Hélcio Corrêa

A SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO E A *JOINT VENTURE* COMO FERRAMENTAS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

SPECIAL PARTNERSHIP AND JOINT VENTURE AS TOOLS OF TAX PLANNING

Simone Martins e Vanessa Sebben

RESUMO

Analisa as formas societárias e as diversas operações entre sociedades como ferramentas válidas para o planejamento tributário, destacando a relevância dessas estratégias no contexto empresarial, visando à economia de tributos.

Aponta as vantagens da utilização das sociedades em conta de participação, forma empresarial semelhante às *joint ventures*, verificando a legitimidade da aplicação de metodologias de estudo das formas societárias admitidas pelo ordenamento jurídico como ferramenta de planejamento tributário.

PALAVRAS-CHAVE

Direito Tributário; elisão; evasão; *joint venture*; planejamento tributário; sociedade em conta de participação.

ABSTRACT

The authors examine corporate structures and the various transactions between companies as valid tools of tax planning, outlining the importance of such strategies within the business scope, as a means to save taxes.

They point out the advantages of the special partnership, a corporate structure similar to joint ventures, looking into the validity of applying study methodologies of corporate structures as a tool for tax planning.

KEYWORDS

Tax Law; tax fraud; tax evasion; joint venture; tax planning; special partnership.

1 INTRODUÇÃO

No Estado democrático de Direito, os tributos representam a principal fonte de receita necessária à consecução da atividade estatal e ao desenvolvimento social, sendo supostamente distribuídos, equitativamente, entre os cidadãos, na medida de suas capacidades econômicas. Nem sempre, porém, os contribuintes manifestam concordância com as imposições estatais quanto à instituição e à majoração de tributos, especialmente o setor empresarial, que objetiva otimizar os resultados de seus investimentos, com o desafio cada vez mais crescente, de redução de seus custos, em especial, o custo fiscal.

E essa atitude de redução do custo fiscal é ainda uma das estratégias mais indispensáveis para o empresariado brasileiro, sendo possível que o cidadão utilize estratégias administrativas em prol da economia de tributos. Nessa ótica, ressalta-se a atuação em conformidade legal e sem a utilização de subterfúgios, o que é reconhecido como concepção de planejamento tributário sob a ótica da corrente tradicional. Importa, assim, analisar as mais variadas soluções adotadas no contexto empresarial e estudar a sua operacionalidade.

Essa pesquisa analisa a utilização das sociedades em conta de participação (SCP) e das *joint ventures* como ferramentas de planejamento tributário, dado o significativo número de empreendimentos em que elas podem ser reveladas.

Ao mesmo passo, faz-se necessário, inicialmente, contextualizar as sociedades em conta de participação e as *joint ventures,* bem como delinear o que seja planejamento tributário, a partir do conceitual de elisão e evasão fiscal, ou seja, os limites entre a economia fiscal lícita e ilícita pelo contribuinte.

2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO SOB A ÓTICA DA ELISÃO E DA EVASÃO FISCAL

De início, para a gestão de planejamento tributário, por meio de formas associativas (sociedade em conta de participação e *joint venture*), faz-se imperiosa a concreta distinção entre os limites legais da economia de tributos. Sob essa ótica, as expressões "elisão" e "evasão", no contexto do Direito Tributário, são antagônicas em sua concepção jurídica para a maior parte da doutrina, pois, enquanto a primeira é utilizada para referir-se à licitude de comportamentos do contribuinte em relação ao não pagamento de tributos, a segunda remete ao ilícito, à conduta fiscal indesejada pelo ordenamento jurídico[1].

Segundo Oliveira (2005, p. 167), o conceito corrente, na doutrina, de evasão fiscal corresponde ao objetivo do contribuinte de eliminar, reduzir ou retardar o recolhimento de um tributo, uma vez já ocorrido o fato gerador, ao passo que a elisão fiscal, para a doutrina pátria, seria compreendida como um agir lícito que objetiva evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador[2].

Assim, embora não haja uniformidade na doutrina, a preferência é maior para designar a palavra *evasão* como "a forma ilícita de fugir ao tributo" e a palavra *elisão* para "designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga" (MACHADO, 2010, p. 138).

> [...] *faz-se necessário, inicialmente, contextualizar as sociedades em conta de participação e as* joint ventures*, bem como delinear o que seja planejamento tributário, a partir do conceitual de elisão e evasão fiscal* [...]

A par do critério cronológico definido por Rubens Gomes de Souza de diferenciação entre o que se entende por elisão e evasão fiscal, há o critério de licitude dos meios empregados pelo contribuinte para evitar o pagamento de tributos, os quais definitivamente diferenciam os institutos.

Nesse diapasão, a evasão fiscal pode ser caracterizada como um ato que revela a intenção do contribuinte de retardar, reduzir ou eliminar o recolhimento do tributo, podendo ser definida como fuga do cumprimento da obrigação tributária já existente (OLIVEIRA, 2009, p. 169-170) ou tendente a existir, normalmente acompanhada de ardis como a fraude, a simulação e a sonegação fiscal.

É imprescindível, para se estabelecerem os limites do conceitual existente acerca de planejamento tributário, analisar, ainda que brevemente, o que se compreende por dolo ou sonegação, fraude e simulação, entendidos como atitudes do contribuinte tendentes a evitar, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária. Essas figuras são apontadas pelo Código Tributário Nacional (art. 149, VII[3]) como condutas do contribuinte que levam ao lançamento de ofício do tributo e da penalidade aplicável pela autoridade administrativa fiscal.

