que estaria conforme os ensinamentos doutrinários transcritos no Termo de Verificação Fiscal e no Acórdão Recorrido. Se foi este, pessoa física, quem prestou os serviços a este cabe a remuneração e a correspondente tributação do Imposto de Renda como determina a legislação tributária transcrita.

Portanto, de acordo com essa justificativa, a prestação de serviços personalíssimos permite a desconsideração da pessoa jurídica e o enquadramento dos fatos nas regras da Consolidação das Leis do Trabalho e, por conseguinte, justificada estaria a imputação dos rendimentos ao sócio em lugar da pessoa jurídica.

A incidência de normas que tutelam o trabalho assalariado requer a presença da figura do empregado, assim definido no artigo 3º da Consolidação das Leis do Trabalho:

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Empregado, portanto, de acordo com essa definição legal, é sempre uma pessoa física. Ao analisar os termos desse conceito normativo, Valentin Carrion²¹ afirma:

Pessoa física: o direito social ampara apenas o trabalho humano pessoal: *os serviços prestados por pessoa jurídica não podem ser objeto de um contrato de trabalho*, (grifos nossos)

Essa regra não toma vazia de conteúdo a regra contida no artigo 593 do Código Civil de 2002, que trata da prestação de serviços. De acordo com este preceito: “a prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou à lei especial, reger-se-á pelas disposições deste Capítulo”.

Conforme é possível perceber, o ordenamento jurídico contém regras explícitas acerca da prestação de serviços. O regime jurídico adotado em cada caso depende da vontade das partes envolvidas: desse modo, é um erro crasso considerar que toda forma remunerada da prestação de serviços constitui relação de emprego. A doutrina alerta para esse erro ao fazer distinção entre *relação de trabalho* e *relação de emprego*. Vejamos, a respeito, a clara lição de Estêvão Mallet:²²

Relação de trabalho é conceito mais amplo do que relação de emprego. Abrange todas as relações jurídicas em que há a prestação de trabalho

21. *Comentários à consolidação das leis do trabalho*, 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 34.

22. Apontamentos sobre a competência da justiça do trabalho após a emenda constitucional n. 45/2004. In: *Revista da AASP*, n. 82. São Paulo: [s.n.], 2005, p. 35.

por pessoa natural a outra pessoa, natural ou jurídica, tanto no âmbito de contrato de trabalho (art. 442 da CLT) como, ainda, no de contrato de prestação de serviços (arts. 593 e seguintes do Código Civil), e mesmo no de outros contratos, como os de transportes, mandato, empreitada, etc. (grifos nossos)

Portanto, se a prestação de serviços de caráter pessoal pode ser legitimamente realizada por intermédio de pessoa jurídica legalmente constituída sob a forma de *sociedade simples*, parece absurda a desconsideração levada a efeito pela autoridade fiscal. Essa desconsideração só poderia ser legítima na presença de prova da existência de fraude ou simulação: ocorre que - no caso do exemplo acima - a razão da qualificação dos fatos como decorrentes de fraude foi fundada no caráter pessoal dos serviços prestados.

O caráter pessoal dos serviços prestados não pode servir de argumento para fraude: afinal, consoante já foi assaz demonstrado no item anterior deste estudo, esses serviços podem ser prestados por sociedade simples como atividade econômica diversa da atividade empresarial típica, em que há a necessária presença de uma empresa (conjunção de fatores físicos, humanos e financeiros).

É certo que a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) contém uma regra geral de rechaço contra abusos e fraudes. Seu artigo 9º apresenta a seguinte redação:

Art. 9º. *Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.* (grifos nossos)

Esse preceito normativo constitui a base jurídica positiva do chamado *princípio da realidade*, segundo o qual a relação de emprego subsiste em qualquer circunstância em que estiver caracterizada a subordinação ou situação de dependência. De acordo com Francisco Rossal Araújo,²³ esse princípio:

23. *A boa-fé no contrato de emprego*. São Paulo: LTr, 1996, p. 88-89.

Significa que, no caso de discordância entre o contido nos documentos e o que ocorre no mundo dos fatos, prevalece este último. É a consideração da realidade em toda a sua dimensão, em detrimento da forma. As relações que acontecem no mundo dos fatos, no plano do concreto, na prática diária do contrato de emprego, prevalecem sobre as declarações que constem em documentos.

Os principais critérios para caracterização do contrato de trabalho e para legitimar a decretação de nulidade de pactos firmados entre particulares são: (a) subordinação e (b) pessoalidade. Estes serão analisados individualmente a seguir.

3.1. Subordinação

A doutrina é unânime ao afirmar que a subordinação é o elemento nuclear da relação de emprego. Não obstante essa certeza, o fato é que existem sérias dúvidas acerca do seu perfil jurídico. Abaixo, a abalizada doutrina de Orlando Gomes e Élson Gottschalk:²⁴

Mas, se há uniformidade de pensamento quanto ao reconhecimento deste *estado de dependência*, como singularidade da relação de trabalho, divergências sensíveis se manifestam entre os doutrinadores na qualificação desta dependência. Tais divergências se traduzem, com efeito, na diversidade dos critérios que têm sido sugeridos para qualificar a subordinação do trabalhador. Os critérios propostos são os seguintes: a) *subordinação jurídica ou dependência hierárquica*; b) *dependência econômica*; c) *dependência técnica*; d) *dependência social*, (grifos nossos)

Em seguida, os supracitados autores indicam que o primeiro critério - subordinação jurídica - é o que tem sido aceito com maior frequência pela jurisprudência e pela doutrina. A configuração dessa forma de subordinação - ainda de acordo com os autores - ocorre nos casos em que é exercido um poder de comando por parte do empregador. Para os doutos autores:²⁵

24. *Curso de direito de trabalho*, 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 129-30.

