

PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

MURYLO AUGUSTO DOS SANTOS GOMES

O SIMPLES NACIONAL COMO MÉTODO DE ELUSÃO FISCAL

MONOGRAFIA - GRADUAÇÃO

PROFESSORA ORIENTADORA: PROFA. MARIA LEONOR LEITE VIEIRA

SÃO PAULO

2024

MURYLO AUGUSTO DOS SANTOS GOMES

O Simples Nacional como método de Elusão Fiscal

Estudo desenvolvido para apresentação de Monografia como Trabalho de Conclusão de Curso (“TCC”) para a Faculdade Paulista de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (“PUC/SP”), sob a orientação da Professora Maria Leonor Leite Vieira.

SÃO PAULO

2024

FICHA

RESUMO

O sistema tributário brasileiro é notoriamente complexo, resultando de uma combinação de tributos federais, estaduais e municipais que variam de acordo com o ente federativo. Esse cenário cria desafios desproporcionais para microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), que muitas vezes carecem de estrutura técnica para lidar com a intricada legislação. Como resposta, o Simples Nacional foi instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, simplificando a arrecadação para essas empresas por meio da unificação de tributos em um único documento. O desafio reside em identificar empresas que utilizam o Simples Nacional de maneira indevida e diferenciá-las de casos legítimos de elisão Fiscal. Ao longo deste estudo, será analisado o panorama do planejamento tributário no Brasil, incluindo as vedações e jurisprudências aplicáveis ao Simples Nacional, sem desconsiderar o direito do contribuinte de adotar estratégias para minimizar sua carga tributária.

Palavras-chave: Simples Nacional, Planejamento Tributário, Elisão, Evasão Elusão.

ABSTRACT

The Brazilian tax system is notoriously complex, resulting from a combination of federal, state and municipal taxes that vary according to the federative entity. This scenario creates disproportionate challenges for microenterprises (ME) and small businesses (EPP), which often lack the technical structure to deal with the intricate legislation. In response, the Simples Nacional was instituted by Complementary Law No. 123/2006, simplifying collection for these companies by unifying taxes in a single document. The challenge lies in identifying companies that use the Simples Nacional improperly and differentiating them from legitimate cases of tax planning. Throughout this study, the panorama of tax planning in Brazil will be analyzed, including the prohibitions and case law applicable to Simples Nacional, without disregarding the taxpayer's right to adopt strategies to minimize their tax burden.

Keywords: Simples Nacional, Tax Planning, Avoidance, Evasion, Elusion.

SUMÁRIO DO PROJETO

| | |
|--|----|
| JUSTIFICATIVA E DELIMITAÇÃO DO TEMA | 8 |
| 1 INTRODUÇÃO | 9 |
| 2.0 O REGIME DO SIMPLES NACIONAL | 11 |
| 2.1 DOS REQUISITOS E VEDAÇÕES DO SIMPLES NACIONAL | 11 |
| 2.1.1 DA VEDAÇÃO EM RELAÇÃO AO PORTE EMPRESARIAL | 12 |
| 2.1.2 DA VEDAÇÃO EM RELAÇÃO A PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA DE OUTRA PESSOA JURÍDICA | 14 |
| 2.1.3 DAS VEDAÇÕES A LIGAÇÃO COM O EXTERIOR | 15 |
| 2.1.4 DAS VEDAÇÕES DENTRO DE UM GRUPO ECONÔMICO | 15 |
| 2.1.5 DAS VEDAÇÕES NOS PROCESSOS DE FUSÃO E CISÃO | 16 |
| 2.1.6 DAS VEDAÇÕES AO CONTRIBUINTE IRREGULAR | 16 |
| 2.2 O SIMPLES NACIONAL COMO REGIME UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO | 18 |
| 2.2.1. O ICMS COMO EXCEÇÃO A ARRECADAÇÃO UNIFICADA | 20 |
| 2.2.2 O ISS COMO EXCEÇÃO A ARRECADAÇÃO UNIFICADA | 23 |
| 2.2.3 AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS COMO EXCEÇÕES A ARRECADAÇÃO UNIFICADA | 26 |
| 2.2.4 OS DEMAIS TRIBUTOS NÃO CONVENCIONAIS COMO EXCEÇÃO A ARRECADAÇÃO UNIFICADA | 27 |
| 2.3 O SIMPLES NACIONAL COMO REGIME PROGRESSIVO DE TRIBUTAÇÃO | 29 |
| 2.4 OS BENEFÍCIOS DO SIMPLES NACIONAL | 32 |
| 2.4.1 COMPARATIVO | 34 |
| 3. ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAL | 36 |
| 3.1 TEORIA BIPARTITE | 36 |

| | |
|---|-----------|
| 3.2 TEORIA TRIPARTITE | 37 |
| 3.2.1 CRITÉRIO CRONOLÓGICO..... | 38 |
| 3.2.2– CRITÉRIO CASUÍSTICO | 40 |
| 3.2.3 CRITÉRIO LEGAL | 42 |
| 3.2.4 CRITÉRIO OBJETIVO DE ANÁLISE DO COMPORTAMENTO TRIBUTÁVEL..... | 44 |
| 3.2.5 QUADRO COMPARATIVO | 47 |
| 4. A UTILIZAÇÃO DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL COMO MÉTODO DE ELUSÃO FISCAL | 49 |
| 4.1 GRUPOS ECONÔMICOS DE FATO..... | 49 |
| 4.2 A MALHA DO FALSO SIMPLES | 52 |
| 4.3 O FALSO SIMPLES COMO GRUPO ECONÔMICO..... | 54 |
| 5. CONCLUSÃO..... | 61 |

JUSTIFICATIVA E DELIMITAÇÃO DO TEMA

O Simples Nacional é um regime progressivo e unificado de arrecadação instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 voltado a microempresas e empresas de pequeno-porte. Entretanto, o que se mostrará neste trabalho, é que o que foi uma vez concebido como uma tentativa de facilitação do panorama tributário brasileiro aos empreendedores no início de suas atividades empresariais, ou em negócios familiares com pouca expressão econômica, passou a ser utilizado como verdadeiro método de elusão fiscal.

De início, devido a multiplicidade de definições doutrinárias sobre o tema, cumpre ressaltar que adotaremos a posição tripartite que diferencia, mediante critérios cronológicos e teleológicos, analisando os meios e a intenção do agente, a conduta do contribuinte em retardar, reduzir ou evitar seu dever legal de recolher tributos aos cofres públicos

Dentro desta visão, mais aprofundada no capítulo terceiro, teríamos os fenômenos da elisão, evasão e elusão fiscal.

Como também se demonstrará, o principal diferenciador entre essas três condutas é a realização, ou não, do comportamento tributável. Enquanto na evasão fiscal, há a realização direta do comportamento descrito em abstrato em uma Hipótese de Incidência tributária, na elisão fiscal não há a concretização, direta ou indireta, desta hipótese de incidência, já por fim, na elusão fiscal, se realiza teleologicamente, indiretamente, o comportamento descrito em abstrato, atingindo, portanto, o fato da vida que o legislador quis tributar sem, contudo, realizar normativamente o Fato Gerador tributário, como então se passa a explicar.

1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro, notoriamente reconhecido por sua intrínseca complexidade, resulta de uma combinação de múltiplos tributos administrados por distintos entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios

Essa complexidade se intensifica pela existência de diversas legislações e interpretações que variam a depender do ente federativo, como notoriamente é o caso do ICMS, tornando o cumprimento das obrigações tributárias uma tarefa hercúlea, especialmente para microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), muitas vezes, no início de suas atividades empresariais. Nesse contexto, a interpretação de normas tributárias demandaria um nível de expertise que muitas vezes excede a capacidade técnica e estrutural dessas pequenas empresas, que enfrentam desafios desproporcionais em relação aos recursos disponíveis.

Como resposta a tais dificuldades e com o objetivo de mitigar os efeitos deletérios desta complexidade sobre o ambiente de negócios das pequenas empresas, foi instituído o Simples Nacional pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Trata-se de um regime tributário diferenciado e favorecido, conforme dita mandando constitucional (Art. 146 III d da Constituição Federal) que visa à simplificação e à desburocratização do processo de arrecadação tributária para as ME e EPP, por meio da unificação do recolhimento de alguns tributos federais, estaduais e municipais em um único documento de arrecadação. A instituição deste regime reflete a necessidade de atenuar as barreiras impostas pela complexidade do sistema tributário nacional, proporcionando às pequenas empresas um tratamento diferenciado e favorecido, compatível com sua capacidade contributiva.

Nesse sentido, ao tratar de condutas voltadas a eliminação, redução ou postergação do ônus tributário, faz-se necessário a diferenciação entre condutas evasivas, elisivas e elusivas, o que se terá detalhadamente no capítulo terceiro

A problemática surge na medida em que empresas que não se enquadram no cenário que o legislador quis favorecer, tentam utilizar o regime para diminuição, eliminação ou postergação de suas obrigações tributárias.

Antes disso, se faz necessário entender quais são as empresas aptas a se beneficiar do regime, quais os benefícios práticos que as empresas optantes vislumbram, bem como quais as condições que impedem a fluidez do regime.

Importante ressaltar, desde já, que as condições que impedem a fluência do regime não poderão ser apenas normativamente consideradas já que neste trabalho, para fins práticos, adotaremos uma posição que se coaduna com a da jurisprudência pátria.

Não é dizer, contudo, que não se vislumbra, nessa linha de raciocínio, uma afronta ao princípio da legalidade estrita (Art. 150, inciso I, CF), já que, na prática, haverá situações em que o critério material da Hipótese de Incidência Tributária não foi concretizado, mas, mesmo assim, ao realizar uma conduta teleologicamente tributada, a autoridade fiscal poderá, como vêm fazendo, desconsiderá-la e lançar os tributos como se o critério material concretizado fosse.

E é exatamente nessa premissa que esse trabalho se sustenta, em analisar o panorama do planejamento tributário no Brasil, e o regime do Simples Nacional, como o ordenamento jurídico atual o trata, sem, contudo, e aqui é necessário salientar, realizar juízos de aprovações a restrições que levam a um cerceamento ao direito constitucionalmente garantido que o contribuinte tem de reduzir, evitar ou retardar o ônus tributário.

2.0 O REGIME DO SIMPLES NACIONAL

O regime do Simples Nacional é um regime previsto na Constituição Federal que visa facilitar a complexidade das relações tributárias às empresas de micro e pequeno porte, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Instituído pela Lei Complementar 123 de 2006, o Regime do Simples Nacional traz uma arrecadação unificada e progressiva.

A "arrecadação unificada e progressiva" no contexto do Simples Nacional refere-se à consolidação de diversos tributos federais, estaduais e municipais em um único pagamento mensal, facilitando a gestão fiscal das empresas. Além disso, as alíquotas são progressivas, variando conforme o faturamento da empresa, o que garante que empresas menores paguem menos tributos e as maiores sejam tributadas de forma proporcional à sua receita. Esse modelo promove uma tributação mais simples e justa, incentivando o crescimento e a formalização de micro e pequenas empresas, como se verá adiante.

2.1 DOS REQUISITOS E VEDAÇÕES DO SIMPLES NACIONAL

No contexto tributário brasileiro, o Simples Nacional é uma importante ferramenta de simplificação e desburocratização para as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP). Por meio deste regime, essas empresas têm a oportunidade de unificar o recolhimento de tributos federais, estaduais e municipais, o que facilita sua gestão fiscal e contribui para sua sobrevivência e crescimento no mercado.

No entanto, para que uma empresa possa usufruir dos benefícios oferecidos pelo Simples Nacional, é imprescindível que atenda a uma série de requisitos e critérios estabelecidos em lei. Neste contexto, este capítulo introdutório visa apresentar uma visão

panorâmica dos principais aspectos relacionados à adesão a este regime tributário simplificado, destacando os critérios de enquadramento e as vedações.

2.1.1 DA VEDAÇÃO EM RELAÇÃO AO PORTE EMPRESARIAL

O primeiro requisito do Simples Nacional é em relação ao Porte Empresarial, diz o Artigo 3º, incisos I e II, da Lei Complementar 123/2006:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Ou seja, o optante do Simples Nacional será, necessariamente, pessoa jurídica que fature até R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) no ano-calendário, abrangendo as microempresas, que faturam até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e as empresas de pequeno porte, que faturam entre R\$ 360.000,00 e R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais)

Em seguida, no §4º do artigo 3º e no artigo 17 da Lei Complementar 123/2006, o legislador traz uma série de vedações que serão tratadas caso a caso, são elas:

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica.

I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

XI - cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

[...]

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte:

I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management) ou compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring) ou que execute operações de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito, exclusivamente com recursos próprios, tendo como contrapartes microempreendedores individuais, microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive sob a forma de empresa simples de crédito;

II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores;

II - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;

X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:

[...]

XI - (Revogado)

- XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;
- XIII - que realize atividade de consultoria;
- XIII - (Revogado;)
- XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.
- XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.
- XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.

O § 4º do artigo 3º e o artigo 17 da Lei Complementar 123/2006 estabelecem uma série de vedações que impedem determinadas pessoas jurídicas de se beneficiarem do regime do Simples Nacional. As restrições incluem empresas com participação de outras pessoas jurídicas, filiais de empresas estrangeiras, cooperativas (exceto as de consumo), empresas que exercem atividades financeiras, corretoras, seguradoras, entre outras. Além disso, empresas envolvidas em cisões recentes, que possuem sócios domiciliados no exterior, ou que estejam inadimplentes com o INSS ou as Fazendas Públicas, também estão impedidas de optar pelo regime. Tais restrições visam garantir que o Simples Nacional seja destinado exclusivamente a micro e pequenas empresas que se enquadrem no perfil de simplificação tributária, evitando que negócios com estruturas mais complexas ou de maior porte usufruam de benefícios inadequados ao seu perfil econômico.