O dolo ou sonegação caracteriza-se por uma série de atos ou omissões dolosas que impeçam, sua totalidade ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade administrativa fiscal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (OLIVEIRA, 2005, p. 174). A sonegação fiscal, assim, teria a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, como pressuposto. Para alguns doutrinadores, o dolo ou sonegação seriam elementos do tipo tanto da fraude quanto da simulação fiscal, posição que é defendida por José Souto Maior Borges (*apud* DIAS, 2007, p. 94).

A fraude, por sua vez, caracteriza-se mais pelos meios utilizados do que pela ilicitude ou pela intencionalidade dolosa do agente, pois eles são evidentemente ilícitos, enquanto que, na simulação, os meios são aparentemente lícitos (DIAS, 2007, p. 93). Normalmente, à fraude correspondem atos com adulteração ou falsificação de documentos fiscais. Exemplo recente, no Brasil, foi o caso Daslu[4] (Ope-

ração Narciso), no conluio das importadoras que substituíam as notas fiscais verdadeiras de fornecedores estrangeiros por outras, falsas, e encarregavam-se de desembaraçar a mercadoria.

Segundo o conceito de simulação, dado pelo Código Civil Brasileiro, tal compreende a aparência dada a ato jurídico em geral de *conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou se transmitem*, bem como se *contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira* ou, ainda, se os instrumentos *forem antedatados ou pós-datados* (art. 167, § 1º, I, II e III).

> [...] *embora não haja uniformidade na doutrina, a preferência é maior para designar a palavra evasão como "a forma ilícita de fugir ao tributo" e a palavra elisão para "designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga"* [...]

O conceito civilista tradicional de simulação é aplicável ao contexto tributário, no sentido de importar em um meio para esconder a violação da lei (DIAS, 2007, p. 96), em que, normalmente, é realizado um ato falso, aparentemente lícito, para ocultar o ato que revela a verdadeira atitude que o contribuinte quer que não seja conhecida: *Aparência enganosa que alguém empresta à coisa, para encobrir a realidade ilícita que não se quer revelar. Modo astucioso e intencional de desfigurar o ato jurídico, imprimindo-lhe o aspecto de outro, de fim diverso: dar à doação graciosa o caráter de venda, etc. Na dissimulação, a pessoa sabe a verdade, mas procura ocultá-la.* (NUNES, 1980, p. 90).

É de Roque Carrazza (2008, p. 474) o conceito mais sintético sobre a questão: *é a divergência entre a vontade e a declaração, fruto de acordo celebrado com o fito de enganar terceiros*.

Há, pois, na simulação, a presença de um elemento intencionalmente oculto pelos participantes de eventual ato ou negócio jurídico; o seu conceito – que ganhou maior relevância após a Lei Complementar n. 104/2001, a qual introduziu o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional[5], conhecida, na doutrina, como norma geral antielisão (MACHADO, 2010, p. 138) –, está abrangido pelo conceito de dissimulação, o qual, ao menos aparentemente, tem maior amplitude: *O que a Norma Antielisiva contida no CTN busca combater são os negócios elisivos atentatórios, ou seja, aqueles que utilizam uma estrutura jurídica aparente para disfarçar o real objetivo da operação, qual seja, unicamente, a redução do custo tributário. [Ocorre que] Não há qualquer finalidade empresarial ou negocial a não ser deixar de pagar o tributo ou pagá-lo em um montante menor.* (AMARAL, 2007, p. 18).

Nessa ótica, Luciano Amaro (2008, p. 238), ao mencionar que simulação não é diferente de dissimulação, pondera: *Dissimula-se*[6] *o positivo (ocorrência do fato gerador), simulando-se o negativo (não-ocorrência do fato gerador)*.

Seria relevante anotar que, do conceito de simulação, emerge o conceito de abuso de forma, para o qual, conforme Sampaio Dória (*apud* DIAS, 2007, p. 98), *o que se qualifica como abuso de forma nada mais é senão simulação, em sua incidência fiscal*. De fato, os sujeitos praticantes de ato ou negócio jurídico simulado podem utilizar-se abusivamente das formas para encobrir o real significado ou acontecimento de suas operações.

Nota-se a importância de, em primeiro lugar, estabelecer os contornos do que seja a evasão fiscal, para, a partir daí, tratar-se do conceito de elisão fiscal, uma vez que são termos que têm significados equivalentes, embora o sentido em que são empregados no Direito Tributário coloque-os em termos diametralmente opostos.

Um conceito simples e abrangente é dado por Gilberto Luiz do Amaral (2007, p. 8): *A elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam* [sic] *diminuir o pagamento de tributos.* [...] *Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la*.

A elisão fiscal, no entanto, é de análise extremamente complexa, pois se deve investigar se a atitude dos contribuintes constitui uma conduta contrária ao direito. Na visão do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual *CARF* (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), os negócios não podem ser efetuados com o único propósito de escapar do tributo, mas, sim, com objetivos econômicos e empresariais verdadeiros[7].

Na elisão, o comportamento do contribuinte dirigido à economia de tributos é lícito, livre de ardis para evitar a incidência da norma ou o pagamento de tributo. Logo, na tentativa de se formar um conceito de elisão fiscal, este traduz-se no agir legal do contribuinte, não passível de sanção pelo Estado, normalmente preventivo em relação à ocorrência do fato gerador e que implica em uma auto-organização.