25. *Idem*, p. 130-131.

O poder de comando seria o aspecto ativo e o dever de obediência o passivo da subordinação. Todo contrato de trabalho, pois, gera o estado de subordinação (*status subjectiones*) do empregado, isto é, do trabalhador que, assim, se deve curvar aos critérios diretivos do empregador, suas disposições quanto ao tempo, modo e lugar da prestação, suas determinações quanto aos métodos de execução, usos e modalidades próprios da empresa.

Para Maurício Godinho Machado,²⁶ a subordinação:

[...] traduz-se, em suma, na situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia de sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenhará.

A subordinação, enquanto relação entre poder de comando e dever de obediência, não está confinada ao Direito do Trabalho, na parte regulada pela CLT. *Em outras palavras, a subordinação é um elemento nuclear da relação de emprego (regida pela CLT), mas isso não impede que ela esteja presente em outras avenças, as quais encontram-se fora do raio de incidência das citadas regras da CLT. Afinal, a subordinação é um matiz do poder jurídico. Portanto, as condições de contratação firmadas entre duas pessoas jurídicas subordinam as partes que ficam obrigadas a se comportar de acordo com as avenças, de modo que essa subordinação jurídica é um elemento que contribui para a eficácia (efetividade prática) do contrato. O poder de imposição de comportamentos deriva do direito de contratar (da autonomia privada), ao passo que o dever de obediência ao que foi pactuado decorre do próprio contrato que é a "lei entre as partes", do qual emergem direitos e obrigações.*

Disso resulta que a incidência das regras da CLT não está baseada simplesmente na existência de qualquer subordinação e em qualquer circunstância. A subordinação a que o texto legal faz referência é aquela que se estabelece entre um empregado e um em-

26. *Curso de direito do trabalho*, 4. ed. São Paulo: LTr, 2005, p. 302.

pregador: antes do exame das condições fáticas da presença ou ausência de subordinação, é necessário que a relação tenha sido formada entre uma pessoa física e o empregador.

3.2. Pessoalidade

Para a caracterização do contrato de trabalho, é necessário que haja pessoalidade na prestação dos serviços. Ocorre que o fato de haver prestação de serviços de natureza pessoal por intermédio de pessoa jurídica não é suficiente para descaracterizar o contrato firmado entre as partes para submetê-lo às regras da CLT, com as conseqüências daí advindas, afinal, admitir isso seria o mesmo que negar a possibilidade da contratação. Trata-se do clássico princípio da relação entre meios e fins: quem estabelece os fins deve prover os meios. Ora, se o ordenamento jurídico permite a constituição de sociedade simples para prestação de serviços intelectuais de caráter pessoal, a negação dessa possibilidade só poderia ocorrer em caso de fraude ou simulação. Em suma, se a prestação de serviços pessoais pode ser realizada por uma pessoa jurídica legalmente constituída é porque está autorizada a prestação da atividade contratada pelo sócio, a quem incumbe o dever societário de fazer a sociedade realizar o seu objeto social.

A prestação de serviços de caráter pessoal revela, porque o próprio nome sugere, a existência de uma relação de pessoalidade. Essa relação, contudo, não é exclusiva do Direito do Trabalho e, em razão disso, ela não é encontrada apenas na CLT. De fato, quando a prestação de serviços é contratada com uma pessoa jurídica e a atividade é desenvolvida pessoalmente pelo sócio, o regime jurídico dessa relação de pessoalidade tem origem no direito civil comum, na parte atinente ao direito das obrigações. *Nesse caso, o sócio está a cumprir não a obrigação oriunda do contrato (que foi firmada com outra pessoa, a pessoa jurídica que não se confunde com ele), mas sim, dando cumprimento a uma obrigação de natureza societária, que foi contraída no momento em que ele se dispôs a participar do quadro de sócios de uma sociedade simples que presta serviços de natureza intelectual.*

Todo sócio tem deveres além da dotação de capital social para a realização do fim para o qual a sociedade foi criada. Escrevi:²⁷

Em relação aos deveres dos sócios, estes são de diversas naturezas. Há quem afirme que os sócios têm um dever geral de colaboração para com os outros e para com a sociedade. Desse princípio adviriam os deveres de obrar, sempre que possível e necessário, em favor da sociedade ou da empresa e de abster-se de criar empecilhos e dificuldades injustificadas nas relações com os demais sócios, administradores e com a sociedade. A palavra *dever*, neste contexto, corresponde a um encargo, porquanto é necessária tal colaboração para obtenção de um benefício que é comum.