Como de demonstrará, todas as vedações estão ligadas com a exclusão de empresas que não estão enquadradas na intenção do legislador ao criar o regime do Simples Nacional, o qual seja, favorecer empresas no início de suas atividades econômicas.

2.1.2 DA VEDAÇÃO EM RELAÇÃO A PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA DE OUTRA PESSOA JURÍDICA

Os incisos I e VII do § 4º, artigo 3º, da Lei Complementar 123/2006 versam sobre vedações na participação societária de outras pessoas jurídicas, ou seja, vedações as estruturas que utilizem as denominadas “*Holdings*”, que surgiram no ordenamento jurídico brasileiro na lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a lei das sociedades anônimas, que em seu Art.2º, §3º, prevê:

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Portanto, no contexto de nosso ordenamento jurídico, as holdings são definidas como empresas que integram o quadro societário de outras sociedades. No âmbito do Simples Nacional, existe uma proibição expressa para que empresas optantes por esse regime participem do quadro societário de outras pessoas jurídicas (inciso VII), o que impede que essas empresas atuem como holdings. De igual modo, o regime veda que holdings participem da estrutura societária de empresas enquadradas no Simples Nacional (inciso I).

Essa restrição visa assegurar que o Simples Nacional permaneça destinado a estruturas empresariais simplificadas, preservando o propósito original do regime, que é proporcionar tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte. Com essa medida, o legislador reforça a intenção de evitar que grupos empresariais complexos e holdings se utilizem indevidamente das vantagens oferecidas a empreendimentos menores.

2.1.3 DAS VEDAÇÕES A LIGAÇÃO COM O EXTERIOR

O Artigo 3º, §4º, inciso II e o Artigo 17, inciso II, ambos da Lei Complementar 123/2006, trazem vedações a, respectivamente, filiais sucursais, agências ou representação, de empresas com sede no exterior e a empresas que tenham sócio no exterior.

Empresas com sede no exterior são empresas multinacionais, grandes o suficiente para ver sua atividade cruzando fronteiras rumo a línguas, culturas e, principalmente, para fins deste trabalho, regimes tributários completamente diferentes entre si, o que se pressupõem, logicamente, uma exclusão a teleologia do Simples Nacional.

Outrossim, a vedação relacionada com o sócio no exterior possui a mesma finalidade. Ora, se o contribuinte possui condições financeiras de morar fora do país e manter uma atividade econômica no país, também se depreende sua inaptidão para estar no regime do Simples Nacional.

2.1.4 DAS VEDAÇÕES DENTRO DE UM GRUPO ECONÔMICO

O Artigo 3º, §4, incisos III, IV e V da lei 123/2006 tratam da vedação a fluência do Regime do Simples Nacional para empresas participantes de determinados grupos econômicos.

No inciso III, §4º, da lei 123 de 2006, veda-se a participação de uma empresa no Simples Nacional caso tenha um sócio que também participe de outra empresa do mesmo regime, desde que a receita bruta global das empresas em conjunto ultrapasse o limite de R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Já no inciso IV, §4º, da lei 123 de 2006, veda-se a participação de uma empresa no Simples Nacional caso tenha um sócio que possua mais de 10% do capital social de outra empresa que não seja beneficiada pelo regime, desde que a receita bruta global das empresas em conjunto ultrapasse o limite de R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Por fim, no inciso V, §4º, da lei 123 de 2006, veda-se a participação de uma empresa no Simples Nacional caso tenha um sócio que seja administrador ou equiparado de outra empresa, desde que a receita bruta global das empresas em conjunto ultrapasse o limite de R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Nesses casos, é nítido que a intenção do legislador era impedir grupos econômicos, de fato, que ultrapassassem o limite do regime, garantindo uma arrecadação unificada e simplificada para empresas de micro e pequeno porte.

2.1.5 DAS VEDAÇÕES NOS PROCESSOS DE FUSÃO E CISÃO

Nos processos de fusão e cisão, a empresa que seja resultante de tal procedimento também não poderá ser optante do regime do Simples Nacional.

Nesse caso, é sabido que tais procedimentos envolvem operações complexas e, tais quais as vedações relacionadas a atividades no exterior, não compõem a finalidade da criação do regime do Simples Nacional.

2.1.6 DAS VEDAÇÕES AO CONTRIBUINTE IRREGULAR

O inciso V do Art. 17 da Lei Complementar 123 de 2006 dispõem sobre a vedação ao Regime do Simples Nacional para empresas com débito face as receitas federais, estaduais, municipais ou distritais.

Trata-se de evidente método coercitivo que busca induzir os empresários a se manterem regulares durante todo o período de adesão ao regime do Simples Nacional, garantindo, assim, a fluidez dos créditos à Fazenda Pública.

Entretanto, não é raro a ação de determinados empresários de, as vésperas da adesão ao regime do Simples Nacional, parcelar seus débitos tributários, suspendendo, com isso, sua exigibilidade (Art. 151, inciso VI, do CTN) e emitindo Certidões Positivas com Efeito Negativa (Art. 206 CTN) para, logo em seguida, deixar de pagar o parcelamento nos termos acordados.

2.1.7 DA VEDAÇÃO A PEJOTIZAÇÃO

A vedação à "pejotização" refere-se à proibição de uma prática no contexto das relações trabalhistas em que empregadores, com o objetivo de reduzir encargos e obrigações trabalhistas, contratam trabalhadores formalmente como pessoas jurídicas (PJ), ao invés de empregados com vínculo empregatício sob o regime da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). Embora o trabalhador seja de fato um empregado, prestando serviços com subordinação, habitualidade, pessoalidade e onerosidade, ele é formalmente tratado como um prestador de serviços por meio de uma pessoa jurídica. Essa prática é comum em setores como tecnologia, comunicação e serviços especializados.

A pejotização contraria os princípios da legislação trabalhista brasileira, pois, ao tratar o trabalhador como PJ, o empregador busca fugir das responsabilidades e custos típicos de um contrato de trabalho formal.¹

Georgenor De Sousa Franco Filho², classifica a pejotização como:

Um mecanismo moderno de contratação nos tempos atuais chama-se pejotização, que se trata de um meio legal de praticar uma ilegalidade, à medida em que se frauda o contrato de trabalho para descaracterizar a relação de emprego existente, mediante a regular criação de uma empresa (pessoa jurídica), que, se regular, só tem mesmo os procedimentos para seu surgimento. No fundo, mascara a verdadeira subordinação jurídica que continua a existir.

¹ Francisco Filho, Georgenor De Sousa. Revista eletrônica do Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região, v. 8, n. 80, p. 17-18, jul. 2019

² Idem.

É dizer, a pejotização, é o fenômeno derivado da criação de uma pessoa jurídica para prestação de serviços em alternativa a regular relação de emprego regida pela CLT e demais normas trabalhistas

Em que pese a posição trazida pelo autor, neste trabalho, não se entende que esse fenômeno se confunde com uma fraude, tendo em vista inclusive a posituação que o fenômeno sofreu ao ser incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro com a Reforma Trabalhista (Lei n. 13.467/17), que inseriu o Artigo 442-B:

Art. 442-B. A contratação do autônomo, cumpridas por este todas as formalidades legais, com ou sem exclusividade, de forma contínua ou não, afasta a qualidade de empregado prevista no art. 3º desta Consolidação.

Entretando, apesar de haver considerável mudança no panorama jurídico após a promulgação da Lei n. 13.467/17, o inciso XI, §4º do artigo 3º da Lei Complementar 123/2006, continua vigente, proibindo que pessoas jurídicas cujo titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade sejam optantes do regime do Simples nacional.

Essa vedação, contudo, em nossa visão, deveria ser revista após a edição da Reforma Trabalhista, tendo em vista que o ordenamento jurídico brasileiro não quer mais incumbir um ônus ao prestador de serviço que constitui uma pessoa jurídica, ato legal, para prestação de serviço em modalidade diferente à CLT.

2.2 O SIMPLES NACIONAL COMO REGIME UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO

A unificação no recolhimento dos Tributos é a característica que simplifica, conforme dita mandamento constitucional, a arrecadação dos Tributos para Microempresas e empresas de Pequeno Porte.

Sem o regime do Simples Nacional, uma Indústria, por exemplo, teria de apurar, e realizar o pagamento antecipado (Art. 150, CTN), em uma atividade cotidiana, das Contribuições Patronais Previdenciárias, devidas em razão da prestação remunerada de serviços, com ou sem vínculo de emprego, do IPI₂ devido em razão da Industrialização de Produtos (Art. 46 CTN), do ICMS, devido em razão de operação mercantil com a transferência jurídica de mercadoria, do PIS e da COFINS₂ devidos em razão da saída da

mercadoria e, ainda do IRPJ e da CSLL devido em razão da apuração de lucro líquido, a partir do lucro contábil, com as adições e exclusões estabelecidas pela legislação tributária. Cada tributo com suas obrigações acessórias e peculiaridades.

No caso dessa mesma indústria ter optado pelo regime do Simples Nacional, haveria uma única guia de recolhimento, com uma única alíquota, base de cálculo e hipótese de incidência, conforme artigo 13 da Lei Complementar 123 de 2006:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante **documento único de arrecadação**, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - **IRPJ**;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - **IPI**, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - **CSLL**;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **COFINS**, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o **PIS/Pasep**, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - **CPP** para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - **ICMS**;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - **ISS**.

Em que pese a obrigação legal da entrega das documentações acessórias ficar sob responsabilidade de profissional contábil, é cristalino que o empresário, em busca do objetivo precípua de uma Sociedade Empresarial o qual seja, obter lucro, deve saber no mínimo precificar seus produtos de uma maneira correta, razão pela qual deve ter uma noção do ônus tributário real que terá de suportar naquela determinada competência.

Nesse sentido, conceitos como créditos da não-cumulatividade de ICMS, determinação de essencialidade e relevância afins de creditamento de PIS e da COFINS, definição de apuração do Lucro pelo regime do Lucro Presumido ou Lucro Real, e até mesmo a determinação da natureza salarial, ou não, de certas verbas podem ser uma realidade complexa demais para um empreendedor sócio de uma microempresa ou empresa de pequeno porte, que muitas vezes não possui capacidade financeira para

contratar profissionais capacitados e precisa, ao mesmo tempo que organiza os fatores de produção, ser, ele mesmo, o departamento financeiro, departamento de recursos humanos, etc.

Nesse sentido, observarmos que a Unificação dos tributos é requisito que, junto da progressividade, faz cumprir a finalidade da criação do Regime do Simples Nacional na medida em que, justamente, simplifica a arrecadação.

Entretanto, apesar da arrecadação no regime do Simples Nacional ser unificada, há algumas hipóteses que permitem o recolhimento apartado da Guia Única de arrecadação, sendo exceção, portanto, a Unificação do Simples Nacional

2.2.1. O ICMS COMO EXCEÇÃO A ARRECADAÇÃO UNIFICADA

Conforme mencionado anteriormente, a unificação é uma das características que simplifica a tributação, conforme mandamento constitucional.

Entretanto, há hipóteses que excetua essa característica, em especial, hipóteses relacionadas ao ICMS, tributo estadual que por sua própria natureza estrela a maioria das discussões tributárias da atualidade.

Para melhor elucidar essa hipótese, entende-se necessário trazer o percentual de repartição de tributos no anexo I e II do Simples Nacional.

Anexo I da Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006

| Faixas | CSLL | ICMS | IRPJ | Cofins | CPP | PIS/Pasep |
|----------|--------|--------|--------|--------|--------|-----------|
| 1a Faixa | 3,50% | 34,00% | 5,50% | 12,74% | 41,50% | 2,76% |
| 2a Faixa | 3,50% | 34,00% | 5,50% | 12,74% | 41,50% | 2,76% |
| 3a Faixa | 3,50% | 33,50% | 5,50% | 12,74% | 42,00% | 2,76% |
| 4a Faixa | 3,50% | 33,50% | 5,50% | 12,74% | 42,00% | 2,76% |
| 5a Faixa | 3,50% | 33,50% | 5,50% | 12,74% | 42,00% | 2,76% |
| 6a Faixa | 10,00% | – | 13,50% | 28,27% | 42,10% | 6,13% |

Anexo II da Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006

| Faixas | IPi | CSLL | ICMS | IRPJ | Cofins | CPP |
|----------|-------|-------|--------|-------|--------|--------|
| 1a Faixa | 7,50% | 3,50% | 32,00% | 5,50% | 11,51% | 37,50% |
| 2a Faixa | 7,50% | 3,50% | 32,00% | 5,50% | 11,51% | 37,50% |

| | | | | | | |
|----------|--------|-------|--------|-------|--------|--------|
| 3a Faixa | 7,50% | 3,50% | 32,00% | 5,50% | 11,51% | 37,50% |
| 4a Faixa | 7,50% | 3,50% | 32,00% | 5,50% | 11,51% | 37,50% |
| 5a Faixa | 7,50% | 3,50% | 32,00% | 5,50% | 11,51% | 37,50% |
| 6a Faixa | 35,00% | 7,50% | – | 8,50% | 20,96% | 23,50% |

O regime do Simples Nacional é garantido às empresas que faturem até R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), entretanto, a partir do momento em que a empresa atinge, no ano-calendário, R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) ela começa a ser obrigada a recolher o ICMS em uma guia separada., conforme Art. 13º-A da lei 123/2006:

Art. 13-A. Para efeito de recolhimento do ICMS e do ISS no Simples Nacional, o limite máximo de que trata o inciso II do caput do art. 3º será de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), observado o disposto nos §§ 11, 13, 14 e 15 do mesmo artigo, nos §§ 17 e 17-A do art. 18 e no § 4º do art. 19.

Essa hipótese é evidenciada quando se analisa os Anexos I e II do Regime do Simples Nacional onde, na faixa 6º, não há qualquer repartição de tributos a título de ICMS, havendo a necessidade de recolhimento de maneira apartada.