Interessa salientar que, dentro do direito de se auto-organizar, está inserida a ideia de liberdade do contribuinte de exercer a autonomia privada nos seus negócios de modo menos oneroso sob o aspecto fiscal, o que coincide com o planejamento tributário – logo, sob tal concepção, a elisão é desenvolvida pelo planejamento tributário (OLIVEIRA, 2009, p. 171).

Assim, somente depois de delimitados os conceitos de elisão e evasão fiscal, pode-se conceituar e caracterizar o planejamento tributário. Nesse sentido, Gustavo Pedro de Oliveira (2009, p. 179) consigna que esse é *o conjunto de condutas da pessoa física ou jurídica destinadas a reduzir, transferir ou postergar legalmente os ônus dos tributos*.

Trata-se, enfim, de uma técnica em que devem ser considerados aspectos jurídicos, contábeis, societários e financeiros, a qual envolve a verdadeira busca por caminhos tributariamente menos onerosos, bem como a racionalização das operações empresariais e a transparência que, por sua vez, não guarda relação com a fraude ou a realização de negócios simulados.

Logo, uma concepção jurídica para planejamento tributário é obtida a partir do conceitual dos institutos *elisão* e *evasão fiscal*, pois o primeiro é tido como sinônimo e o segundo, como seu antagônico, respectivamente a conduta lícita ou ilícita do contribuinte na tentativa de reduzir o custo tributário.

3 A SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP) E A *JOINT VENTURE*

Notadamente, a função econômica tem seu núcleo centrado no *fenômeno capital* do *nascimento ou renascimento das cidades*. É por meio do *desenvolvimento das cidades que se ligam os progressos do comércio medieval*, é no *contexto urbano que cumpre situar o crescimento do mercador medieval*[8]

(LE GOFF, 1991, p. 8).

Esse contexto de crescimento do comércio medieval, e, de forma conjunta, as cidades, foi interpretado por William Shakespeare, em *O Mercador de Veneza*, apresentando, inclusive, elementos societários e contratuais da época. Identifica-se, pelo diálogo entre os personagens Salânio e Antônio, no primeiro ato, uma forte preocupação com os riscos advindos do negócio e a apreensão com o patrimônio, sendo que, inclusive, Antônio esclarece a necessidade de se diversificar o portfólio de investimento e uma visão de longo prazo[9].

Nesse aspecto, pode-se verificar que tanto no contexto social medieval, quanto na literatura, é importante racionalizar os riscos. Isso pode dar-se por meio da divisão dos investimentos em áreas distintas, isto é, a antiga forma de "não colocar todos os ovos em uma única cesta", ou pode ocorrer por meio do planejamento, envolvendo contratos e formas associativas.

Contextualmente, essas formas de associação caracterizavam-se em associações em conta de participação e que evoluíram para as sociedades em conta de participação. (KUPERMAN, 2005, p. 13). Essa evolução parte do desenvolvimento marítimo e do comércio, por meio dos contratos de comenda, mas que, com a condenação pela usura, durante o período medieval, passa-se a utilizar a conta e a participação, pois possibilitava a ocultação do sócio detentor dos numerários; ao "sócio ostensivo" sobrava o estigma de criminoso. (KUPERMAN, 2005, p. 14).

Nessa acepção, Jacques Le Goff esclarece que iniciaram diversos tipos de associações, permitindo a ampliação da rede de negócios dos mercadores. Assim, *uma forma fundamental de associação foi o contrato de 'commenda', também chamado 'societas maris' em Gênova e 'collegantia' em Veneza. Os contratantes apresentavam-se como associados na medida em que havia partilha dos riscos e dos lucros; no mais, porém, suas relações eram as mesas existentes entre um emprestador e um devedor.* (LE GOFF, 1991, p. 18). (Grifos no original).

No contrato de *commenda* puro e simples, segue Le Goff (1991, p. 18), *um comanditário adianta a um mercador itinerante o capital necessário a uma viagem de negócios*. Em caso de perda, *o emprestador arca com todo o ônus financeiro e o devedor só perde o valor de seu trabalho*. Ao contrário, ou seja, em caso de lucro, *o emprestador, sem sair de seu domicílio, é reembolsado e recebe uma parte dos ganhos, em geral três quartos do total*.

Sob a análise da *commenda* especificada como *societas* ou *collegantia*, o autor (LE GOFF, 1991, p. 18) observa que *o comanditário que não viaja adianta dois terços do capital, enquanto o devedor contribui com um terço do capital e seu trabalho*. Nesse caso, se ocorrer perda, *esta é dividida proporcionalmente ao capital investido* e, havendo lucro, *este é dividido meio a meio*.

Essas práticas rotineiras permitiram o surgimento do sócio oculto e, das associações em conta de participação, emergem as Sociedades em Conta de Participação (SCP).

Na atual estrutura da economia (globalizada), existe – de forma inegável – um imbricamento entre o direito civil e o direito comercial que, em diversos momentos, unificam-se no direito obrigacional. A partir da própria complexidade (complexa[10]) da sociedade contemporânea, ocorreu uma quebra da conhecida dicotomia entre direito público e direito privado, principalmente pela inserção no mundo negocial mercantil em escala globalizada. (BITTAR, 2008, p. 1).

zando as formas societárias, ampliando os mercados e reduzindo a excessiva oneração social e tributária. (BITTAR, 2008, p. 197).