A prestação pessoal dos serviços, numa sociedade simples, é inerente à configuração Jurídica dessa figura societária. Se assim é, o sócio que adere a esse modelo jurídico de sociedade assume o dever de fazer a sociedade cumprir o seu desiderato. É nesse contexto que surge a pessoalidade na prestação dos serviços: esse contexto determina-lhe o regime jurídico nenhuma relação possui com a pessoalidade do Direito do Trabalho, que se estabelece entre empregado (uma pessoa física) e o empregador.

A fraude ou simulação não se presume. Quem alegar a existência de fraude deve prová-la. O exame das eventuais provas só pode ser realizado pela autoridade judicial diante de um caso concreto: enquanto não houver essa pronúncia, a validade não pode ser contestada. É o juiz do caso quem tem poder de dizer se uma relação de trabalho deve ser considerada à luz do Código Civil ou da CLT.

No conteúdo material do poder de fiscalização das autoridades fiscais está o dever de atender à lei e ao direito. Esse dever delimita o poder de fiscalização e, por conseguinte, estabelece limites para o mesmo, os quais não podem ser desprezados, sob pena de invalidade dos atos produzidos *contra legem*. Não há, no direito de fiscalização, um poder geral de invalidação dos negócios jurídicos firmados por particulares.

27. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Sociedade de responsabilidade limitada*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 71.

Nem mesmo o poder de qualificação dos fatos conforme a lei, que é uma prerrogativa (um poder-dever) das autoridades fiscais pode legitimar a decretação de nulidade do contrato firmado entre uma pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade simples e uma pessoa jurídica de qualquer natureza. Aqui é necessário fazer uma importante distinção entre os efeitos da declaração de nulidade e a competência para declará-la. Em regra, uma vez declarada a nulidade de um ato ou negócio jurídico, os efeitos destes são considerados inexistentes desde a formação. Todavia, para que se obtenha uma declaração dessa natureza é imprescindível submetê-la à prudente apreciação de um magistrado dotado do poder jurisdicional de dirimir controvérsias e conflitos de interesse. Exceto nos casos em que há notória nulidade (a incapacidade absoluta das partes, que possa ser inferida de forma imediata e incontrovertida, por exemplo), apenas o magistrado, diante das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto, poderá dizer se a nulidade existe ou não.

Do exposto, resulta que a pessoalidade prevista na CLT não é a única reconhecida pelo ordenamento jurídico vigente. Para que as regras da CLT possam incidir, é necessário que a relação jurídica (relação de trabalho) seja firmada entre uma pessoa física e o empregador.

Não deve ser excluída, no entanto, a possibilidade de haver fraude. Se os fatos revelam outra realidade, a nulidade pode ser argüida.

4. Desconsideração da personalidade jurídica

Consoante já exposto, nas autuações fiscais de que se tem conhecimento, as autoridades fiscais consideraram sem validade certos contratos celebrados entre pessoas jurídicas que tinham por objeto a prestação pessoal de serviços e decretaram o deslocamento de certas receitas da pessoa jurídica para a pessoa física dos sócios, com a conseqüente exigência de contribuições previdenciárias da tomadora dos serviços.

Ainda que se atribua a esse *deslocamento* a qualificação jurídica diversa de uma *desconsideração da personalidade jurídica*,

o certo é que esta ocorre de fato de direito. Com efeito, o deslocamento propugnado pelas autoridades fiscais implica na atribuição de responsabilidade tributária por certos fatos de uma pessoa (a pessoa jurídica) para outra (a pessoa do sócio). Quando as autoridades fiscais negam a validade de um contrato firmado por uma pessoa jurídica legalmente constituída, estão a desprezar a existência dessa pessoa como sujeito de direito com capacidade jurídica que a habilita a integrar negócios jurídicos e adquirir direitos e obrigações. Esse desprezo, ainda que tenha sido encoberto por um outro nome (desqualificação ou deslocamento), constitui forma episódica de desconsideração da personalidade jurídica.

Trata-se, na verdade de uma verdadeira sanção sob a forma de imputação ou transferência compulsória de obrigações entre pessoas distintas, que está na base da figura da desconsideração de personalidade jurídica, consoante escrevi,²⁸ ao comentar o sentido e o alcance do artigo 50 do Código Civil:

Vista de uma perspectiva ontológica a imputação de responsabilidade autorizada pelo art. 50 do Código Civil de 2002 é espécie de sanção pelo “abuso da personalidade jurídica”. A consequência da desconsideração é, segundo o enunciado daquele preceito, a extensão dos efeitos de certas e determinadas relações de obrigações aos bens particulares dos administradores ou sócio de uma pessoa jurídica.

Trata-se, como se vê, de uma forma de imputação de responsabilidade obrigacional a um terceiro que não era sujeito passivo original de uma relação jurídica de cunho obrigacional e que não foi cumprida pelo sujeito passivo que a contraiu.

A imputação referida é, do ponto de vista estrutural e teleológico, uma sanção por ato ilícito.

O artigo 50 do Código Civil introduziu no ordenamento jurídico brasileiro uma regra geral sobre a desconsideração da personalidade jurídica. De acordo com o enunciado da regra:

28. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: MP, 2005, p. 77-8.

[...] em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, 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.