Além disso, nessa hipótese, a empresa também estará sujeita ao regime da não cumulatividade no que tange a esse imposto, podendo inclusive se creditar do estoque comprado até o momento que era não cumulativo, o que comumente é denominado “estoque de abertura”.

Com os demais tributos sendo recolhido dentro da guia única de arrecadação do Simples Nacional, cuja alíquota de referência é de 19% (Anexo I da lei complementar 123/2006) e o ICMS “por fora”, o contribuinte pode se encontrar com uma alíquota efetiva relativamente alta, o que por sua vês desestimula a permanência no Simples Nacional.

Por um outro lado, contribuintes que possuem fornecedores não optantes pelo regime do Simples Nacional, podem se encontrar em uma situação benéfica, já que, nesses casos, se beneficiam de todos os demais benefícios discurridos neste trabalho, contam com uma alíquota efetiva de ICMS relativamente baixa, pois possuem créditos da não cumulatividade na entrada de sua mercadoria, e, ainda, geram crédito para o

adquirente de seus produtos (no caso de serem pessoa jurídica não optante pelo Simples Nacional) no mesmo patamar de outras empresas não optantes pelo regime.

O Artigo 13 da Lei Complementar 123 de 2006 ainda traz outras exceções ao recolhimento unificado do ICMS.

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

[...]

§ 1o O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

[...]

XIII - ICMS devido:

a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates; produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados; preparações para molhos e molhos preparados; preparações de produtos vegetais; rações para animais domésticos; veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; medicamentos e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; cosméticos; produtos de perfumaria e de higiene pessoal; papéis; plásticos; canetas e malas; cimentos; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d'água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; fios; cabos e outros condutores; transformadores elétricos e reatores; disjuntores; interruptores e tomadas; isoladores; para-raios e lâmpadas; máquinas e aparelhos de ar-condicionado; centrifugadores de uso doméstico; aparelhos e instrumentos de pesagem de uso doméstico; extintores; aparelhos ou máquinas de barbear; máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiá; aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado; aquecedores elétricos de água para uso doméstico e termômetros; ferramentas; álcool etílico; sabões em pó e líquidos para roupas; detergentes; alvejantes; esponjas; palhas de aço e amaciantes de roupas; venda de mercadorias pelo sistema porta a porta; nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014) (Produção de efeito)

b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;

c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;

- d) por ocasião do desembaraço aduaneiro;
- e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacoberta de documento fiscal;
- f) na operação ou prestação desacoberta de documento fiscal;
- g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:
 1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;
 2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;
- h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

. Essas exceções visam garantir que determinados produtos e operações, considerados de maior relevância fiscal ou estratégica, continuem sendo tributados de forma individualizada e, muitas vezes, mais complexa, mesmo que a empresa esteja enquadrada no Simples Nacional. Essa medida busca evitar distorções e assegurar a arrecadação plena em setores como combustíveis, energia, cigarros e outros bens que possuem impacto significativo na economia.

Em resumo, o Simples Nacional oferece simplificação tributária, mas com exceções que garantem o cumprimento das obrigações fiscais em casos específicos, principalmente em operações que envolvem produtos e serviços de grande importância tributária. Essa diferenciação entre o regime simplificado e as exigências específicas de tributos como o ICMS é essencial para manter o equilíbrio fiscal entre empresas de diferentes portes e a arrecadação em setores estratégicos.

2.2.2 O ISS COMO EXCEÇÃO A ARRECADAÇÃO UNIFICADA

Além das hipóteses elencadas como exceção ao recolhimento unificado do Simples Nacional aos contribuintes do ICMS, também há exceções para os contribuintes do ISS.

Como o ISS é um tributo notadamente não-cumulativo, veremos que os efeitos dessas exceções se dão de maneira diferente.

Para fins de melhor compreensão, reputa-se necessário trazer, neste momento, a repartição de tributos nos Anexos III e V do Simples Nacional.

Anexo III da Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006
(redação dada pela lei complementar nº 155, de 2016)

| Faixas | ISS | CSLL | IRPJ | COFINS | CPP | PIS/Pasep |
|-----------------|----------------|---------------|---------------|---------------|---------------|--------------|
| 1a Faixa | 33,50% | 3,50% | 4,00% | 12,82% | 43,40% | 2,78% |
| 2a Faixa | 32,00% | 3,50% | 4,00% | 14,05% | 43,40% | 3,05% |
| 3a Faixa | 32,50% | 3,50% | 4,00% | 13,64% | 43,40% | 2,96% |
| 4a Faixa | 32,50% | 3,50% | 4,00% | 13,64% | 43,40% | 2,96% |
| 5a Faixa | 33,50% (*) | 3,50% | 4,00% | 12,82% | 43,40% | 2,78% |
| 6a Faixa | | 15,00% | 35,00% | 16,03% | 30,50% | 3,47% |

Anexo V da Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.
(Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016) Produção de efeito

| Faixas | ISS | CSLL | IRPJ | Cofins | CPP | PIS/Pasep |
|-----------------|--------|---------------|---------------|---------------|---------------|--------------|
| 1a Faixa | 14,00% | 15,00% | 25,00% | 14,10% | 28,85% | 3,05% |
| 2a Faixa | 17,00% | 15,00% | 23,00% | 14,10% | 27,85% | 3,05% |
| 3a Faixa | 19,00% | 15,00% | 24,00% | 14,92% | 23,85% | 3,23% |
| 4a Faixa | 21,00% | 15,00% | 21,00% | 15,74% | 23,85% | 3,41% |
| 5a Faixa | 23,50% | 12,50% | 23,00% | 14,10% | 23,85% | 3,05% |
| 6a Faixa | – | 15,50% | 35,00% | 16,44% | 29,50% | 3,56% |

Tal qual o ICMS, o ISS também possui seu sublimite, conforme Art. 13º-A da lei 123/2006:

Art. 13-A. Para efeito de recolhimento do ICMS e do ISS no Simples Nacional, o limite máximo de que trata o inciso II do caput do art. 3º será de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), observado o disposto nos §§ 11, 13, 14 e 15 do mesmo artigo, nos §§ 17 e 17-A do art. 18 e no § 4º do art. 19.

Essa limitação pode ser verificada na tabela de segregação de receitas, onde na 6ª faixa, dos anexos III e V do Simples Nacional, não há percentual de repartição do ISS.

Portanto, o contribuinte que auferir no ano-calendário receita bruta superior a R\$3.600.00,00 (três milhões e seiscientos mil reais) terá, obrigatoriamente, de recolher o ISS por “fora” do regime do Simples Nacional.

Nesse caso, o contribuinte estará sujeito ao recolhimento do ISS no município responsável, recolhendo, além do DAS, de 2% a 5% de ISS, a depender do município e da atividade realizada naquele município.

Além disso, o artigo 13, §1º, inciso XIV, da lei 123/2006 traz exceções quanto a substituição, retenção na fonte e importação de serviços, conforme *in verbis*:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

XIV - ISS devido:

a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;

b) na importação de serviços; (GRIFO NOSSO).

O ISS devido em relação a substituição tributária se refere ao efeito de que, em determinadas condições, pode o município determinar que o Contribuinte tomador do serviço fique responsável, em condição de substituto tributário, pela retenção do ISS devido em razão da prestação de serviço.

Isto é, ao invés do prestador de serviço, que é quem de fato realiza o comportamento descrito em abstrato na hipótese de incidência normativa do ISS, ficar obrigado ao recolhimento, a lei transfere a outrem, o tomador, a responsabilidade por reter o Imposto devido, ficando o prestador na condição de substituído tributário.

Nessas determinadas hipóteses, esse recolhimento far-se-á em guia apartada da Unificada, tratando-se, também, de exceção a unificação.

Também se tem essa possibilidade quando o serviço é realizado no exterior, mas seus efeitos percebidos em solo nacional, havendo, para fins legais uma importação desse serviço, hipótese em que o tomador do serviço, ou intermediador, também age em condição de substituto tributário, tendo em vista que o sujeito que realiza a conduta não se encontra dentro de território brasileiro, não submetido, portanto, a jurisdição brasileira, conforme artigo 6º, §2º, inciso I da Lei Complementar 116 de 2003:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

Nessas hipóteses, os recolhimentos devidos também se darão de maneira apartada a da Guia Única do Simples Nacional.

2.2.3 AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS COMO EXCEÇÕES A ARRECAÇÃO UNIFICADA

O anexo IV do Simples Nacional também traz uma exceção clara a regra de unificação do recolhimento, cabendo trazer, neste momento, a segregação dos tributos:

Anexo IV da Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006

| ISS | CSLL | IRPJ | Cofins | Faixas | PIS/Pasep |
|------------|--------|--------|--------|----------|-----------|
| 44,50% | 15,20% | 18,80% | 17,67% | 1a Faixa | 3,83% |
| 40,00% | 15,20% | 19,80% | 20,55% | 2a Faixa | 4,45% |
| 40,00% | 15,20% | 20,80% | 19,73% | 3a Faixa | 4,27% |
| 40,00% | 19,20% | 17,80% | 18,90% | 4a Faixa | 4,10% |
| 40,00% (*) | 19,20% | 18,80% | 18,08% | 5a Faixa | 3,92% |
| – | 21,50% | 53,50% | 20,55% | 6a Faixa | 4,45% |

Como se vê, além da exceção do sublimite do ISS, já tratado, há uma clara exceção as Contribuições Previdenciárias, que não estão inclusas na segregação de tributos deste anexo.

Um dos benefícios do Simples Nacional para empresas prestadoras de serviço é justamente o recolhimento das contribuições previdenciárias com base no faturamento o que, a depender da atividade, não só traz uma redução da carga tributária, já que essas empresas possuem como principal insumo produtivo a mão de obra, mas, também, em via reflexa, permite o aumento da contratação de pessoas já que, ao planejar uma

contratação em uma empresa não optante pelo regime do Simples Nacional, o empresário, além de levar em consideração, por óbvio, a remuneração do trabalhador, precisa também considerar as contribuições previdenciárias que incidirão sobre a remuneração dele, hipótese que não acontece quando a empresa opta pelo regime do Simples Nacional, nos anexos I, II, III e V, e quando a empresa é beneficiada pela denominada “desoneração da folha de pagamentos” que nada mais é que o recolhimento das contribuições previdenciárias de maneira muito semelhante ao Simples Nacional, ou seja, com base no faturamento (Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB).

Entretanto, entendeu o legislador por não estender esse benefício a determinadas atividades, são elas, de acordo com o Artigo 5º-C da Lei Complementar 123/2006:

§ 5º-C Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:

I - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;

II - (REVOGADO)

III - (REVOGADO)

IV - (REVOGADO)

V - (REVOGADO)

VI - serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

VII - serviços advocatícios.

Digno de nota o fato de que os serviços excluídos do benefício do recolhimento das contribuições previdenciárias com base no faturamento, dentro da guia unificada do simples nacional, são justamente aqueles que, dentre outros, mais empregam profissionais no exercício de suas atividades, encarecendo a carga tributária e afastando a contratação de maior número de mão de obra para quem, por mandamento constitucional, deveria ter sua tributação diferenciada e favorecida (Art. 146, III, d da Constituição Federal).

2.2.4 OS DEMAIS TRIBUTOS NÃO CONVENCIONAIS COMO EXCEÇÃO A ARRECADAÇÃO UNIFICADA

No dia a dia empresarial, o empresário lida, no exercício de sua atividade econômica, via de regra, com 8 grandes tributos: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ICMS e/ou ISS, CPP e, mais raramente, IPI, contemplados no Artigo 13 da Lei Complementar 123/2006 e recolhidos, portando, mediante guia única de arrecadação.

Entretanto, é claro que, a depender da atividade econômica realizada pelo contribuinte, poderá realizar outros comportamentos que, quando verificados, trarão consigo o dever de recolhimento de outros tributos não contemplados na Guia Única de arrecadação.

Nestes casos, o legislador tratou de explicitar que o contribuinte, mesmo optante pelo regime do Simples Nacional, não fica desonerado do recolhimento desses tributos, o que será feito em guia apartada, conforme se depreende da leitura do Artigo 13, §1º, da lei 123/2006:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

[...]

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

I - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;

II - Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II;

III - Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;

IV - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;

V - Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;

VI - Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;

VII - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF;

VIII - Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IX - Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;

X - Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;

XI - Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;

XII - Contribuição para o PIS/Pasep, COFINS e IPI incidentes na importação de bens e serviços;

O Impostos como o IOF, II, IE, ITR, além de contribuições relacionadas ao FGTS, INSS continuam sendo devidos de acordo com as regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Esse detalhamento demonstra que, embora o Simples Nacional facilite o cumprimento das obrigações tributárias através de um documento único de arrecadação, a legislação preserva a incidência de tributos de caráter especial ou específico, sobretudo em operações de crédito, importação, exportação e movimentações financeiras. Assim, o regime se mantém equilibrado, oferecendo benefícios de simplificação para micro e pequenas empresas, mas sem comprometer a arrecadação necessária em atividades e operações de maior relevância fiscal.

Tais exceções buscam explicitar que a finalidade do regime do Simples é auxiliar pequenas empresas e empresas de pequeno porte naquilo que levará a fomentação de sua atividade econômica, excluindo, portanto, desse favorecimento, os tributos de menor impacto, e recorrência, na atividade.

2.3 O SIMPLES NACIONAL COMO REGIME PROGRESSIVO DE TRIBUTAÇÃO

Aliado a característica da unificação, a tributação progressiva é outra característica marcante do regime do Simples Nacional.

Luis Eduardo Schoueri, em sua obra “Direito Tributário”,³ sobre o tema da progressividade diz que:

“A fixação das alíquotas percentuais de um tributo pode dar-se de modo proporcional, progressivo ou regressivo. No primeiro caso, a alíquota percentual será idêntica, pouco importando o valor da base de cálculo. Nos dois últimos casos, a alíquota percentual crescerá ou decrescerá, respectivamente, conforme cresça a base de cálculo.”