Nesse cenário, as sociedades em conta de participação destacam-se, no mercado, como instrumento facilitador da realização de empreendimentos e instrumento de economia tributária. É que esta espécie societária conseguiu manter um traço que a torna única diante de qualquer forma de parceria empresarial, qual seja, o fato de ser oculta perante terceiros. Apenas o sócio denominado "ostensivo" aparece para a mídia e, vão para ele, os recursos aportados pelos sócios "ocultos"; caberá, assim, ao sócio ostensivo aplicar os recursos dentro dos fins do empreendimento convencionado, figurando como se único interessado fosse em relação aos investimentos realizados (GALIZZI, 2004, p. 212).

Tal espécie societária, não personificada, segundo o Código Civil, não está sujeita às formalidades de constituição de sociedades exigidas para as espécies personalizadas, nem mesmo a inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas; o que é, desde já, uma vantagem na redução de custos administrativos e fiscais, pois não estará sujeita ao pagamento de taxas de arquivamento dos atos de constituição perante a Junta Comercial dos Estados.

A sonegação fiscal [...] *teria a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, como pressuposto. Para alguns doutrinadores, o dolo ou sonegação seriam elementos do tipo tanto da fraude quanto da simulação fiscal* [...]

A partir do núcleo de entendimento de que *o sistema neocapitalista gira em torno da economia de mercado*, bem como da necessidade de uma limitação com fins a eliminar seus *efeitos disfuncionais*, tanto de natureza social como econômica (GARCÍA-PELAYO, 2009, p. 58), verifica-se um imperativo em buscar novas formas de associações para atingir um ótimo econômico, mesmo com a constante interferência do Estado no sistema.

Nessa acepção, propagam-se as operações interempresariais, objetivando a própria expansão empresarial, por meio de *operações conjuntas entre sociedade distintas*, minimizando o risco, flexibili-

O exemplo mais comum de empreendimento que se utiliza dessa forma de associação de capital entre pessoas físicas ou jurídicas dá-se no mercado de incorporação imobiliária (YOUNG, 2006). Por meio das sociedades em conta de participação, as atividades de incorporação imobiliária podem ser regularizadas por um simples acordo entre a pessoa física ou jurídica do incorporador ou do construtor que, nesse caso, atuará como sócio ostensivo, e os demais interessados no investimento, que atuarão como sócios ocultos[11].

Segundo o RIR/99 (Regulamento de Imposto de Renda – Decreto n. 3.000/99), as sociedades em conta de

participação são equiparadas às pessoas jurídicas para pagamento do imposto de renda[12], devendo as operações serem escrituradas[13], independentemente de não serem personalizadas.

Assim, as sociedades em conta de participação podem, opcionalmente, fazer a escrituração contábil de suas operações nos livros do sócio ostensivo, o qual deverá, no entanto, apurar os resultados em conta separada das suas atividades próprias. Contudo, se as sociedades fizerem a sua escrituração em livros próprios, podem tributar o lucro mediante a opção pelo lucro real ou lucro presumido[14], conforme previsto na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 31/2001: *Art. 1º. A partir de 1º de janeiro de 2001, observadas as hipóteses de obrigatoriedade de observância do regime de tributação com base no lucro real previstas no art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, as sociedades em conta de participação podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.*

§ 1º A opção da sociedade em conta de participação pelo regime de tributação com base no lucro presumido não implica a simultânea opção do sócio ostensivo, nem a opção efetuada por este implica a opção daquela.

§ 2º O recolhimento dos tributos e contribuições devidos pela sociedade em conta de participação será efetuado mediante a utilização de Darf específico, em nome do sócio ostensivo.

Art. 2º As sociedades em conta de participação que exerçam as atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis não poderão optar pelo lucro presumido enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado.

Na atual estrutura da economia (globalizada), existe – de forma inegável – um imbricamento entre o direito civil e o direito comercial que, em diversos momentos, unificam-se no direito obrigacional.

A possibilidade de as sociedades em conta de participação optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido configura uma grande vantagem tributária na sua utilização, especialmente se os investimentos não representarem grandiosas somas. Além disso, a referida Instrução Normativa esclarece que o sócio ostensivo não precisa manter o mesmo regime de tributação que o investimento feito na sociedade em conta de participação, de modo que aquele, se for pertencente ao regime simplificado de recolhimento de tributos – o Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar n. 123/06 –, não precisará migrar para a tributação do lucro presumido ou real, em face de, eventualmente, ter extrapolado os limites máximos de faturamento permitidos para a tributação simplificada.

Além de menos burocrática, a escolha pela tributação na forma do lucro presumido é menos onerosa, a não ser para os casos de acúmulo de prejuízos operacionais. No lucro presumido, para a base de cálculo, utiliza-se o percentual de 8% (oito por cento)[15] de IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) sobre a receita, desde que, no caso da incorporação imobiliária, o sócio ostensivo construtor forneça todo o material para a obra. As contribuições sociais PIS/COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social e Programa de Integração Social) se estabelecem na alíquota de 3,65% (três vírgula sessenta e cinco por cento), ao invés de 9,25% (nove vírgula vinte e cinco por cento), no caso de empresas optantes pelo lucro real.

Outra vantagem tributária é o fato de que os lucros recebidos de investimento na sociedade em conta de participação, pelos sócios ocultos, não sofrem a incidência de imposto de renda na fonte (art. 10 da Lei 9.249/95).