Existem sérias dúvidas se esse preceito passou ou não a integrar o Direito Tributário material. Em antiga lição, Henry Tilbery é categórico ao afirmar que “dentro do princípio da legalidade tributária, a doutrina alienígena da desconsideração da pessoa jurídica não pode ser aplicada no direito tributário sem base em norma legal”.²⁹

A questão é: seria o artigo 50 do Código Civil o veículo introdutor da figura no direito tributário?

Antes de qualquer coisa, cabe lembrar que aquela regra autoriza a desconsideração num único sentido; ela é uma via de mão única: a desconsideração retira da pessoa jurídica a obrigação que, supõe-se, tenha sido contraída por ela ou em que existam dúvidas razoáveis que seja dela, para atribuir aos sócios ou administradores o dever de suportar os efeitos respectivos. Esse tipo de imputação ou transferência de responsabilidade, para o direito tributário, é matéria de *responsabilidade tributária*, que está sob reserva de lei complementar, com base no artigo 146 da Constituição Federal, o que impediria a *recepção* do artigo 50 do Código Civil pelo direito tributário material. Além disso, há, no caso, incidência do princípio da especialidade: as normas constantes do Código Tributário Nacional cumprem o papel de normas especiais que afastam as normas gerais porventura editadas, como é o Código Civil. Em razão disso, Luciano Amaro é enfático: o artigo 50 do Código Civil não inovou a questão da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas para fins fiscais.³⁰

29. *Imposto de renda: pessoas jurídicas: integração entre sociedade e sócio*. São Paulo: Atlas/IBDT, 1985, p. 98.

30. Desconsideração da pessoa jurídica para fins fiscais. In: *Tributação, justiça e liberdade: em homenagem a Ives Gandra da Silva Martins*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 388.

Se a regra do artigo 50 do Código Civil não adentra o direito tributário material, parece claro que as únicas possibilidades de desconsideração da personalidade jurídica são as hipóteses de sonegação, fraude ou conluio. Nesses casos, a administração pode negar - no todo ou em parte - efeitos à personalidade jurídica que for adotada como instrumento para perpetrar qualquer um daqueles atos ilícitos.

A questão que se põe, em razão do exposto, é a possível existência de sociedade simulada ou sociedade fictícia nos casos em que as sociedades simples são dominadas por um único sócio, de modo que o outro - ou outros - possuem uma pequena participação societária e, em alguns casos, não cumprem a obrigação societária de viabilizar a sociedade prestadora dos serviços. É a figura que, no direito societário, é conhecida por *homem de palha* ou *presta nome*.

Desde muito tempo é discutida a possibilidade de simulação de um contrato de sociedade. Em antiga lição, Tullio Ascarelli³¹ admite a possibilidade de que a simulação ocorra na constituição de uma sociedade por quotas ou em relação à participação de um sócio cotista. Admite, no entanto, o ilustre autor, que a simulação em tais casos pode ser considerada um negócio jurídico indireto.

Entre nós, Calixto Salomão³² nega a possibilidade de existência de sociedade simulada. De acordo com ele: “Sociedade simulada não há. O que pode haver é a caracterização da simulação de um determinado ato específico.”

O chamado *presta nome* é um sócio como outro qualquer, afinal, a ordem jurídica não se interessa pelas motivações pessoais nos negócios que não contrariem a lei, o direito ou os bons costumes. De fato, o artigo 306 do vetusto Código Comercial de 1850 adotava um conceito formal de sócio; ele atribuía responsabilidade ao sócio ainda quando ele não tivesse interesse nos lucros da sociedade. O Supremo Tribunal Federal confirmou esse entendimento no julgamento do RE nº 67.458, publicado na RTJ nº 68:84. De acordo com o renomado J. X. Carvalho de Mendonça:³³

31. *Ensaios e pareceres*. São Paulo: Saraiva, 1952, p. 168.

32. Sociedade simulada. In: *Revista de direito mercantil, industrial, econômico e financeiro* n. 105. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 73.

33. *Tratado de direito comercial brasileiro*, 6. ed., v. 2. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1953, p. 87.

A pessoa que empresta o nome a outrem para o exercício profissional do comércio, ainda que não tenha lucros, é reputado comerciante; responde pelas obrigações em seu nome contraídas. Para terceiros é indiferente o fim que tem em vista aquela pessoa. (grifos nossos)

No direito societário atual, a concepção normativa de sócio é igualmente formal, tanto é que as autoridades públicas do Registro do Comércio ou do Registro Civil de Pessoas Jurídicas não têm poderes para *entrevistar* um candidato a se tomar sócio para saber se ele quer de fato integrar o quadro social de uma sociedade empresária ou simples: a lei considera suficiente a manifestação da vontade do mesmo pela aposição de sua assinatura nos documentos societários.

Portanto, para que a sociedade seja considerada lícita, basta o cumprimento das normas que dizem respeito a questões de caráter formal para sua constituição ou modificação. Em decorrência disso, é pessoa jurídica aquela que cumpriu os requisitos legais para sê-lo e se tal circunstância foi reconhecida pelos órgãos competentes.