A lei complementar 123 de 2006, em seu artigo 18, traz que:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3o deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3o.

³ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 738

Os anexos supracitados são:

Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

| | Receita Bruta em 12 Meses (em R\$) | Alíquota | Valor a Deduzir (em R\$) |
|----------|---------------------------------------|----------|-----------------------------|
| 1ª Faixa | Até 180.000,00 | 4% | ----- |
| 2ª Faixa | De 180.000,01 a 360.000,00 | 7,3% | R\$ 5.940,00 |
| 3ª Faixa | De 360.000,01 a 720.000,00 | 9,5% | R\$13.860,00 |
| 4ª Faixa | De 720.000,01 a 1.800.000,00 | 10,7% | R\$ 22.500,00 |
| 5ª Faixa | De 1.800.000,01 a 3.600.000,00 | 14,3% | R\$ 87.300,00 |
| 6ª Faixa | De 3.600.000,01 a 4.800.000,00 | 19% | R\$ 378.000,00 |

Anexo II da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

| | Receita Bruta em 12 Meses (em R\$) | Alíquota | Valor a Deduzir (em R\$) |
|----------|---------------------------------------|----------|-----------------------------|
| 1ª Faixa | Até 180.000,00 | 4,5% | ----- |
| 2ª Faixa | De 180.000,01 a 360.000,00 | 7,8% | R\$ 5.940,00 |
| 3ª Faixa | De 360.000,01 a 720.000,00 | 10% | R\$13.860,00 |
| 4ª Faixa | De 720.000,01 a 1.800.000,00 | 11,2% | R\$ 22.500,00 |
| 5ª Faixa | De 1.800.000,01 a 3.600.000,00 | 14,7% | R\$ 85.500,00 |
| 6ª Faixa | De 3.600.000,01 a 4.800.000,00 | 30% | R\$ 720.000,00 |

Anexo III da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

| | Receita Bruta em 12 Meses (em R\$) | Alíquota | Valor a Deduzir (em R\$) |
|----------|---------------------------------------|----------|-----------------------------|
| 1ª Faixa | Até 180.000,00 | 6% | ----- |
| 2ª Faixa | De 180.000,01 a 360.000,00 | 11,2% | R\$ 9.360,00 |
| 3ª Faixa | De 360.000,01 a 720.000,00 | 13,5% | R\$ 17.640,00 |
| 4ª Faixa | De 720.000,01 a 1.800.000,00 | 16% | R\$ 35.640,00 |
| 5ª Faixa | De 1.800.000,01 a 3.600.000,00 | 21% | R\$ 125.640,00 |
| 6ª Faixa | De 3.600.000,01 a 4.800.000,00 | 33% | R\$ 648.000,00 |

Anexo IV da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

| | Receita Bruta em 12 Meses (em R\$) | Alíquota | Valor a Deduzir (em R\$) |
|----------|---------------------------------------|----------|-----------------------------|
| 1ª Faixa | Até 180.000,00 | 4,5% | ----- |
| 2ª Faixa | De 180.000,01 a 360.000,00 | 9% | R\$ 8.100,00 |
| 3ª Faixa | De 360.000,01 a 720.000,00 | 10,2% | R\$ 12.420,00 |
| 4ª Faixa | De 720.000,01 a 1.800.000,00 | 14% | R\$ 39.780,00 |
| 5ª Faixa | De 1.800.000,01 a 3.600.000,00 | 22% | R\$ 183.780,00 |
| 6ª Faixa | De 3.600.000,01 a 4.800.000,00 | 33% | R\$ 828.000,00 |

Anexo V da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

| | Receita Bruta em 12 Meses (em R\$) | Alíquota | Valor a Deduzir (em R\$) |
|----------|---------------------------------------|----------|-----------------------------|
| 1ª Faixa | Até 180.000,00 | 15,5% | ----- |
| 2ª Faixa | De 180.000,01 a 360.000,00 | 18% | R\$ 4.500,00 |
| 3ª Faixa | De 360.000,01 a 720.000,00 | 19,5% | R\$ 9.900,00 |
| 4ª Faixa | De 720.000,01 a 1.800.000,00 | 20,5% | R\$ 17.100,00 |
| 5ª Faixa | De 1.800.000,01 a 3.600.000,00 | 23% | R\$ 62.100,00 |
| 6ª Faixa | De 3.600.000,01 a 4.800.000,00 | 30,5% | R\$ 540.000,00 |

Como é possível verificar, independentemente do anexo, o Regime do Simples Nacional é Progressivo, ou seja, quanto maior for a Receita Bruta Acumulada do Contribuinte nos últimos 12 meses, maior será a alíquota aplicada para determinar o montante a ser recolhido.

2.4 OS BENEFÍCIOS DO SIMPLES NACIONAL

Como já versado anteriormente, o regime do Simples Nacional traz uma arrecadação unificada e simplificada, mas mais do que isso, o regime do Simples Nacional de fato reduz a carga tributária efetiva de uma empresa se comparada com outros regimes de Tributação.

Para clarear seu maior benefício, tracemos um comparativo entre uma tributação de uma empresa no Lucro Presumido e no Simples Nacional.

A premissa é que a empresa deste exemplo é uma agência de turismo, contida no Art. 18, §5º-B, inciso III da lei complementar 123/2006 e tributada, portanto, pelo anexo III do Simples Nacional

Ainda, a premissa é que a empresa fature, contínua e regularmente R\$ 300.000 em um período de 13 meses, com uma folha de funcionários de R\$ 100.000,00, hipótese factível para uma empresa onde o principal “insumo” é a mão de obra utilizada.

Pelo regime do Simples Nacional, teríamos a seguinte forma, contido no Art. 18, 1º e 1º-A da lei complementar 123 de 2.006, para calcular os tributos devidos no décimo terceiro mês de apuração:

| |
|--|
| Receita Bruta Acumulada nos últimos 12 meses X Alíquota da faixa = Resultado 1 |
| Resultado 1 – Dedução da faixa = Resultado 2 |
| Resultado 2/ Receita Bruta acumulado dos últimos 12 meses = Alíquota Efetiva |
| Alíquota Efetiva X Faturamento = Imposto a pagar no mês |

Desta forma:

| |
|--|
| RS 3.600.000,00 X 21% = R\$ 756.000 |
| R\$ 756.000 – R\$125.640,00 = R\$ 630.360 |
| R\$ 630.360/ RS 3.600.000,00 = 0,1751 (17,51%) |
| 17,51% X R\$ 300.000,00 = R\$ 52.530 |

Ou seja, neste caso, a empresa teria de recolher no DAS (documento de arrecadação do Simples Nacional) o total de R\$ 52.530, que incluiria, nesta mesma guia IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS e as Contribuições patronais.

No regime do Lucro Presumido, a empresa recolhe os mesmos tributos, (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS e as contribuições previdenciárias) a principal diferença entre os dois regimes reside na forma de cálculo e na complexidade de apuração desses tributos.

Portanto, diante de um faturamento de R\$ 300.000,00, a apuração dos tributos no Regime do Lucro Presumido se inicia pela determinação da base de cálculo, a qual, considerando-se a presunção de 32% sobre o faturamento, resulta em R\$ 96.000,00 (R\$ 300.000,00 x 32%).

Sobre este montante, calcula-se o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) à alíquota de 15%, obtendo-se o valor de R\$ 14.400,00 (R\$ 96.000,00 x 15%). Além disso, deve-se considerar o adicional de IRPJ, aplicável ao montante que exceder R\$ 20.000,00 mensais. Neste caso, o valor excedente é de R\$ 76.000,00 (R\$ 96.000,00 - R\$ 20.000,00), ao qual se aplica a alíquota de 10%, resultando em R\$ 7.600,00. Portanto, o total de IRPJ a ser recolhido, com o adicional, é de R\$ 22.000,00 (R\$ 14.400,00 + R\$ 7.600,00).

Ainda sobre a base presumida, calcula-se a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) à alíquota de 9%, resultando em um montante de R\$ 8.640,00 (R\$ 96.000,00 x 9%). Assim, a soma dos tributos incidentes sobre o lucro presumido, compreendendo IRPJ, adicional de IRPJ e CSLL, atinge o valor total de R\$ 30.640,00.

No que concerne ao PIS e à COFINS, regimes cumulativos aplicáveis no Lucro Presumido, a incidência ocorre à alíquota conjunta de 3,65% sobre o faturamento, sem possibilidade de apuração de créditos. Assim, sobre o faturamento de R\$ 300.000,00, esses tributos resultam em R\$ 10.950,00 (R\$ 300.000,00 x 3,65%).

O Imposto Sobre Serviços (ISS), por sua vez, é um tributo municipal cuja alíquota varia conforme a atividade exercida e o município em questão, podendo oscilar entre 2% e 5%. Para fins de cálculo, adotamos a alíquota máxima de 5%, resultando em um ISS de R\$ 15.000,00 (R\$ 300.000,00 x 5%).

Por fim, as Contribuições Patronais, que incidem sobre o total dos rendimentos salariais pagos aos funcionários, abrangem o INSS Patronal, a Contribuição para o Sistema S, e o RAT (Riscos Ambientais do Trabalho). Considerando-se uma folha de pagamento total de R\$ 100.000,00, teríamos as seguintes incidências:

INSS Patronal à alíquota de 20%, resultando em R\$ 20.000,00 (R\$ 100.000,00 x 20%); Contribuição para o Sistema S à alíquota de 5,8%, totalizando R\$ 5.800,00 (R\$ 100.000,00 x 5,8%); e o RAT, com alíquota de 3%, resultando em R\$ 3.000,00 (R\$ 100.000,00 x 3%). Assim, o total das Contribuições Previdenciárias soma R\$ 28.800,00.

Dessa forma, o total geral de tributos incidentes sobre a operação, compreendendo IRPJ, adicional de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS e Contribuições Previdenciárias, atinge o montante de R\$ 85.390,00.

2.4.1 COMPARATIVO

Além da Unificação e da Simplificação, que por si só já reduzem o denominado “Custo Brasil”, um dos principais fatores que fazem com que o Simples Nacional seja um regime de Tributação visado pelos empresários de micro e pequeno porte, e por aqueles que fazem as vezes desses, é a redução da carga tributária.

Como se demonstra acima, mesmo nas faixas mais elevadas o regime do Simples Nacional é um regime que traz um ônus tributário menor, na maioria dos casos, aliviando o peso dos tributos no começo do empreendimento.

Em um comparativo abaixo, vislumbra-se a diferença de R\$ 32.860, entre um mesmo faturamento, no regime do Lucro Presumido e do Simples Nacional. Abaixo:

| | Regime do Lucro Presumido | Regime do Simples Nacional |
|--|--|--|
| Faturamento | R\$ 300.000,00 | R\$ 300.000,00 |
| Receita Bruta Acumulada nos últimos 12 meses | R\$ 3.600.000,00 | R\$ 3.600.000,00 |
| Atividade | Agência de turismo | Agência de turismo |
| Folha de Pagamento | R\$ 100.000,00 | R\$ 100.000,00 |
| Tributos Inclusos | IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS e contribuições previdenciárias | IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS e contribuições previdenciárias |
| Total arrecadado | R\$ 85.390 | R\$ 52.530 |

Tal redução, vai ao encontro do mandamento constitucional que assegura a existência de um regime favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, como o caso exemplificado acima.

Caso a empresa exemplificada acima opte por aderir ao regime do Simples Nacional, no começo do ano calendário, tomará uma ação destinada a reduzir sua carga tributária de maneira lícita, sendo, dessa forma, um ato elisivo

Entretanto, o que se passará a analisar, é o que o regime tributário do Simples também poderá ser utilizado para atos evasivos e elusivos.

3. ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAL

Quando o Artigo 3º do Código Tributário Nacional traz que tributo é prestação compulsória, não o faz sem razão.

Em que pese a solidariedade ser objetivo fundamental da República Federativa do Brasil (Art. 3º, I, CF), e em que pese até mesmo considerações individuais subjetivas sobre a importância, inegável, que a arrecadação tributária tem para fundamentar a própria concepção de sociedade, da maneira que conhecemos, fato é que, em maior ou menor grau, as pessoas, naturais ou jurídicas, procuram pagar menos tributos.

De um lado, ao longo da história humana, guerras foram travadas, fronteiras foram traçadas e países se tornaram independentes por conta desse desejo. Em nosso território, por exemplo, a imposição de uma alta carga tributária, aliada a prática monopolista da coroa portuguesa foi fator que colaborou para nossa independência.

Do outro lado, o Estado, Leviatã, pouco tem a se importar com a satisfação de seus súditos no cumprimento de suas prestações compulsórias.

A conciliação dessas vontades antagônicas se deu através da regulamentação das ações permitidas e proibidas em busca da minimização da carga tributária.

Para fins deste trabalho, consideraremos uma diferenciação entre as condutas dirigidas a redução, eliminação ou postergação da carga tributária em evasivas, elisivas e elusivas.

3.1 TEORIA BIPARTITE

Durante muitos anos, considerava-se a evasão fiscal gênero que tinha como espécies a evasão lícita e a evasão ilícita.

Segundo João de Deus Moreira Calheiros Junior em sua obra “Normas de Controle de Elisão Fiscal”,⁴ foi após marcante trabalho de SAMPAIO DORIA que a doutrina nacional passou a utilizar as expressões “evasão” e “elisão” fiscal.

⁴ CALHEIROS JUNIOR, João de Deus Moreira. Normas de controle de elusão fiscal. Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa. Dissertação (mestrado) – Núcleo de Pós-Graduação da UFPE, Recife, 2003, p. 9.

Dentro dessa dicotomia, a ação do contribuinte destinada a evitar, reduzir ou retardar o ônus tributário somente poderia ser considerada evasiva ou elisiva, sendo o critério diferenciador justamente a licitude da ação.