E não é somente para empreendimentos imobiliários que a Sociedade em Conta de Participação reveste-se na melhor escolha societária para a realização de investimentos. Também para diversas outras atividades, as empresas podem realizar, entre si, uma espécie de parceria para o incremento de atividades produtivas ou para a diversificação de investimentos. Além das vantagens tributárias, somam-se outras, como a eficiência da economia local: *as vantagens desta solução são incontáveis. Em primeiro lugar, a sociedade limitada obteria o capital de que necessita e os investidores teriam seu dinheiro aplicado em produção, revelando que este tipo societário tem uma importante função econômica, permitindo que o empresário fuja dos exorbitantes juros bancários. Mais que isso, os sócios ocultos estarão investindo seu capital num empreendimento que está no controle de pessoas que presumidamente possuem o conhecimento necessário para desenvolver o negócio. Revela-se, assim, uma salutar simbiose entre capital e* know-how. (DONOSO, 2005).

As *joint ventures*, que se assemelham às sociedades em conta de participação por terem feição despersonalizada se consideradas como contratos entre empresas – o que já foi mencionado no segmento anterior –, para atuação em mercados internacionais, também apresentam as mesmas vantagens fiscais. A empresa nacional que mantém acordo com a empresa estrangeira atua, no mercado brasileiro, como sócia ostensiva, como responsável pela gestão do empreendimento.

Com a *joint venture,* a empresa estrangeira, que deseja investir em mercados internacionais, ganha vantagens financeiras e redução de custos burocráticos e fiscais – ela não precisa estudar o mercado, buscar dados sobre a burocracia fiscal do país em que os recursos são investidos, fazer registro de empresa e inscrição em órgãos administrativos –, quase sempre obtendo lucros bem maiores, em comparação com o caso em que fizesse o investimento constituindo uma empresa multinacional.

Logo, uma fórmula de planejamento tributário[16] bastante simples e que não importa em evasão fiscal, como a utilização das Sociedades em Conta de Participação ou as *joint ventures*, pode ser cada vez mais adotada nas parcerias entre empresas e no ramo de incorporação imobiliária, que é crescente no Brasil. Com menos burocracia na formação de uma atividade empresarial, unindo recursos de terceiros sem incorrer em custos bancários, as vantagens não se limitam a estas. No que diz respeito à tributação, ela fica concentrada em apenas um agente – o sócio ostensivo –, o qual ainda pode optar pela tributação separada das suas atividades, que pode ser pelo lucro presumido, forma que se mostra menos onerosa em termos fiscais.

Entre as modalidades dessas operações, ganha corporificação a *joint venture*[17], por meio da *combinação de capitais ou*

técnicas entre empresas diferentes, com ou sem o surgimento de nova personalidade jurídica (BITTAR, 2008, p. 198). Na linha conceitual de Ricardo e Fátima Faro (2007, p. 235), a *joint venture* é designada como *uma forma particular de associação de empresas, consubstanciada na criação de uma terceira entidade, própria e independente*, que objetiva a *realização de negócios de interesse dos associados, mediante a conjugação de esforços, capital, conhecimentos técnicos e investimentos tecnológicos*. De forma complementarmente, Carlos Alberto Bittar conceitua a *joint venture* por *operação conjunta, associação de capitais, participação acionária, transferência de tecnologia ou empreendimentos determinados, plasmados, de imediato, sob forma societária própria (como a constituição da sociedade anônima, ou limitada), ou não, para alcance progressivo de maturação no relacionamento (restrito, pois, no início, a mera participação societária). Juridicamente pode ser efetivado por fusão, por cisão, por criação de sociedade nova, por aquisição de participação acionária e outras técnicas compatíveis.* (BITTAR, 2008, p. 198-199).

Assim sendo, o que se estabelece é um contrato associativo, que visa a atingir interesses recíprocos, atuando como *fator de equilíbrio, que justifica e viabiliza a interdependência, a internacionalização e a integração das economias entre países*. Nesse aspecto, assevera-se que o desígnio precípuo da concepção da *joint venture* é assentar *em comum recursos complementares de empresas já existentes*. (MURTA, 2005, p. 233, grifos no original).

A *joint venture,* analisada sob o prisma contratual, representa o *meio pelo qual os empresários reúnem recursos ou técnicas em empreendimento de interesse recíproco*. Estabelece, pois, uma nova forma de *atuação empresarial, que vem substituindo as operações de aquisição de empresa, ou de controle* (*take over*, ou *buy out*). (BITTAR, 2008, p. 198).

Assim, tanto pela SCP como pela forma associativa *joint venture*, o empresário tem a possibilidade – dentro dos limites legais estabelecidos – de gerir o planejamento tributário com fins a ter economia tributária, bem como a otimização financeira. Nesse ponto, fazer planejamento tributário requer não apenas o conhecimento do Direito Tributário e de suas possibilidades elisivas, mas também, o conhecimento do Direito Empresarial, tanto em âmbito nacional quanto internacional.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da contextualização no medievo frente às formas associativas, pode-se identificar a evolução das SCP e, ademais, que essa evolução conduziu ao crescimento do mercado e das cidades. Atualmente, defende-se que a SCP abre um leque mais amplo para o planejamento tributário.

Nesse sentido, o papel do planejamento tributário, a partir de conceitos de elisão e evasão fiscal, tem relevante enfoque para a economia de tributos e o crescimento do mercado empresarial como um todo. A apreciação de planejamento tributário, como se verificou, é construída pelo critério de exclusão. Nessa acepção, identifica-se a conduta do contribuinte contrária ao ordenamento jurídico, caracterizada pela fraude, simulação ou atos de sonegação.