Parece claro que a invocação da existência de sociedade simulada ou fictícia é imprópria. De qualquer modo, essa simulação deveria ser provada e submetida à prudente apreciação judicial, pois, sem isso, o poder de atuação conferido pela ordem jurídica às autoridades fiscais não pode ser exercido. A decretação de nulidade, conforme já foi dito anteriormente, tem o efeito de negar a produção de efeitos desde a gênese do ato ou negócio. Todavia, para que essa negativa seja considerada eficaz, é necessário pronunciar a nulidade, o que só pode ser feito por quem é dotado de poder jurisdicional.

É certo, porém, que fraudes podem ocorrer. Nesse caso, a desconsideração da pessoa jurídica é medida que se impõe, tal como ocorreu no caso levado a julgamento perante a 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que decidiu pela possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica somente nos casos em que houver prova inequívoca da prática de dolo, fraude ou simulação. De fato, no julgamento do Recurso nº 145.322, ocorrido em 16.6.2005, aquele Tribunal decidiu:

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. COMPROVAÇÃO DO DOLO. Pode o Fisco desconsiderar a personalidade jurídica da empresa toda vez que restar caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação pela pessoa física responsável.

Os argumentos acima apresentados só seriam considerados válidos caso fosse proibida a constituição de pessoa jurídica para prestação de serviços de caráter pessoal, assim considerado aquele que é realizado por uma pessoa sem o concurso de um complexo de fatores empresariais organizados, no qual o *produto* oferecido ao mercado é formado pelas competências de uma pessoa natural, em caráter exclusivo, isto é, sem possibilidade de substituição da pessoa do prestador. Consoante foi amplamente demonstrado, tal proibição não existe. Desse modo, são ilegais as autuações fiscais relativas ao Imposto de Renda e Contribuições Previdenciárias que partem do errôneo pressuposto de que tal prática é contrária ao direito.

Ademais, a regra do § 4º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88 não autoriza - por si só - a desconsideração da pessoa jurídica ou de um contrato por ela celebrado. Ao estabelecer que a tributação não depende da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, a norma pretende viabilizar o princípio da generalidade da tributação, que preside o imposto sobre a renda. É verdade que a tributação independe de nomenclaturas, todavia, depende - necessariamente - da ocorrência do fato gerador previamente traçado pela lei: os fatos tributáveis são qualificáveis pela Lei e não pela autoridade fiscal. Portanto, essa regra não pode ser utilizada *tout court* como instrumento de um poder geral de desconsideração de atos ou negócios jurídicos, salvo em caso de fraude.

De igual modo, não é própria a invocação do disposto no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual 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

a serem estabelecidos em lei ordinária. Afinal, esse preceito só pode ser aplicado nos casos em que houver prova de simulação com intenção de causar dano ao erário.³⁴

5. A regra do art. 129 da Lei n° 11.196/05

Em novembro de 2005, foi publicada a Lei n° 11.196, que estabelece novas e importantes regras acerca do regime de tributação das receitas geradas pela prestação de serviços de caráter pessoal realizados por pessoas jurídicas. O artigo 129 da citada apresenta o seguinte enunciado:

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 n° 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Ao fazer menção ao *caráter personalíssimo* ou não dos serviços intelectuais, a norma do artigo 129 da Lei n° 11.196/05 reafirma a legalidade da constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços de caráter pessoal ou personalíssimo, independentemente da existência de empresa. Portanto, o preceito sob análise acaba por esclarecer que está permitida, para fins fiscais, a existência de uma sociedade (a lei menciona *sociedade prestadora*) sem empresa, e, nesse ponto, adota o mesmo tratamento que o ordenamento jurídico dispensava às “sociedades civis de profissão legalmente regulamentada” (§ 3° do art. 146 do RIR/99), em que não é exigida a existência de uma empresa para validar a sua constituição e a sua

34. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à lei, abuso de direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário: Denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, p. 363.

forma de tributação. A rigor, a norma tem função interpretativa porquanto essa possibilidade já existia antes do seu advento. Vejamos, a respeito, a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho:³⁵

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 prestação de serviços intelectuais, de cunho personalíssimo. (grifos nossos)

Assim sendo, a exploração econômica de atividade de natureza científica, artística ou cultural pode ser feita por intermédio de uma pessoa jurídica, fazendo com que as autoridades ficam legalmente impedidas de contestar a natureza pessoal dos trabalhos que geram as receitas, em cada caso.

Parece claro, portanto, que o principal objetivo da norma do artigo 129 da Lei nº 11.196/05 foi dar segurança jurídica aos prestadores de serviços de caráter pessoal que o fazem por intermédio de pessoas jurídicas. O citado preceito normativo vai além: afirma que mesmo os serviços intelectuais de caráter *personalíssimo* podem ser prestados por intermédio de sociedade sem empresa e, portanto, podem ficar sujeitos a um dos regimes de tributação que é próprio das pessoas jurídicas.

O prestígio à segurança jurídica está solenemente reafirmado na justificativa ou Exposição de Motivos do projeto de lei de conversão da Medida Provisória nº 252, de 15.6.2005, que apresenta o seguinte enunciado.

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 e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria, (grifos nossos)

35. *Idem, idem.*

Todavia, para a boa compreensão do enunciado normativo em questão, toma-se necessário determinar quais os contornos de um serviço de natureza científica, de natureza artística e de natureza cultural.