Isto é, caso a conduta do contribuinte, destinada a evitar, reduzir ou retardar o ônus tributário seja uma conduta lícita, estaríamos diante de uma elisão, já se a mesma conduta for ilícita, estaríamos diante de uma evasão, conforme defendido por James Marins⁵ :

"Sempre que o contribuinte se utiliza de comportamentos proibidos pelo ordenamento jurídico para diminuir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributos diz-se que está se utilizando de prática evasiva.

A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. A transgressão às regras tributárias caracteriza a evasão. O termo demanda cautela porque há autores que adotam a classificação de evasão em evasão lícita e evasão ilícita, mas essa formulação foi abandonada em favor da dicotomia evasão e elisão tributária, menos suscetível de gerar dúvidas legais e doutrinárias.

Dentre as diversas posições doutrinárias analisadas, convergem-se a ideia de que o principal diferenciador entre condutas evasivas e elisivas é a licitude da ação, é dizer, um comportamento Evasivo seria um comportamento ilícito destinado a retardar, reduzir ou evitar pagamento de tributos, enquanto um comportamento elisivo seria um comportamento lícito destinado a retardar, reduzir ou evitar pagamento de tributos.

Entretanto, *data máxima vênia*, apesar de concordarmos com a diferenciação, acreditamos que tal visão não é suficiente para conter hipóteses intermediárias entre essas ações, isto é, hipóteses em que o contribuinte, apesar de realizar uma conduta lícita, que atende aos requisitos formais e materiais do comportamento eludido, concretiza uma conduta teleologicamente tributada, conforme se explica no capítulo 3.3.3.

Para essa hipótese intermediária, faz-se necessária a diferenciação em uma terceira conduta, conforme passa-se a demonstrar, com a teoria tripartite.

3.2 TEORIA TRIPARTITE

⁵ **Elisão Tributária e sua regulação.** São Paulo, 2002, p. 30

A teoria Tripartite considera uma diferença entre atos evasivos, elisivos e elusivos, destinados a retardar, reduzir ou evitar pagamento de tributos, sua diferenciação ocorrerá justamente na análise de alguns critérios que diferenciarão essas três condutas

Para classificarmos a conduta do contribuinte tendente a diminuir sua carga tributária entre elisiva, evasiva ou elusiva, para fins deste trabalho, em que pese posições doutrinárias que trazem outros critérios, iremos eleger quatro critérios diferenciadores entre cada uma dessas condutas: I) Cronológicos, II) Casuísticos, III) Legais e IV) Critério objetivo de análise do comportamento tributável.

3.2.1 CRITÉRIO CRONOLÓGICO

Cronologicamente, podemos distinguir a conduta do contribuinte, voltada a redução de sua carga tributária a depender do momento em que essa conduta é tomada.

A norma tributária, como toda norma, é composta pela estrutura normativa padrão:

Se H, então deve ser C.

Ou seja, uma vez concretizado a conduta descrita em abstrato na Hipótese de Incidência Normativa, surge seu Consequente que, dentro do contexto tributário, será o mandamento de recolher aos cofres públicos.

Acontece que para verificarmos se Hipótese de Incidência foi realizada, precisaremos compô-la, ou seja, delimitar quais critérios precisam ser conjugados para definir sua realização

Paulo de Barros Carvalho (2005, p.156)⁶ defende que:

Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos [continua o autor] nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

⁶ Curso de direito tributário. São Paulo: RT, 2005. Página 156

Nessa toada, poderíamos dizer que, haverias três critérios na Hipótese de Incidência, os quais sejam, I) Material, II) Temporal e III) Espacial, enquanto no consequente normativo teríamos o IV) Pessoal e V) Quantitativo.

Para efeito da diferenciação de condutas evasivas elisivas e elusivas pelo critério cronológico, muitas vezes adotado, é necessário se debruçar quanto ao critério temporal da hipótese de incidência normativa tributária.

Ou seja, a partir do momento, critério temporal, em que o sujeito realiza a conduta contida em abstrato em uma hipótese de incidência normativa tributária, estará configurada uma relação tributária entre fisco e contribuinte, que será declarada por um lançamento, que também irá constituir a própria obrigação, tendo efeito dúplice.

O critério cronológico irá considerar que a distinção, entre condutas evasivas e, as demais, elisivas e elusivas, estará no momento em que a ação do contribuinte, tendente a reduzir ou eliminar sua carga tributária, foi tomada.

Caso essa Conduta tenha sido tomada após a ocorrência do critério temporal da hipótese de incidência tributária, para adeptos do critério cronológico como diferenciador, estaremos diante de uma conduta Evasiva, tendo em vista o flagrante caráter omissivo ou *simulativo* dessa conduta, já que a relação tributária existe, apenas ainda não foi declarada/constituída.

É dizer, a partir do momento em que o sujeito passivo realiza o comportamento descrito em abstrato em uma hipótese de incidência normativa tributária surge, consigo, uma relação tributária que deve ser lançada.

Se antes desse lançamento o sujeito realiza uma atividade tendente a reduzir, retardar ou eliminar sua carga tributária, estaria, na prática, ocultando a relação tributária, daí seu aspecto ilícito que o levaria a ser classificado como conduta Evasiva.

Entretanto, caso a conduta do contribuinte seja realizada antes da ocorrência do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária, estaríamos diante de uma conduta elisiva ou ilusiva. Neste sentido, Silvio Crepaldi⁷ defende que:

Assim, se o ato destinado a evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo foi praticado antes da ocorrência do fato gerador do tributo, caracteriza-se a elisão. Entretanto, se o ato se deu posteriormente, dá-se a evasão, ou seja, o aproveitamento do planejamento tributário, para ser lícito, deve contar sempre, segundo essa distinção, com o elemento temporal, ou seja, deve ocorrer antes do surgimento da obrigação tributária. Dessa forma, por exemplo, em vez de uma empresa distribuir mercadorias para todo o Brasil de um Estado que tenha

⁷ **Planejamento Tributário.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021, Página 53

tributação do ICMS mais elevada, pode escolher previamente fazer essa distribuição a partir de outro Estado com alíquota mais baixa – isto é, planejar a operação de forma a pagar menos tributo.

Justamente por ser antes da ocorrência do critério temporal da hipótese de incidência tributária é que, junto dos demais critérios, o ato elisivo poderá ser um planejamento tributário, já que apenas o futuro é planeável.

Destarte, é notável que o critério não pode ser utilizado isoladamente, tendo em vista que ambas as condutas elisivas e elusivas são tomadas antes da ocorrência do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária.

Ademais, nem toda conduta tomada após a ocorrência da hipótese de incidência tributária poderia ser considerada como Evasiva, por exemplo, o sujeito passivo do Imposto de Renda, ao se deparar com a declaração anual, pode escolher entre a simplificada e a completa sem, contudo, cometer um ilícito

O critério mostra-se, portanto, insuficiente, devendo com isso, investigar-se os demais.

3.2.2– CRITÉRIO CASUÍSTICO

Ao tomar uma ação cuja finalidade é a redução de sua carga tributária, o contribuinte pode fazê-lo visando justamente reduzir sua carga tributária, ou, alternativamente, pode visar um outro fim que leva, como consequência, a redução de sua carga tributária.

Portanto, podemos simplesmente dizer que a redução da carga tributária pode ser causa ou consequência de uma ação.

Por exemplo, imaginemos a situação em que o possuidor de uma Ferrari no valor de R\$ 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil reais), cansando do trânsito e da poluição, auditiva, visual e climatológica de São Paulo, capital, resolve se mudar para Florianópolis, no estado de Santa Catarina em outubro de 2023, fazendo a alteração de sua residência em todos os cadastros fiscais necessários, bem como no DETRAN.

Em janeiro de 2024, esse contribuinte, realizando o aspecto material, ser proprietário de veículo automotor, no estado de Santa Catarina, aspecto espacial, acaba de reduzir o IPVA de sua Ferrari em R\$ 70.000,00, já que a alíquota do IPVA em São Paulo é de 4%, enquanto em Santa Catarina a alíquota é de 2%.

Nesse exemplo, a redução da carga tributária deste contribuinte foi uma consequência do desejo de mudar de estado.

Agora vamos supor que esse mesmo contribuinte, possuidor de uma Ferrari no valor de R\$ 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil reais), adora a cidade de São Paulo, mas se muda, efetivamente, para Santa Catarina, não pelas belas praias de Florianópolis, mas sim pela intenção, por causa, da redução em R\$ 70.000,00 em seu IPVA. Essa ação teria a mesma oponibilidade perante o Fisco?

Apesar do exemplo acima ser quase um *reductio ad absurdum*, adeptos da teoria casuística como diferenciadoras de condutas evasivas, elisivas e elusivas poderiam chegar à conclusão que por essa ação ter sido tomada com único propósito de reduzir a carga tributária do contribuinte, não poderia ser enquadrada como elisiva, devendo ser classificada como evasiva ou elusiva.

Isso porque adeptos da teoria casuística como diferenciadora de condutas evasivas elisivas ou elusivas considerem justamente a finalidade da ação do contribuinte na diferenciação. Nessa toada, só poderiam ser válidas, e assim aceitas como elisivas, às condutas que não visassem apenas a redução da carga tributária do contribuinte, mas tivessem como causa uma ação com substrato econômico, com propósito comercial.

A teoria do propósito comercial (*Business Purpose Theory*) é uma teoria alienígena em nosso sistema jurídico, não possuindo qualquer embasamento legal, sendo, inclusive, rejeitada por nosso ordenamento jurídico, tendo em vista que o trecho do único dispositivo legal que tratou sobre o tema, artigo 14 da Medida Provisória 66/02, inciso I, foi rejeitada pelo Congresso Nacional. Assim dispunha:

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - **falta de propósito comercial**; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito comercial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado (Grifo nosso).

Pois bem, mesmo sem embasamento legal, durante muitos anos, o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), adotou, em alguns julgados, essa teoria, como por exemplo:

Acórdão: 9101-002.429

Número do Processo: 11080.723307/2012-06

Data de Publicação: 04/10/2016

Contribuinte: TRANSPINHO MADEIRAS LTDA

Relator(a): MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2006, 2008
Operações de reorganização societária. Princípios constitucionais e legais. Falta de propósito negocial. Inadmissibilidade. Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais – entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social –, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial. Ganho de capital. Constituição de sociedade sem propósito negocial. Planejamento tributário abusivo. O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte se valeu da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização. Multa de ofício qualificada. Simulação. Comprovadas a simulação e o intuito fraudulento, caracterizado pelo dolo específico, impõe-se a aplicação da multa de 150%. Recurso Especial do Contribuinte Negado⁸.

Importante ressaltar que ordenamento jurídico brasileiro tem instrumentos próprios para combater a simulação (Art. 116, parágrafo único, Art. 149, VII, e 150, § 4º, parágrafo único, todos do CTN e Art. 167 do Código Civil) não necessitando importar conceitos abstratos para coibir condutas que não foram vedadas por lei.

Uma vez posto que o critério casuístico também não é apto para diferenciar condutas evasivas, elisivas ou elusivas, passemos a observância dos demais.

3.2.3 CRITÉRIO LEGAL

Um outro critério utilizado para diferenciar condutas elisivas, evasivas e elusivas é a legalidade do comportamento que visa retardar, reduzir ou evitar o ônus tributário.

⁸ <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf> acesso em 30/08/2024

Este critério se mostra absolutamente razoável para distinguir a dicotomia clássica: evasão vs. elisão, já que atos elisivos são comportamentos lícitos tomados pelo contribuinte para retardar, diminuir ou evitar seu ônus tributário, enquanto atos Evasivos são comportamentos ilícitos destinados a mesma finalidade. Neste sentido, Silvio Crepaldi⁹ :

“Essa breve exposição confirma que a diferença entre os conceitos apresentados é quase imperceptível. No entanto, pode-se trazer a lume algumas características capazes de distinguir melhor evasão e elisão fiscais.

Uma primeira maneira de diferenciá-las dá-se pelos meios empregados pelo contribuinte: a elisão, de um lado, tem sua atuação ordenada com a utilização de meios legais, ao menos formalmente lícitos, enquanto na evasão atuam os meios ilícitos e fraudulentos. Isto é, na fraude, a distorção ocorre no momento da incidência tributária ou após sua ocorrência, ao passo que na elisão o indivíduo atua sobre a mesma realidade, mas, de alguma forma, impede que ela se realize, transformando ou evitando o fato gerador do tributo. Na elisão, em suma, o ato ou negócio é engenhosamente revestido pelo agente com outra forma jurídica, alternativa àquela originariamente pretendida, com resultados econômicos análogos, mas não descrita ou tipificada na lei como pressuposto da incidência do tributo.”

Entretanto, ao analisar sobre a perspectiva tripartite, há um novo desdobramento. Isto porque atos Elusivos, para a grande maioria dos autores, são ilícitos atípicos. Nas palavras de Heleno Torres¹⁰: seriam "Limites ao planejamento tributário - normas antielusivas (gerais e preventivas). A norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro", senão veja-se:

"A elusão é sempre um fenômeno transparente, de modo que o procedimento elusivo nunca é oculto, na medida em que o contribuinte revela-se ao Fisco, pela consecução dos atos ou negócios jurídicos próprios, atendendo aos requisitos formais e materiais dos procedimentos com os quais pretende alcançar o regime tributário mais vantajoso. Por isso, enquanto a "evasão tributária" é sempre um fenômeno que pressupõe o ocultamento, **a elusão envolve o grupo de ilícitos atípicos**, organizados com o fim de evitar a constituição de obrigações tributárias. Tanto em um quanto no outro, as operações ou negócios jurídicos são considerados como praticados em extrapolação aos limites constitucionais da livre iniciativa e em desrespeito aos ditames do ordenamento, quer diretamente, descumprindo mandamentos jurídicos típicos (evasão), quer indiretamente, manipulando as formas para furtar-se com habilidade ou astúcia à incidência tributária (elusão), efetivando,

⁹ **Planejamento Tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021, Página 53

¹⁰ In: Tributação e antielisão. Coordenação James Marins. 1. ed., 2ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2003. p. 44-

com isso, espécies de ilícitos atípicos, cuja sanção é a desconsideração do negócio ou sua requalificação jurídica, para efeitos fiscais." (grifo nosso)

O ilícito atípico seria, então, um ato, a princípio, lícito, tendo em vista que observa a forma legal do ato ilusionado, mas que, por ser contrário a um princípio do ordenamento jurídico, acaba por se tornar ilícito do ponto de vista civil, por isso, atípico. No caso, atos Elusivos contrariariam princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, por exemplo.