Ao constituir uma SCP, as empresas podem estabelecer relações no mercado com economia de tributos. Se o investimento é de caráter estrangeiro, ou tem como parceira uma empresa estrangeira, ele apresenta-se como *joint venture*, permitindo a facilitação das operações econômicas e financeiras em prol de uma otimização de recursos.

Assim posto, a ilação lógica é que a utilização das SCP pela subespécie *joint venture* é possível como ferramenta de planejamento tributário, legitimada pela aplicação e pelo uso dessa metodologia denominada "forma societária".

NOTAS

1 Há ainda muitas disparidades entre os conceitos de elisão e evasão fiscal. Nesse sentido *vide* Maida (2010, p. 65).

2 Porém, essas expressões nem sempre foram assim concebidas, a exemplo do que se extrai da compreensão do redator do anteprojeto do atual Código Tributário Nacional, Rubens Gomes de Souza (1952, p. 99), quando aponta, inicialmente, na doutrina brasileira, uma dicotomia entre os termos, por ele utilizados, de "fraude fiscal" e "evasão", dirigindo para a primeira a característica da ilicitude e, para a segunda a da licitude, adotando como critério da diferenciação o momento dos atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo. Constata-se, por meio disso, que "evasão" pode significar, para alguns autores, um agir lícito do contribuinte, sendo utilizadas outras expressões para considerar atitudes ilícitas do contribuinte. Nesse sentido, também é o entendimento de Ricardo Lobo Torres (2005, p. 246): *A evasão e a elisão precedem a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico e por isso são quase sempre lícitas. A sonegação e a fraude dão-se após a ocorrência daquele fato e são sempre ilícitas. Evasão (*tax saving *em inglês;* Steuervermeidung *em alemão) é a economia de imposto obtida ao se evitar a prática do ato ou o surgimento do fato jurídico ou da situação de direito suficientes à ocorrência do fato gerador.* [...] *Elisão (*tax avoidance *em inglês;* Steuerumgehung *em alemão;* elusione *em italiano) é a economia de imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei*. Interessante é anotar a posição de Antônio Roberto Sampaio Dória, citado por Gilberto Luiz do Amaral (2007, p. 5), para o qual, *a palavra evasão, abstraídos os qualificativos, já vem matizada,* [...] *de certas conotações que a tornam particularmente inadequada para exprimir um ato legal como é o de evitar, por meios lícitos, ônus tributários*. Hodiernamente, as definições atribuídas por Sampaio Dória continuam sendo seguidas e consideradas a melhor caracterização das formas lícitas e ilícitas de o contribuinte burlar o fisco pelo não cumprimento da obrigação (MAIDA, 2007).

3 Art. 149. *O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:* [...] *VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação*.

4 *A maior butique de luxo do país é acusada de importação irregular. A empresa teria construído um esquema para subfaturar importações com o objetivo de sonegar impostos. No esquema, a Daslu era a responsável pela negociação, compra, escolha e pagamento de mercadorias no exterior e, após tais atos, entravam em cena as importadoras* (tradings), *que eram responsáveis pela falsificação de documentos e faturas destinados a permitir o subfaturamento do valor das mercadorias*. [...] *Autoridades americanas, porém, obtiveram das empresas Marc Jacobs, Donna Karan e Ralph Lauren as faturas originais de venda de mercadorias à Daslu, atestando inúmeras negociações realizadas por tais grifes diretamente com a butique brasileira, além dos preços reais praticados*. Entenda o caso Daslu. **Folha online**, 29/04/2008. Disponível em: < http://www1 .folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u396847.shtml>. Acesso em: 09 mar. 2011.

5 Art. 116. [...] *Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*.

6 Há autores, no entanto, que defendem que a expressão contida no parágrafo único do art. 116 do CTN apresenta novo conteúdo, no sentido de *falsear a interpretação da norma*, *de encobrir o real sentido do negócio jurídico praticado* (ESTRELLA, 2007, p. 237). Não se concorda com essa posição, pois se compreende que

o simples encobrimento da verdade recôndita no intencional dos praticantes do ato ou negócio jurídico simulado é, por si só, simulação ou dissimulação, como expressamente consigna o Código Tributário Nacional.

7 *SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO. Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é". (excerto da Ementa do Acórdão). "Pois bem, da análise dos termos acima e dos procedimentos adotados pelo contribuinte para a transferência de suas atividades varejistas à empresa SONAE, não resta qualquer dúvida tratar-se de dissimulação, tendo em vista que, embora tenha ocorrido a prática do fato gerador do tributo (compra e venda de ativos), o contribuinte procurou encobrir tal realidade através de atos e negócios jurídicos reais e efetivos, e, portanto, válidos na substância e na forma, porquanto baseados em normas civis, comerciais e societárias, distorcendo com isso a causa típica do negócio com intuito de obter uma vantagem tributária, ocorrendo com isso uma lesão à lei tributária que a rigor não se configura como uma violação frontal ao ordenamento tributário, mas sim em um procedimento sofisticado pelo qual se busca evitar a ocorrência do fato gerador*. (Excerto de Voto - BRASIL. Ministério da Fazenda. Primeiro Conselho de Contribuintes. Processo n. 10935.01212/2003-78 – Acórdão n. 101-94.771, p. 23, Relator Conselheiro Valmir Sandri. 1ª Câmara, seção de 11 nov. 2004. Disponível em: <http://www.acordaoscarf.com.br/acordaos/1cc/1camara/acordaos/101947711381661093501212200378029.PDF>. Acesso em: 10 mar. 2011).