De plano, cabe aduzir que a Lei tributária fala em *serviços intelectuais* e, nesse sentido, tem espectro mais amplo que a norma do parágrafo único do artigo 966 do Código Civil, que faz alusão à *profissão intelectual*. No primeiro caso, a norma menciona a atividade científica, artística e cultural. No Código Civil, a atividade cultural não é mencionada - em seu lugar, há referência à atividade literária.

A determinação da natureza científica de algo depende do que se entende por *científico*. De acordo com o Dicionário Houaiss, científico é relativo ou próprio da ciência ou de uma área sistematizada do conhecimento. Exemplo de conhecimento sistematizado é aquilo conhecido popularmente como *informática*, que abrange tecnologia sobre fluxos de informações, o que inclui a criação de linguagens artificiais. Até mesmo o ofício de um trabalhador comum (um carpinteiro, por exemplo) pode ser considerado algo científico, pois a sua boa qualidade depende de conhecimento específico, vale dizer, sistematizado.

Um serviço de natureza artística, por outro lado, é aquele que diz respeito às chamadas belas-artes. Ainda segundo o citado Dicionário, belas-artes são, genericamente, as artes plásticas, a poesia e a dança. Assim, se Michelangelo e Tintoretto estivessem vivos e fossem residentes no Brasil, poderiam - antes e depois da Lei nº 11.196/05 - criar e vender suas obras por intermédio de uma sociedade que seria tributada como pessoa jurídica.

Um pouco mais problemática é a determinação do conceito de serviço de natureza cultural. A palavra *cultura* engloba as artes e tudo quanto é útil ou estimado por uma determinada comunidade. Um novo conhecimento é uma contribuição para a cultura assim como é a reprodução de conhecimentos já adquiridos para novas pessoas. Em outras palavras: ciência é cultura.³⁶ Vale salientar que o desporto também é uma manifestação da cultura.

36. Ver art. 216 da Constituição Federal de 1988.

Diante da amplitude significativa dos conceitos citados, fica difícil estabelecer uma situação em que um serviço não possa ser enquadrado como científico, artístico ou cultural. Apenas a lei pode estabelecer limites mais ou menos nítidos nesse campo. Na ausência de lei, a interpretação deve ser a mais abrangente possível, porquanto a negativa de acesso a determinado regime de tributação pode ser algo restritivo. As normas restritivas de direito - conforme todo neófito em questões jurídicas sabe - devem ter interpretação estrita.

De qualquer sorte, uma coisa parece absolutamente certa: o artigo 129 da Lei nº 11.196/05 reforça o entendimento de que a desconsideração da pessoa jurídica só é cabível em caso de fraude, sonegação ou conluio, e o faz por pelo menos duas razões. Em primeiro lugar, declara a validade da opção pela constituição de uma pessoa jurídica mesmo quando os serviços a serem prestados tenham caráter pessoal; em segundo lugar, prescreve que a desconsideração de pessoa jurídica é matéria sob reserva do Poder Judiciário, na forma do artigo 50 do Código Civil de 2002.

O artigo 129 da Lei nº 11.196/05 faz expressa menção ao artigo 50 do Código Civil para dizer que, se presentes as condições de aplicação desse preceito, os rendimentos derivados de serviços de natureza intelectual personalíssimos, ainda que prestados por intermédio de sociedades legalmente constituídas, podem ser imputados aos sócios e tributados de acordo com as normas aplicáveis às pessoas físicas. A rigor, o referido preceito retira temporariamente da administração, em relação a essa matéria, o poder de autotutela que a administração pública possui e que lhe dá direito de executar os seus próprios atos até o ponto em que esse direito não conflite com a prerrogativa que a Constituição Federal outorga ao Poder Judiciário, a qual determina qual direito deve ser aplicado aos casos submetidos ao seu conhecimento, na forma das leis processuais.

Há, portanto, evidente restrição ao poder de fiscalizar: após o advento da Lei, a desconsideração não pode ser levada a cabo de maneira ostensiva ou velada, com a utilização de subterfúgios, como o denominado *deslocamento*. A interferência nos poderes da administração decorre da natureza de norma de competência do

referido preceito que prescreve - por via da menção ao artigo 50 do Código Civil de 2002 - que todas as questões relacionadas com os efeitos tributários do *trabalho personalíssimo*, por intermédio de uma pessoa jurídica legalmente constituída, sejam submetidas a um magistrado. A esse magistrado caberia dizer se houve ou não o *abuso do direito*, que é fundamento axiológico do artigo 50 do Código Civil de 2002, o qual, textualmente, estabelece que:

[...] em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, 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.

Esse preceito normativo outorga poderes aos juízes para expedir uma norma jurídica individual e concreta, diante de certas condições fáticas e jurídicas. Assim, o juiz deverá verificar se ocorreu ou não o fato previsto na hipótese normativa - no caso, o abuso da personalidade jurídica - e, se requerida a imputação pela parte ou pelo Ministério Público, o juiz poderá ou não determinar a imputação. O dever é de decidir e não de desconsiderar - a desconsideração fica sempre na contingência de ter sido provado abuso e as demais circunstâncias que devem ser consideradas em cada caso concreto.