3.2.4 CRITÉRIO OBJETIVO DE ANÁLISE DO COMPORTAMENTO TRIBUTÁVEL

O último critério diferenciador trazido é em relação a realização, ou não, do comportamento tributável, que para fins deste trabalho é reputado como o mais adequado para diferenciar condutas evasivas, elisivas e elusivas.

Quando o legislador, através de uma lei, introduz no ordenamento jurídico um comportamento descrito em abstrato para ser uma hipótese de incidência tributária, acaba por eleger um fato da vida como tributável, é dizer, a partir do momento em que esta lei começar a produzir seus efeitos, haverá, na realidade fática, um comportamento que, quando verificado, dará ensejo a uma relação tributária entre fisco e contribuinte.

Este comportamento, fato da vida, quando apenas descrito em abstrato, ainda não realizado, será uma hipótese de incidência tributária, e quando realizado, nos critérios do antecedente da regra matriz de incidência tributária (pessoal, material e espacial), será um fato gerador.

Neste contexto, ressaltando, delimitamos o que se entende com “fato gerador”, distinção importante já que o legislador pátrio utiliza essa expressão ambigualmente, ora designando a situação hipotética-normativa, que aqui entendemos como hipótese de incidência tributária, ora como o fato da vida concretizado, verificado, que traria consigo o dever de pagar tributos, ou seja, quando a hipótese de incidência é concretizada, conceito que adotaremos.

A respeito do tema, Hugo de Brito Machado¹¹, afirma que:

¹¹ **Curso de Direito Tributário**, 16. Ed, São Paulo: Malheiros, 1999, p. 102

“a expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto fato gerador diz a ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto”

Nessa mesma toada, Leandro Paulsen¹², :

A situação fática, quando corresponde à hipótese de incidência prevista na norma tributária, chama-se fato gerador, pois, ao sofrer a incidência da norma, dá origem à obrigação tributária. A hipótese de incidência constitui antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva.”

Na elisão, o contribuinte simplesmente realiza um comportamento que não está descrito em abstrato em uma hipótese de incidência tributária, ou realiza um comportamento que leva a aplicação de uma tributação menos onerosa.

Já na Evasão e na Elusão, haveria, direta ou indiretamente, a concretização de um comportamento descrito em abstrato em uma hipótese de incidência tributária com a posterior simulação, omissão ou, de qualquer forma, dissimulação para o fisco de que o comportamento não teria se concretizado.

A diferença, entre a Evasão e Elusão, dentro deste critério, é que na Evasão, há a concretização direta do fato gerador tributário, com a posterior dissimulação de que este fato não correu, ou que ocorreu de maneira diversa, levando, em qualquer caso, ao não pagamento, pagamento a menor, ou dilatando o pagamento do tributo

Já na Elusão, não haveria a concretização direta, mas teleológica do comportamento descrito em abstrato. Isto é, o contribuinte não necessariamente concretiza o fato gerador, mas, realizando outro comportamento similar, para iludir o fisco, chega no mesmo resultado que o comportamento tributado, sem, contudo, realizar o ato que o tribute, o qual seja, a concretização da hipótese de incidência tributária.

Isto é, a Elusão pode ser compreendida como a concretização teleológica do fato gerador. Neste caso, o contribuinte não realiza diretamente a hipótese de incidência tributária prevista na norma, mas adota um comportamento ilusório que leva ao mesmo fato da vida que o legislador quis tributar, utilizando-se de outras formas jurídicas para

¹² **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 114

alcançá-lo. Dessa forma, o sujeito realiza o fato da vida que o legislador desejava tributar, porém, o faz através de meios que, à primeira vista, parecem estar fora do alcance do suporte fático da norma tributária.

Nesse contexto, a visão de Ronald Dworkin sobre o "espírito da lei" se revela particularmente relevante. Dworkin, em sua teoria do *interpretativismo*, argumenta que a aplicação da lei deve considerar os princípios subjacentes e a intenção moral que fundamentam as normas jurídicas. Para ele, a interpretação das leis não deve se limitar ao texto literal, mas deve buscar a realização da justiça e da equidade conforme os princípios estabelecidos pela sociedade.

Aplicando essa visão ao contexto tributário, ao realizar um ato Elusivo, o contribuinte atinge o "espírito" da regra matriz de incidência tributária, mesmo que não tenha seguido o caminho formalmente previsto pela norma. Assim, a Elusão fiscal, dentro deste contexto e para fins deste trabalho, pode ser vista como uma violação ao "espírito da lei", pois, embora o contribuinte evite a literalidade da norma, acaba, ilusoriamente, alcançando o mesmo resultado que o legislador pretendia tributar. Nesse sentido, Ronald Dworkin¹³: "*A integridade é uma virtude da interpretação judicial; requer que os juízes interpretem a lei de acordo com a moral e os princípios de justiça, não apenas segundo o texto literal das normas.*"

Seria o caso, por exemplo, do fenômeno da "pejotização", principal caso estudado neste trabalho, em que, empresa e funcionário, em conluio, simulam uma prestação de serviços entre pessoas jurídicas, com a constituição de uma empresa MEI (microempreendedor individual) o que estaria fora do comportamento descrito em abstrato na hipótese de incidência das contribuições previdenciárias, *vide Constituição Federal*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a folha de salários e demais **rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física** que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

¹³ "Levando os Direitos a Sério." Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 255

Logo, quando há a prestação de serviços entre a empresa e o MEI, também pessoa jurídica, criado especificamente para o fim dissimulatório, não há a realização do fato gerador, mas a realização do comportamento que o legislador quis tributar, portanto, indiretamente, teleologicamente, se realiza o comportamento tributável.

Na Elusão, portanto, de acordo com este critério diferenciador, o Fato gerador, normativamente considerado, não ocorre, mas o fato da vida que o legislador quis tributar, ocorre, só que de forma diferente daquela expressamente descrita na hipótese de incidência.

Desta forma, consideramos a “Análise do comportamento tributável” como primordial para distinção de condutas evasivas, elisivas e elusivas, já que sozinho é capaz, dentro do entendimento deste trabalho, de separar cada uma das condutas

Dentro deste critério, condutas voltadas a retardar, reduzir ou evitar o ônus tributário que não realizem, direta ou indiretamente, o comportamento tributável, serão condutas elisivas.

Já aquelas condutas voltadas a retardar, reduzir ou evitar o ônus tributário que realizam diretamente o comportamento tributável, concretizando o Fato Gerador, serão condutas Evasivas.

Por último, condutas voltadas a retardar, reduzir ou evitar o ônus tributário que realizam indiretamente, teleologicamente, a conduta tributável, que se realizada normativamente seria o Fato Gerador, serão consideradas elusivas.

3.2.5 QUADRO COMPARATIVO

Considerando os critérios diferenciadores trazidos, teríamos o seguinte quadro comparativo:

| | Elisão | Elusão | Evasão |
|------------------|--|--|--|
| Cronologicamente | Antes da ocorrência do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária | Antes da ocorrência do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária | Após a ocorrência do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária |
| Casuisticamente | Economia tributária resultante de uma ação com substrato | Economia tributária resultante de uma ação com substrato | Economia tributária causadora de |

| | | | |
|--------------------------------------|--|--|--|
| | econômico, com propósito negocial. | econômico, com propósito negocial. | uma ação sem substrato econômico, sem propósito negocial. |
| Legalmente | Ato lícito | Ato ilícito atípico | Ato ilícito |
| Análise do comportamento tributável. | Não se realiza, direta ou indiretamente, o comportamento tributável. | Se realiza, indiretamente , o comportamento tributável. | Se realiza, diretamente , o comportamento tributável. |

Conclui-se que a teoria triparte é a mais adequada, justamente por prever situações limítrofes entre a dicotômica distinção de atos evasivos e elisivos.

Em que pese considerarmos absolutamente legítimas as ações lícitas destinadas a retardar, eliminar ou reduzir a carga tributária dos contribuintes, fato é que o ordenamento jurídico brasileiro ultrapassou a visão estritamente positivista dos fatos, aceitando, em sua maioria, que haverá comportamentos que, mesmo que não contidos em abstratos em hipóteses de incidências normativas, trarão consigo consequentes normativos, por conterem, em sua essência, o espírito da lei, o que aqui se entende como a realização teleológica da hipótese de incidência normativa descrita pelo legislador.

Portanto, dentro desta perspectiva, definimos atos Elisivos, Evasivos ou Elusivos da seguinte forma:

elisão Fiscal, ou Planejamento Tributário, é o conjunto de ações lícitas tomadas pelo contribuinte antes do aspecto temporal da hipótese de incidência normativo-tributária, com substrato econômico e propósito negocial, sem realizar direta ou indiretamente o comportamento tributável, tendente a reduzir, postergar ou eliminar o ônus tributário.

Elusão Fiscal é o conjunto de ações ilícitas atípicas, tomadas pelo contribuinte, tendente a reduzir, postergar ou eliminar o ônus tributário, antes da ocorrência do aspecto temporal da hipótese de incidência normativo-tributária, com substrato econômico e propósito negocial, realizando indiretamente o comportamento tributável.

Evasão Fiscal é o conjunto de ações ilícitas tomadas pelo contribuinte, tendente a reduzir, postergar ou eliminar o ônus tributário, após da ocorrência do aspecto temporal da hipótese de incidência normativo-tributária, sem substrato econômico e propósito negocial, realizando diretamente o comportamento tributável.

4. A UTILIZAÇÃO DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL COMO MÉTODO DE ELUSÃO FISCAL

Uma vez compreendido o funcionamento e os benefícios do regime do Simples Nacional, bem como os critérios diferenciadores entre condutas evasivas, elisivas e elusivas, cumprem colidir com ambos os temas, ou seja, demonstrar como o regime do Simples Nacional vêm sendo utilizado como ferramenta de Elusão Fiscal

Primeiramente, se faz necessário exemplificar algumas hipóteses de utilização do Simples Nacional como subterfúgio para redução, diminuição, ou postergação do pagamento de tributos. Não se pretenderá, aqui, exaurir o tema, já essas as hipóteses se prolongam na mesma medida em que a “engenhosidade” do brasileiro.

4.1 GRUPOS ECONÔMICOS DE FATO

Ao analisar a caracterização, ou não, do comportamento tributável, nos deparamos com uma análise inevitável do espírito das leis, é dizer, reconhece-se a insuficiência da interpretação pura das normas jurídicas para descrever, com precisão, todas os comportamentos que levariam a uma aplicação de determinado consequente normativo.

Dentro de uma perspectiva tributária, essa análise permite dizer quando um determinado comportamento esta, ou não, diretamente ou teleologicamente, contido em abstrato em uma hipótese de incidência tributária, já que, por vezes, apesar de não realizar diretamente o comportamento tributável, o sujeito teleologicamente, indiretamente, o realiza, hipótese em que há o fenômeno da Elusão Fiscal.

Nesse contexto, desde já, há um choque de princípios entre a existência de grupos econômicos e o regime do Simples Nacional. Isso porque o mandamento constitucional nos assegura que a própria existência do regime está relacionada a um favorecimento (Art. 146, inciso d) para microempresas e empresas de pequeno porte.

É dizer, o legislador constitucional se preocupou em facilitar o panorama tributário para empresas de menor expressão econômica, já que, estando em seus estágios iniciais de desenvolvimento, precisam ser favorecidas para se desenvolverem e alcançarem patamares mais expressivos de faturamento e, com isso, contribuirão mais.

A própria progressividade do Simples Nacional, característica onde o aumento do faturamento leva a um direto aumento da alíquota nominal, explicita a coadunação do regime com o princípio da capacidade contributiva, já que, ao faturar mais, o contribuinte demonstra ao Estado que está apto a contribuir mais.

Uma vez entendido o contexto em que o regime se encontra, entende-se que não há espaço para a existência de Grupos Econômicos de Fato, que faturem mais de R\$ 4.800.000,00 (Quatro milhões e oitocentos mil reais), no regime.

Nessas hipóteses, essas empresas já não mais se encontram dentro da condição que o legislador quis favorecer.

Pensando em evitar normativamente esse comportamento o legislador, ao tratar sobre as exceções ao benefício do Simples Nacional, tentou afastar, ao máximo, possibilidades de grupo econômico dentro do regime, como é possível se extrair do Art. 3º, § 4º, incisos III, IV e V da Lei Complementar 123/2006, que trazem as seguintes vedações para fluência do regime a empresas:

“III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;”

Desta forma, normativamente considerado, está vedado a fluência do benefício a algumas espécies de **grupos econômicos de fato** pelo ordenamento jurídico.

Ainda acerca do tema, defende o Professor Rubens Requião ¹⁴ ensina que:

*São **grupos de fato** as sociedades que mantêm, entre si, laços empresariais através de participação acionária, sem necessidade de se organizarem juridicamente. Relacionam-se segundo o regime legal de sociedades isoladas, sob a forma de coligadas, controladoras e controladas, no sentido de não terem necessidade de maior estrutura organizacional. Já os grupos de direito, entretanto, importam numa convenção, formalizada no Registro de Comércio, tendo por objeto uma organização composta de companhias, mas com*

¹⁴ REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. v. 2. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 217.

disciplina própria, sendo reconhecidas pelo direito. São por isso grupos de direito.