8 Para Jacques Le Goff (1991, p. 8), *as diferentes regiões da cristandade não conhecem com a mesma intensidade essas manifestações iniciais da revolução comercial. Individualizam-se três grandes centros, nos quais a atividade comercial da Europa tende a concentrar-se. Como os dois pólos do comércio internacional se localizam no Mediterrâneo e no Norte (domínio muçulmano e domínio eslavo-escandinavo), é nos postos avançados da cristandade localizados na rota desses dois centros de atração que se constituem duas franjas de poderosas cidades comerciais: na Itália e, em menor grau, na Provença e na Espanha; e na Alemanha do Norte. Daí a predominância, na Europa medieval, de dois tipos de mercadores: o italiano e o hanseático, com seus domínios geográficos, métodos e personalidades peculiares*.

9 *Não creiam nisso; pois, por sorte minha,/ Meus riscos não estão todos num só casco/ E nem num só lugar. Meu patrimônio/ Não vive dos sucessos de um só ano;/ Não são negócios que me fazem triste*. (SHAKESPEARE, 1999, p. 19).

10 Niklas Luhmann (2009) apresenta uma **complexidade simples**, que permitiria conectar todos os elementos e uma **complexidade complexa**, que partiria, necessariamente, de seleção e, consequentemente, de um aumento progressivo de suas próprias exigências. Esse tipo de complexidade, assevera, é seletivo, contingente e conta com maior capacidade de variação.

11 Na prática, pode-se exemplificar a sociedade em conta de participação no campo imobiliário da seguinte forma: os investidores "B", "C", "D" e "E" pretendem atuar no ramo da incorporação imobiliária, em face da alta rentabilidade desse mercado; para isso, em vez de constituírem uma sociedade construtora ou incorporadora, podem optar por fornecer recursos para uma construtora/incorporadora "A", recursos que podem ser tanto financeiros quanto o próprio terreno, por meio do qual vão cumprir com seus propósitos de construção e venda de imóveis. Entre os investidores "B", "C", "D" e "E" e a construtora/incorporadora "A" pode haver um contrato por escrito, que valerá como sociedade em conta de participação, no qual são estipuladas as regras sobre a realização do negócio, a prestação de contas pela empresa "A" em sua condição de sócia ostensiva, a distribuição do resultado, dentre outras mais específicas. Apesar de haver natural risco de perdas pelos investidores ocultos "B" a "E", estes não terão qualquer responsabilidade perante terceiros, como atraso na entrega da obra, solidez da construção, dos quais será responsável unicamente o sócio ostensivo do empreendimento (empresa "A"). Todos os tributos podem ser recolhidos pelo sócio ostensivo, evitando uma dupla incidência de tributos, pois, caso os sócios ocultos mantivessem, entre si, uma sociedade com objetivo social de realizar investimentos, sofreriam a mesma incidência dos tributos já pagos na construtora/incorporadora, além de serem obrigados a manter escrituração de livros contábeis obrigatórios e ao envio de uma série de declarações para as fazenda federal, estadual e municipal.

12 Art. 148. *As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei n. 2.303, de 21 de novembro de 1986, art. 7º, e Decreto-Lei n. 2.308, de 19 de dezembro de 1986, art. 3º).*
Art. 149. *Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto n. art. 254, II (Decreto-Lei n. 2.303, de 1986, art. 7º, parágrafo único).*

13 Art. 254. *A escrituração das operações de sociedade em conta de participação poderá, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada nos livros deste ou em livros próprios, observando-se o seguinte: I - quando forem utilizados os livros do sócio ostensivo, os registros contábeis deverão ser feitos de forma a evidenciar os lançamentos referentes à sociedade em conta de participação; II - os resultados e o lucro real correspondentes à sociedade em conta de participação deverão ser apurados e demonstrados destacadamente dos resultados e do lucro real do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros; III - nos documentos relacionados com a atividade da sociedade em conta de participação, o sócio ostensivo deverá fazer constar indicação de modo a permitir identificar sua vinculação com a referida sociedade.*

14 *Tributação com Base no Lucro Real – De acordo com a legislação em vigor, Lucro Real é conceituado como sendo o resultado contábil líquido do trimestre antes do IRPJ e da CSLL, transcrito em livro próprio – denominado Livro de Apuração do Lucro Rela (LALUR) – e ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda.* [...] *Em seu artigo 246, o Regulamento do Imposto de Renda define as pessoas jurídicas obrigadas à apuração do IRPJ com base no lucro real:* [...]. *Tributação com Base no Lucro Presumido – A apuração trimestral do IRPJ com base no lucro presumido constitui uma forma de tributação simplificada a ser exercida pelas empresas de modesto porte desde que não estejam obrigadas, no ano-calendário, à complexa apuração trimestral do IRPJ baseada no lucro real,* [...]. (OLIVEIRA, 2009, p. 95 e 104)