Conforme visto anteriormente, antes do advento do artigo 129 da Lei nº 11.196/05, os agentes da Receita Federal lavraram diversos autos de infração, nos quais desconsideravam a personalidade jurídica das sociedades constituídas para prestação de serviços de caráter pessoal. Pois bem, o advento do citado preceito acaba por abolir a situação acoimada de ilícita (ao menos sob a ótica das autoridades fiscais), o que atrai a aplicação da regra do inciso II, alínea *a*, do artigo 106 do CTN. Assim, ao ser revogada a suposta norma que proibia a utilização da pessoa jurídica, desapareceu o direito estatal de aplicar qualquer penalidade que tenha relação com a matéria tratada na lei revogada; trata-se, em outras palavras, da aplicação da retroatividade benigna que é consagrada no CTN.

A determinação de que a matéria está sob reserva de jurisdição é uma norma de direito processual que tem efeitos imediatos, e, portanto, atinge todos os casos já em andamento quando do advento da lei e que não foram definitivamente julgados. Em outras palavras, a norma tem nítido efeito retroativo para atingir todas as situações que ainda não estejam definitivamente julgadas na esfera judicial ou administrativa. Portanto, às autoridades fiscais cabe adotar as medidas necessárias à submissão da matéria ao crivo do poder judiciário antes de adotar qualquer medida de cobrança extrajudicial ou execução judicial do suposto débito, ou do seguimento do processo administrativo, se for o caso.

A submissão da matéria ao poder judiciário é prudente e acertada em razão da existência, em cada caso, de interesses conflitantes de diferentes entidades dotadas do poder de tributar. Melhor explicando: os serviços prestados por pessoas jurídicas estão sujeitos ao pagamento do Imposto sobre Serviços (ISS), cobrado pelos municípios, ao passo que os rendimentos do trabalho assalariado não pagam tal imposto. Se há desconsideração da personalidade jurídica, convém salientar que o ISS não era devido. Ocorre que o município tem interesse no caso e pode simplesmente discordar do fisco federal. Logo, o conflito de interesses só pode ser resolvido por autoridade judicial.

O preceito em questão produz efeitos no campo do Direito Penal. Assim, antes do pronunciamento de um magistrado acerca da existência ou não das condições de aplicação do artigo 50 do Código Civil, não há justa causa para o seguimento de qualquer ação penal porventura instaurada que tenha por objeto a matéria tratada no artigo 129 da Lei nº 11.196/05. A falta de justa causa, decorre: (a) da ocorrência de *abolitio criminis*, na medida em que a lei reafirma a legalidade da constituição de pessoas jurídicas para prestar serviços de caráter pessoal ou personalíssimo; (b) da ausência de manifestação da autoridade competente para dizer se há ou não condições para a exigência tributária que, ao fim e ao cabo, legitimaria ou não a eventual ação penal.

6. Hipóteses concretas de fraude

Em diversas ocasiões foi mencionada a questão da possível ocorrência de fraude. A ordem jurídica, ao estabelecer sanções para o uso da pessoa jurídica na perpetração de fraudes, parte do pressuposto de que fraudes podem ocorrer. Somente o exame acurado dos fatos é que pode revelar a existência ou não do dolo, que é o elemento nuclear de toda e qualquer fraude, sonegação ou conluio. Problemas podem surgir quando as partes negligenciam certos aspectos formais no cumprimento do que foi pactuado. Portanto, em determinadas circunstâncias, pode ocorrer o chamado *dolo eventual*, no qual as partes não revelam intenção deliberada de cometer fraudes, mas comportam-se com negligência tal que assumem o risco de produzir o dano e a ofensa à Lei.

No caso, a fraude pode ser caracterizada em pelo menos duas circunstâncias:

- (a) quando a documentação dos serviços prestados é feita por meio de documento falso; ou
- (b) quando as partes desprezam o contrato e agem como se ele não existisse.

A fraude do primeiro caso é a mais grave de todas, pois ocorre quando a prestação de serviços é documentada por nota fiscal adquirida de terceiro, emitida por sociedade da qual o prestador dos serviços não é sócio.

A fraude do segundo caso ocorre quando, por exemplo, os pagamentos são feitos diretamente aos sócios e os recursos não transitam por contas bancárias de titularidade da sociedade contratante. Caso isso ocorra, resta evidente que as partes não agiram para zelar pela efetividade e sinceridade do pacto, visto que elas mesmas abandonaram e desconsideraram o contrato firmado e que anteriormente se obrigaram a cumprir. No campo das relações de obrigação, as partes assumem alguns deveres que transcendem (os denominados *deveres anexos*) ao pacto em si e estão ancorados em idéias éticas que estabelecem um dever de boa conduta no que con-

cerne: (a) à fidelidade da palavra empenhada; (b) à não frustração da confiança da outra parte; (c) à utilização da diligência necessária para alcançar o objeto da prestação; e (d) à ação com equidade nos casos em que a avença exigir colaboração mútua.³⁷ No conteúdo material desse dever está o mandamento de que as partes devem adotar todas as medidas necessárias para que os direitos e deveres sejam fielmente cumpridos. Se as partes não se esforçam para cumprir o contrato firmado, significa que quiseram estabelecer uma outra espécie de avença, disso fazendo emergir uma fraude sob a forma de simulação.