(Grifo nosso)

A competência sobre essa matéria é do STJ, conforme entendimento do STF, no AgRegRE 935.480-PE, Segunda Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, Sessão virtual de 18 a 24/11/2016, DJe de 01.02.2017 que:

[...] . 3. Para superar o entendimento do Tribunal de origem e acolher as alegações de que houve a prescrição do crédito exequendo, de que não existiram grupo econômico, responsabilidade solidária por débitos de terceiros nem dissolução irregular de sociedade, de que é ilegítima a inclusão dos nomes do recorrentes em CDA e de que não é possível a penhora recair em imóvel ou estabelecimento comercial **seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional aplicável à espécie** (Código Tributário Nacional, Código Civil, Lei no 8.212/91 e Lei no 6.830/80) e do conjunto fático e probatório constante dos autos. Incidência da Súmula no 279 da Corte. 4. Agravo regimental não provido.

(Grifo nosso)

Ainda, ao conduzir uma análise dos 30 julgados ao STJ sobre o tema, de 2005 a 2019, Norton Luis Benites¹⁵, em sua supracitada obra, conclui que

Dessa decisão, extraem-se linhas de raciocínio e argumentos que foram utilizados posteriormente, ao longo dos anos, no exame do tema no Superior Tribunal de Justiça. Nota-se, no julgado, o estabelecimento de uma **“condição de ilicitude”** para que a responsabilidade tributária de grupo econômico seja reconhecida. Esse fator é representado pela utilização dos **“vícios jurídicos”** da **“confusão patrimonial”**, da **“fraude”**, do **“abuso de direito”** e da **“má-fé”**. De seu turno, esses vícios jurídicos são evidenciados por **“elementos fáticos”** como **“separação societária apenas formal”**, **“sociedades sob mesmo controle”**, **“unidade gerencial”**, **“unidade laboral”** e **“unidade patrimonial”** entre as empresas examinadas. Esse quadro indicaria uma condição geral de ilicitude na formação do grupo econômico. **Teria ele sido formado para apenas ou principalmente simular negócios jurídicos e ocorrências de fatos geradores com a intenção final de evasão de tributos.** Seria justamente essa condição de ilicitude que permitiria a utilização da **“ferramenta jurídica”** da **“desconsideração da personalidade jurídica”** para atingir-se o patrimônio de empresa terceira integrante do grupo econômico.

(Grifo nosso)

Ou seja, para determinação da responsabilidade tributária solidária dos grupos econômicos de fato, há a necessidade da identificação de uma **“condição de ilicitude”**,

¹⁵ “Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos”. Grupo Almedina, 2020. P. 93

identificada por vícios jurídicos, confusão patrimonial, fraude, abuso de direito, má-fé, evidenciados por unidades gerenciais, laborais e patrimoniais, que estabelecem uma separação societária apenas formal.

A legislação do Simples Nacional, no Art. 3º, § 4º, Lei Complementar 123/2006 trata da vedação normativa a grupos econômicos de fato que 1º) Tenham sócios que participem de mais de uma empresa beneficiada pelo regime do Simples Nacional (inciso III), 2º) Tenham sócios que participem cumulativamente em empresas do Simples Nacional e do regime normal de tributação, caso a participação deste sócio seja maior que 10% na empresa não beneficiada pelo regime (inciso IV) e 3º) Tenha sócio que seja administrador, ou equiparado, de outra empresa (Inciso V), desde que, em todos os casos, o faturamento dessas empresas, societariamente interdependentes, ultrapasse, em conjunto, o faturamento anual de R\$ 4.800.0000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Nestes casos, caso haja empresas que cumpram esses requisitos e, mesmo assim, façam a fluência do Regime, há a violação direta da norma, e por conseguinte, evidente comportamento evasivo.

Entretanto, seguindo os requisitos evidenciados pelo professor Norton Luis Benites, haverá casos em que, mesmo sem realizar um dos comportamentos expressamente vedados, haverá evidente categorização de grupo econômico de fato, sendo que uma vez ultrapassado, em conjunto, o limite anual de faturamento do Simples Nacional, haverá a violação indireta da norma tributária, tendo em vista a concretização teleológica da conduta que o legislador quis excetuar do regime.

4.2 A MALHA DO FALSO SIMPLES

Uma das formas de utilização do Simples Nacional como subterfúgio para o pagamento de uma menor carga tributária é a criação de uma empresa no regime do Simples Nacional para alocar a folha de funcionários.

Como se analisou no capítulo segundo a contribuição previdenciária a cargo do empregador, incidente sobre a folha de salários (Art. 195, I, a da Constituição Federal), possui como alíquota padrão, elemento componente do critério quantitativo do consequente normativo tributário, a quantia percentual de 20%, conforme dispõem o artigo 22 da Lei nº 8.212/91, inciso I:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Lei nº 13.189, de 2015)

Outra contribuição incidente sobre a folha de pagamentos é a Contribuição para financiamento de benefícios decorrentes de acidente de trabalho (“contribuição ao RAT”), contida no inciso II do supracitado artigo:

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Além das Contribuições Sociais, também incidem as Contribuições Parafiscais voltadas ao custeio do Sistema S (Sesi, Senai, Sesc e Senac) em uma média de 5,8% sobre a folha de pagamentos.

Ou seja, considerando uma empresa cujo risco da atividade seja considerado grave, incidirá, em média, sobre a folha de salários, um percentual de 28,8%, a cargo do empregador.

Em alternância a essa tributação, alguns empresários começaram a adotar a prática de criar um CNPJ no Regime do Simples Nacional e contratar os funcionários por essa segunda empresa.

Para melhor elucidação, imaginemos uma empresa no regime normal de tributação, aqui denominada empresa A, que cria uma empresa no Simples Nacional para alocar seus funcionários, doravante denominada empresa B.

No caso em tela, empresas A e B, em conluio, celebravam entre si um contrato de prestação de serviços

Nesse caso, os funcionários passariam a ter vínculo empregatício com a empresa B, hipótese na qual, em tese, as contribuições previdenciárias supracitadas teriam, no critério pessoal do seu consequente normativo, a sujeição passiva da empresa B.

Sendo do regime do Simples Nacional, conforme detalhado no capítulo segundo, as contribuições previdenciárias supracitadas seriam recolhidas junto ao DAS, documento de arrecadação do Simples Nacional, tendo como base de cálculo, não mais a folha de pagamentos, mas sim o faturamento da empresa B, que seria justamente o antigo valor da folha de pagamentos da empresa A.

Conforme demonstrado no segundo capítulo, uma empresa de prestação de serviço enquadrada no Anexo III do regime do Simples recolheria, em uma faixa de faturamento de até R\$ 180.000,00 (cento e oitenta mil reais), valor relativamente considerável para uma folha de pagamentos, uma alíquota nominal de 6%, uma diminuição média de 22,8% sob a mesma base de cálculo.

Tamanha possibilidade de economia não passou despercebida, e logo havia tantas empresas operando dessa forma que a Receita Federal precisou realizar uma operação focada exclusivamente nessa forma de economia, a Malha do Falso Simples Nacional¹⁶

4.3 O FALSO SIMPLES COMO GRUPO ECONÔMICO

Empresas que utilizam do Simples Nacional para redução das contribuições previdenciárias terão, para com essas, evidente relação de interdependência, configurando-se como grupo econômico de fato.

De acordo com o professor Norton Benites, em sua supracitada obra¹⁷, o STJ tem utilizado como parâmetro, ao reconhecer a responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos, vícios jurídicos entre as empresas analisadas, evidenciados por I) Separação

¹⁶ Receita Federal. Receita Federal oferece oportunidade de regularização do pagamento de contribuição previdenciária antes do início dos procedimentos de fiscalização. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/marco/receita-federal-oferece-oportunidade-de-regularizacao-do-pagamento-de-contribuicao-previdenciaria-antes-do-inicio-dos-procedimentos-de-fiscalizacao>. Acesso em: 28 ago. 2024

¹⁷“Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos”. Grupo Almedina, 2020. P. 93

societária apenas formal, II) Sociedade sob o mesmo controle, III) Unidade gerencial, IV) Unidade laboral e V) Unidade Patrimonial.

Dentro deste contexto, as empresas do Simples Nacional criadas para redução das Contribuições Previdenciárias geralmente possuem alguns desses vícios, já que, na maioria dos casos, há separação apenas formal, com unidade gerencial, laboral e patrimonial.

Para exemplificar o caso em apreço, cumpre analisar uma Apelação Cível julgada pelo Tribunal Regional da Quarta Região,¹⁸ que traz em seu bojo a maioria dos aspectos aqui definidos.

A empresa foi autuada pela Receita Federal após uma auditoria fiscal que concluiu que a Cezer Augusto Manica & Cia. Ltda. utilizou cinco outras empresas (Manica & Raimundo Ltda., Pivotto & Pivotto Ltda., Joel Raimundo & Cia Ltda., K. P. Hernandez e Cia Ltda., e CND Som Comércio Automotivo Ltda.), todas optantes pelo regime do Simples Nacional, para registrar seus empregados e, assim, reduzir sua Contribuição Previdenciária. Segundo o fisco, essa prática configuraria evasão fiscal, já que os empregados, embora formalmente registrados nessas empresas, continuavam a prestar serviços para a Cezer Augusto Manica & Cia. Ltda., que se beneficiava da redução tributária resultante desse arranjo, conforme ementa:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 5000053-29.2010.404.7005/PR

RELATOR: Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK

APELANTE: MANICA ELETRO - COMÉRCIO DE MÓVEIS E ELETRO-ELETRÔNICOS LTDA

ADVOGADO: Thiago Brunetti Rodrigues

: Fellipe Cianca Fortes

APELANTE:UNIÃO - FAZENDA NACIONAL

APELADO: OS MESMOS

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ELISÃO. EVASÃO FISCAL. DISTINÇÃO. ATOS ILÍCITOS. FRAUDE. GRUPO ECONÔMICO. DESCARACTERIZAÇÃO. EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESVINCULAÇÃO DOS EMPREGADOS DE FATO. NÃO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES

¹⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5005445-55.2018.4.04.7003. Apelante: União - Fazenda Nacional. Apelado: MANICA ELETRO - COMÉRCIO DE MÓVEIS E ELETRO-ELETRÔNICOS LTDA. Relator: Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK. Data de Julgamento: 02 out. 2013. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/903372042>. Acesso em: 07 set. 2024

PREVIDENCIÁRIAS. VALIDADE FORMAL DO AUTO DE INFRAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 1. O contribuinte pode selecionar os atos e os negócios que afastem ou diminuam a tributação, desde que os meios utilizados para alcançar o resultado econômico ou jurídico circunscrevam-se aos limites da legalidade. A doutrina diverge quanto à terminologia e ao conteúdo do fenômeno, porém a nomenclatura mais utilizada para designá-lo é elisão tributária. Em oposição a essa categoria, coloca-se a evasão tributária. Os atos ou negócios jurídicos escolhidos pelo contribuinte para alcançar a economia fiscal situam-se na senda da ilicitude, estabelecida em figuras como a fraude, o dolo e a simulação, bem como nas figuras típicas do direito tributário (sonegação, fraude e conluio). 2. O único critério seguro para indicar se o procedimento configura elisão ou evasão é o que se vale do exame dos meios (atos ou negócios jurídicos) escolhidos e praticados pelo contribuinte para excluir ou diminuir a tributação. Caso a administração tributária se depare com atos ou negócios jurídicos viciados por dolo, fraude, simulação, sonegação ou conluio, pode desconsiderá-los, sem necessidade de anulação judicial, e qualificá-los de acordo com a categoria jurídica e a norma de tributação pertinentes. [...]

Conforme mencionado no capítulo segundo, não é usual a diferenciação tripartite em nosso ordenamento, como no caso, onde houve a diferenciação dicotômica clássica entre condutas evasivas e elisivas utilizando o critério diferenciador mais comum: A legalidade da ação tendente a reduzir, evitar ou postergar o ônus tributário (Em que pese a terminologia empregada ser “exames do meio”, dentro dos critérios diferenciadores trazidos no capítulo terceiro, essa seria a classificação relativa a legalidade dos atos).

[...] 3. O que interessa ¹⁹analisar, no caso dos autos, não é propriamente a existência de grupo econômico de fato, admitida pela parte autora, mas a forma como a empresa autora participava nas atividades das empresas contratadas para prestar serviços, todas optantes do SIMPLES. 4. A organização sob a forma de grupo econômico não implica, necessariamente, evasão fiscal, mas não elimina a necessidade de que cada empresa possua estrutura autônoma, tanto formal quanto material, ou seja, realmente exerça atividade econômica organizada de forma independente da empresa controladora. Se essa situação não estiver caracterizada, não existe verdadeira empresa, mas uma filial, uma extensão da empresa controladora. [...]

Um ponto importantíssimo trazido no capítulo terceiro, e aqui citado, foi a diferenciação de condutas elisivas e elusivas de condutas simuladas, flagrantemente evasivas.

É dizer, condutas elusivas e elisivas não envolvem figuras como simulação, fraude a lei e abuso de direito, como foi o caso.