15 Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Percentuais sobre Receita Bruta. Atividades Diversificadas. Para o fim de se determinar a base de cálculo do imposto de renda, quando a sociedade exerce atividades diversificadas, deverá ser aplicado o percentual sobre a receita gerada de acordo com cada atividade. Entretanto, nos casos de prestação de serviços abrangendo trabalhos de engenharia de caráter múltiplo e diversificado, por meio de um único contrato, englobando serviços preliminares de engenharia (viabilidade e elaboração de projeto) e, ainda, a execução física de construção civil ou obras assemelhadas (fundações e montagens de estruturas), com emprego da totalidade de materiais, deverá ser aplicado o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita total gerada. Já, a receita bruta decorrente das atividades de construção civil por empreitada com fornecimento parcial de materiais ou exclusivamente de mão-de-obra (empreitada de lavor) sujeita-se ao percentual de 32% (trinta e dois por cento) para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda. (BRASIL, SRFB, 2010)

16 Temática abordada em sequência.

17 Etimologicamente, a expressão *joint venture* significa ***especulação em conjunto***; *todavia, no contexto técnico-contratual, identifica preferivelmente,* ***associação de capitais, participação acionária****, mediante concurso efetuado entre particulares, entre Estados ou entre particulares e estados, dentro ou fora do país*. (MURTA, 2005, p. 23). (Grifos no original).

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do. Excelência na gestão tributária. In: SEMINÁRIO NACIONAL, 17, 2007, *Anais*... Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 2007.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

BITTAR, Carlos Alberto. *Contratos comerciais*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Primeiro Conselho de Contribuintes*. Processo n. 11516.002462/2004-18 – Acórdão n. 103-23.357, pp. 07-09, Relator Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento. 3. Câmara, seção de 23 jan. 2008. Disponível em: <http://www.acordaoscarf.com.br/acordaos/1cc/3camara/acordaos/10323357_149524_11516002462200418_009.PDF>. Acesso em: 10 mar. 2011.

_____. _____. *Primeiro Conselho*

de Contribuintes. Processo n. 10935.01212/2003-78 – Acórdão n. 101-94.771, p. 23, Relator Conselheiro Valmir Sandri. 1. Câmara, seção de 11 nov. 2004. Disponível em: < http://www.acordaoscarf.com.br/acordaos/1cc/1camara/acordaos/1019477113816610935012122003780 29.PDF>. Acesso em: 10 mar. 2011.

_____. _____.*Regulamento do Imposto de Renda (RIR).* Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999 e alterações. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: < http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/default.htm>. Acesso em: 11 mar. 2011.

_____. _____.SRFB, 8ª Região Fiscal. *Solução de Consulta n. 338, de 28 de setembro de 2010.* Diário Oficial da União 25/10/2010. Disponível em: <http://www.fiscolex.com.br/doc_11934378_SOLUCAO_CONSULTA_N_338_28_ SETEMBRO_2010.aspx>. Acesso em: 11 mar. 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário.* 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

DIAS, Maria Angélica S. de Souza. O planejamento tributário e a simulação, o dolo, a fraude propriamente dita, o abuso do direito e a fraude à lei. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de. (Coords.). *Planejamento tributário.* São Paulo: MP, 2007.

DONOSO, Denis. Sociedade em conta de participação. Uma alternativa de investimento e de capitalização da empresa. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 10, n. 894, 14 dez. 2005. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/7697>. Acesso em: 10 mar. 2011.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A norma elisiva geral. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de. (Coords.). *Planejamento tributário.* São Paulo: MP, 2007.

FARO, Ricardo; FARO, Fátima. *Curso de comércio exterior:* visão e experiência brasileira. São Paulo: Atlas, 2007.

GALIZZI, Gustavo Oliva. A sociedade em conta de participação como subespécie do gênero *joint venture. Revista de Direito Mercantil. Industrial, Econômico e Financeiro,* São Paulo, ano 18, v. 135, p. 206-218, jul./set. 2004.

GARCÍA-PELAYO, Manuel. *As transformações do Estado contemporâneo.* Tradução de Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

HILGERT, Enaide Maria. Incorporação às avessas: concepções teóricas sobre planejamento tributário e pecedentes Jurisprudenciais. *Revista Jurídica Tributária,* Sapucaia do Sul, ano 3, n. 10, p. 131-148, jul./set. 2010.

KUPERMAN, Ricardo. *A sociedade em conta de participação*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdades Milton Campos, Nova Lima, 2005.

LE GOFF, Jacques. *Mercadores e banqueiros na Idade Média.* Tradução de Antonio de Pádua Danesi. São Paulo: Martins Fontes, 1991. (Universidade hoje).

LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas.* Tradução de Ana Cristina Arantes Nasser. Petrópolis: Vozes, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário.* 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MAIDA, Fernando. A importância conceitual da elisão fiscal como instrumento estratégico na prática do planejamento Tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de. (Coords.). *Planejamento tributário.* São Paulo: MP, 2007. p. 63-88.

MURTA, Roberto. *Princípios e contratos em comércio exterior.* São Paulo: Saraiva, 2005.

NUNES, Pedro. *Da simulação no direito civil brasileiro.* São Paulo: Saraiva, 1980.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. *Contabilidade tributária.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SHAKESPEARE, William. *O mercador de Veneza.* Tradução de Bárbara Heliodora. 2. ed. Rio de Janeiro: Lacerda, 1999.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária.* 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário.* 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. Sociedade em conta de participação – SCP. *Revista Jus Vigilantibus,* 16 jun. 2006. Disponível em:< http://jusvi.com/artigos/21573>. Acesso em: 11 mar. 2011.

Artigo recebido em 29/8/2011.
Artigo aprovado em 2/10/2011.

Simone Martins é advogada e professora na Faculdade Anhanguera de Passo Fundo-RS.

Vanessa Sebben é advogada e professora na Faculdade Anhanguera de Passo Fundo-RS.