Alguém poderia suscitar, com razão, o fato de que um contratante não tem o dever legal de fiscalizar o outro e, portanto, não poderia vir a sofrer as conseqüências das ações ou omissões ilícitas praticadas pelo outro. No caso aqui examinado, todavia, essa consideração não pode ser feita, afinal, as partes, num contrato, assumem o dever de zelar por sua boa e fiel execução e, portanto, é esse mesmo contrato que lhe impõe o dever de devida diligência.

A questão do pagamento feito diretamente ao sócio pode ser contornada se existirem provas da existência de um contrato de mandato por meio do qual o sócio recebe os recursos por conta e ordem da sociedade prestadora dos serviços.

O agir por conta e ordem de outrem pode decorrer da lei ou de negócio firmado entre particulares no âmbito da autonomia privada. Nesse sentido, o ordenamento jurídico prevê a celebração do contrato de mandato, delineado no artigo 653 do Código Civil de 2002, que apresenta o seguinte enunciado:

Art. 653. Opera-se o mandato quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses. A procuração é o instrumento do mandato.

37. LARENZ, Karl. *Derecho de obligaciones*, t 1. Madri: ERDP, 1958, p. 20-21. Sobre a influência da boa-fé nos deveres anexos, vide: SILVA, Clóvis V. do Couto e. *A obrigação como processo*. Rio de Janeiro: FGV, 2006, p.40-1.

Discorrendo sobre as características e efeitos jurídicos do contrato de mandato, o ilustre Orlando Gomes,³⁸ afirma:

O mandato é a relação contratual pela qual uma das partes se obriga a praticar, por conta de outra, um ou mais atos jurídicos. O contrato tem a finalidade de criar essa obrigação e regular os interesses dos contratantes, formando a *relação interna*, mas, para que o mandatário possa cumpri-la, é preciso que mandante lhe outorgue o *poder de representação*. (grifos no original)

Segundo a doutrina de Maria Helena Diniz,³⁹ no contrato de mandato, em face da outorga de representação, o mandatário age em nome e por conta do mandante, *verbis*:

É uma representação convencional, em que o representante pratica atos que dão origem a direitos e obrigações que repercutem na esfera jurídica do representado. Realmente, o mandatário, como representante do mandante, fala e age em seu nome e por conta deste. Logo, é o mandante quem contrai as obrigações e adquire os direitos como se tivesse tomado parte pessoalmente no negócio jurídico.

O mandatário assume a obrigação de agir em nome do mandante “com o necessário zelo e diligência, transferindo-lhe as vantagens que em seu lugar auferir, prestando-lhe afinal, contas de sua gestão”.⁴⁰

Conforme é possível perceber, no contrato de mandato é essencial a ação de uma pessoa, individual ou coletiva, que age em nome do mandante. Desse modo, quem recebe algum valor em decorrência do contrato de mandato não adquire rendimento porquanto os valores não se integram ao seu patrimônio a título definitivo, como elemento positivo. Os valores recebidos caracterizam-se como dívidas perante o outorgante do mandato.

38. *Contratos*, 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 347.

39. *Tratado teórico e prático dos contratos*, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 333-4.

40. RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil*, 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 279.

A existência do mandato deve ser provada em cada caso. A prova, de acordo com os termos do artigo 653 do Código Civil, é a procuração.

Por fim, cabe aduzir que a falta de contrato formalmente escrito não constitui, por si só, elemento indicativo de fraude. Os contratos podem ser tácitos, salvo determinação legal em contrário: desse modo, outros elementos (recibos de pagamentos, relatórios etc.) é que servirão de prova.

7. Conclusões

Diante de todo o exposto, com base na lei e no Direito, na jurisprudência e na doutrina, estamos convictos de que não ofende a legislação tributária a contratação de pessoa jurídica que presta serviços de caráter personalíssimo. Afinal, o ordenamento jurídico brasileiro admite a constituição de *sociedade simples* para prestação de serviços dessa natureza e não exige, para tanto, a existência de empresa, formada pela combinação de recursos físicos, humanos e financeiros.

O artigo 129 da Lei nº 11.296/05, que tem nítido caráter interpretativo - e, por isso, tem aplicação retroativa aos fatos anteriores à sua vigência - reafirma essa possibilidade e retira definitivamente das autoridades fiscais o poder de desconsiderar a personalidade jurídica das prestadoras de serviços e exigir contribuições previdenciárias das tomadoras dos serviços. Após o advento da citada Lei, a desconsideração da personalidade jurídica, para esse fim, só pode ser lavada a afeito após o pronunciamento de autoridade judicial. Também em decorrência desse preceito, se as autoridades fiscais entenderem que há, em cada caso, a configuração de vínculo de emprego sujeito às leis trabalhistas, deverá - antes de tudo - obter um pronunciamento judicial acerca da existência do suposto vínculo.

De qualquer modo, as tomadoras dos serviços devem atentar para o fato de que pode estar caracterizada fraude nos casos em que os documentos apresentados para provar a existência real ou tácita do contrato não forem fiéis aos fatos efetivamente praticados.