[...] 5. A fiscalização ²⁰coligiu, no processo administrativo, evidências consistentes e suficientes para demonstrar que as empresas optantes do SIMPLES, pertencentes ao grupo econômico liderado pela autora e prestadoras de serviços relacionados, quase em sua totalidade, com a atividade fim da autora, consistiam em instrumento para a prática de evasão tributária, visto que

¹⁹ Idem

²⁰ Idem

se destinavam a registrar formalmente os empregados da empresa autora, com o intuito de reduzir a carga tributária incidente sobre a folha de salários da autora. 6. Entre os fatos apurados por força da ação fiscal, cabe destacar: a) despesas lançadas na contabilidade das empresas optantes foram pagas, de fato, pela empresa autora; b) o faturamento das empresas optantes do SIMPLES era utilizado quase que exclusivamente para o pagamento das despesas com mão-de-obra e encargos sociais e trabalhistas; c) várias reclamações foram processadas em varas do trabalho localizadas em cidades onde não havia estabelecimentos das empresas optantes pelo SIMPLES, mas a empresa autora possuía filiais; d) a evolução qualitativa da mão-de-obra das empresas demonstra que a empresa autora, mesmo com aproximadamente 20 estabelecimentos, declarava poucos empregados na sua folha de salários, enquanto que as empresas optantes declaravam empregados em número incompatível com as atividades econômicas realizadas; e) as empresas optantes pelo SIMPLES não possuem autonomia financeira para realizar as atividades empresariais de forma economicamente sustentável, sendo evidente a desproporcionalidade entre gastos com mão-de-obra e faturamento, que, nas empresas optantes, varia entre 70% e 199%; f) as empresas optantes não possuem autonomia patrimonial, já que não apresentam ativo permanente, nem registro de despesas com imóveis, aluguéis, equipamentos ou materiais necessários à realização de seus objetivos sociais e os custos e as despesas registrados limitam-se à mão-de-obra e encargos sociais. [...]

Nesse ponto, confirma-se a evolução jurisprudencial, analisada pelo professor Norton Benites²¹, que vê a condição de ilicitude, apta a trazer a responsabilidade tributária dos grupos econômicos, evidenciada por vícios jurídicos como confusão patrimonial, fraude, abuso de direito e má-fé que, por sua vez, se materializam mediante unidades gerenciais, laborais e patrimoniais, que estabelecem uma separação societária apenas formal.

No caso em apreço, as empresas mantiveram entre si:

A) Despesas lançadas na contabilidade das empresas optantes pagas pela empresa autora: Confusão patrimonial materializada pela unidade patrimonial

B) Faturamento das empresas optantes do Simples utilizado quase que exclusivamente para o pagamento das despesas com mão-de-obra e encargos sociais e trabalhistas: Abuso de direito, na criação do Simples, materializada pela falta de substrato econômico

C) Reclamações Processadas em varas do trabalho localizadas em cidades onde só havia filiais da empresa autora: Confusão patrimonial materializada por unidade laboral

D) A evolução qualitativa da mão-de-obra das empresas demonstra que a empresa autora, mesmo com aproximadamente 20 estabelecimentos, declarava poucos empregados na sua folha de salários, enquanto as empresas optantes declaravam

²¹ Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos”. Grupo Almedina, 2020. P. 93

empregados em número incompatível com as atividades econômicas realizadas:
Confusão patrimonial materializada por unidade laboral

E) Falta de autonomia das empresas do Simples nacional: Abuso de direito, na criação do Simples, materializada pela falta de substrato econômico

[...]7. O art. 149²², inciso VII, do CTN, autoriza o fisco realizar o lançamento fiscal ou revisá-lo de ofício, caso fique comprovado que o sujeito passivo ou terceiro, em benefício do sujeito passivo, agiu com dolo, fraude ou simulação. 8. A elisão, quanto à ocorrência do fato gerador, pressupõe a adoção de uma forma alternativa, mas lícita, de molde a evitar a verificação do pressuposto de incidência. Na fraude, a característica substancial é a infração a norma jurídica por meios indiretos, ou seja, os atos praticados, considerados isoladamente, são válidos, embora se destinem a violar a lei. A elisão tem como pré-requisito de sua concretização que o instrumental jurídico escolhido possua inquestionável idoneidade para permitir o enquadramento razoável da situação de fato. Na fraude, a invalidade é produto da infração à lei, que se consuma com a conjunção dos diversos atos através da qual o fim proibido ou imposto pela lei é alcançado ou evitado. Em suma, a fraude representa verdadeira violação indireta da norma jurídica, uma vez que busca contornar os termos da lei, para que não seja aplicada. No tocante aos resultados, na elisão produzem-se os resultados próprios do negócio jurídico utilizado, ao passo que na fraude revela-se a intenção deliberada de obter o resultado por meio da infração à lei. 9. Está devidamente comprovada a utilização de meio fraudulento na condução dos negócios das empresas optantes pelo SIMPLES, objetivando eximir a empresa autora do pagamento total das contribuições patronais incidentes sobre a folha de salários dos segurados empregados e contribuintes individuais. A empresa autora, antes da efetivação da obrigação tributária, agiu dolosamente para excluir ou modificar as suas características essenciais, com o escopo de evitar o seu pagamento, por meio do artifício de contratar empresas optantes pelo SIMPLES, de maneira a desvincular parte da remuneração paga aos empregados de fato de suas folhas de pagamento. [...]

Nesse ponto, vemos novamente uma diferenciação apenas entre condutas evasivas e elisivas. é de se ressaltar que, caso a teoria tripartite fosse adotada pela magistrada, condutas voltadas a realização indireta do critério material da regra matriz de incidência tributária poderiam ser caracterizadas como elusivas, e não, necessariamente, evasivas.

[...] 10. Não prospera a alegação de nulidade do auto de infração. A motivação do ato administrativo encontra-se perfeitamente exposta, indicando de forma clara e precisa a fraude como fundamento e os dispositivos legais que preveem a obrigação tributária, possibilitando que a autora se valesse dos meios de defesa inerentes ao devido processo legal. O fato de não haver a expressa referência ao art. 149, inciso VII, do CTN, não torna inválido o lançamento, pois os fatos e os fundamentos estão detalhadamente explicados nos relatórios fiscais que integram o lançamento fiscal, constatando-se que restou suficientemente demonstrada a fraude perpetrada pela autora que acarretou o

²² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5005445-55.2018.4.04.7003. Apelante: União - Fazenda Nacional. Apelado: MANICA ELETRO - COMÉRCIO DE MÓVEIS E ELETRO-ELETRÔNICOS LTDA. Relator: Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK. Data de Julgamento: 02 out. 2013. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/903372042>. Acesso em: 07 set. 2024

não recolhimento de contribuições previdenciárias. Por conseguinte, não há falar em descumprimento do disposto no art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972. 11. O art. 20, § 4º, do CPC, permite que se fixem os honorários com base na equidade, valendo-se dos critérios elencados nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do § 3º desse artigo. Assim, ao passo que se deve ter em conta o grau de zelo do profissional, o lugar de prestação do serviço, a natureza e importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para seu serviço, também se deve remunerar dignamente o patrono das partes, impedindo-se o aviltamento da profissão. 12. O montante dos honorários fixado na sentença mostra-se irrisório, se confrontado com a complexidade e o valor da causa (R\$ 2.083.900,37). Nessas circunstâncias, o montante de R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) remunera adequadamente o patrono do vencedor na demanda, ao passo que não onera em demasia a parte vencida.

(TRF-4 - AC: 50000532920104047005 PR 5000053-29.2010.4.04.7005, Relator: JOEL ILAN PACIORNIK, Data de Julgamento: 02/10/2013, PRIMEIRA TURMA)

Com base no critério objetivo da análise do comportamento tributável, as ações da empresa. se enquadram, à primeira vista, como evasão fiscal, pois houve a realização direta do comportamento tributável descrito em lei, ou seja, a prestação de serviços por parte dos empregados da empresa. A auditoria fiscal identificou que, embora os funcionários estivessem formalmente registrados em outras cinco empresas, continuaram prestando serviços diretamente para a empresa autuada, mantendo o vínculo empregatício que deveria ter gerado o recolhimento das contribuições previdenciárias. Nesse caso, a evasão fiscal ocorre porque a empresa concretizou diretamente o fato gerador tributário, ao manter a relação de trabalho que incidiria sobre a folha de pagamento, mas dissimularam esse fato por meio do registro dos empregados em empresas menores, optantes pelo Simples Nacional, de modo a reduzir indevidamente a carga tributária.

Contudo, se as empresas envolvidas realmente existissem como entidades independentes, com personalidade jurídica própria, operando de forma autônoma, com filiais nos locais onde os empregados prestavam serviços e com atividades legítimas e regulares, poder-se-ia argumentar que se trata de elusão fiscal, e não evasão.

Nessa hipótese, haveria a realização indireta ou teleológica do comportamento tributável, ou seja, o contribuinte teria adotado um comportamento que, embora não estivesse contido normativamente na Hipótese de Incidência Tributária, resultaria no mesmo comportamento que o legislador quis tributar. A empresa poderia alegar que, ao terceirizar serviços e formalizar os registros de empregados nas outras empresas, estava apenas buscando uma estrutura jurídica que proporcionasse um benefício tributário, sem necessariamente ocultar ou dissimular a relação de trabalho.

No entanto, no presente caso, a auditoria fiscal, assim como a decisão acima, concluiu que essas cinco empresas não tinham substrato econômico e foram utilizadas apenas para fins de dissimulação, o que reforça o entendimento de que houve evasão fiscal

5. CONCLUSÃO

Anteriormente, definimos como diferenciadores entre condutas evasivas, elisivas ou elusivas os critérios: I) Cronológicos, II) Casuísticos, III) Legais e IV) Critério objetivo de análise do comportamento tributável.

O critério cronológico, que diferencia as condutas voltadas a redução, eliminação ou postergação do ônus tributário com base em quando essas ações foram tomadas, se antes (elisão e elusão), ou após (evasão), a ocorrência do aspecto temporal²³ da hipótese de incidência tributária, não nos parece que, sozinho, é capaz de diferenciar essas condutas, já que há ações, como a opção pela declaração simplificada ou não, no caso do IRPF, tomadas após o aspecto temporal da hipótese de incidência que não seria classificados, apenas por isso, como evasivas, sendo que o inverso também nos parece verdadeiro.

O critério casuístico, que analisa a finalidade, a intenção, do agente, voltada a redução, eliminação ou postergação do ônus tributário, e a classifica em evasiva ou elusiva, se exclusivamente voltada a redução, ou elisiva, caso tenha “propósito negocial”, não nos parece que se coaduna com nosso ordenamento jurídico, que possui seus instrumentos próprios para análise de eventuais vícios de vontade.

Já o critério legal, que diferencia as ações voltadas a redução, eliminação ou postergação do ônus tributário com base na licitude (elisão) ou não (evasão) dos meios empregados para atingir esse resultado, nos parece válida, havendo apenas a exceção das condutas ilícitas atípicas, que aqui classificamos como condutas elusivas.

Por último, o critério de análise do comportamento tributável nos parece a mais adequada para diferenciar condutas evasivas, elisivas ou elusivas.

Dentro deste critério, condutas voltadas a redução, eliminação ou postergação do ônus tributário que realizem diretamente o comportamento tributável seriam classificadas como condutas evasivas.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: RT, 2005. Página 156.

Já condutas que não realizam o comportamento tributável, aqui entendido como o fato da vida que o legislador quis tributar, e que levam a redução, eliminação ou postergação do ônus tributário, são consideradas como condutas elisivas

Por fim, condutas que atinjam a finalidade, o resultado da interpretação teleológica de determinada norma tributária, sem conduto, realizar normativamente, tipicamente, o comportamento descrito em abstrato em determinada hipótese de incidência tributária²⁴, é dizer, sem realizar o fato gerador tributário, também voltadas a redução, eliminação ou postergação do ônus tributário, seriam consideradas condutas elusivas.

Dessa forma, entendemos que a utilização do Simples Nacional para redução ou eliminação da carga tributária pode ocorrer de maneira elisiva, elusiva ou evasiva.

A utilização da maneira elisiva acontece quando o contribuinte, com faturamento de até R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), opta pelo regime do Simples e obtém, com isso, uma redução da carga tributária, já que o regime favorecido traz uma alíquota nominal menor, sendo portanto, uma ação lícita, tendente a reduzir, postergar ou eliminar o ônus tributário, tomada pelo contribuinte antes do aspecto temporal da hipótese de incidência normativo-tributária, já que adesão ao regime do Simples tem que ser durante o primeiro mês do ano calendário com faturamento, com substrato econômico e propósito comercial, sem realizar direta ou indiretamente o comportamento tributável. Esse comportamento elisivo é um exemplo de como o Simples Nacional pode ser utilizado de maneira eficiente para contribuir para o crescimento de pequenas e médias empresas, sem que haja qualquer ilicitude envolvida.

A redução de maneira evasiva acontece quando o contribuinte, diretamente, infringe uma regra tributária para se valer do regime, como é o caso em que empresas enquadradas nas regras que vedam a utilização do regime e, ilegalmente, se valem dele até ulterior fiscalização, sendo enquadradas, dessa maneira, como uma conduta ilícita, tomada pelo contribuinte, tendente a reduzir, postergar ou eliminar o ônus tributário, muitas vezes após a ocorrência do aspecto temporal da hipótese de incidência normativo-

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 102.

tributária, sem substrato econômico e propósito negocial, realizando diretamente o comportamento tributável

Por último, a utilização do Simples Nacional como método de elusão fiscal acontece quando uma empresa, apesar de não realizar a conduta legalmente descrita, realiza indiretamente o comportamento tributável. A elusão pode ocorrer quando empresas utilizam meios artificiais para se enquadrar no regime ou para reduzir o impacto de contribuições previdenciárias, entretanto, diferente do caso exposto, as relações tributárias declaradas precisam de fato acontecer, ainda assim, nesses casos, violariam o "espírito" da regra matriz de incidência tributária e poderiam ser desconsideradas pela fiscalização tributária.

Muitos dos casos que utilizam o Simples Nacional para redução das Contribuições Previdenciárias poderiam ser enquadradas dentro desta classificação, já que não realizam diretamente o comportamento tributável, sendo portanto, uma conduta ilícita atípica, tomadas pelo contribuinte, tendente a reduzir, postergar ou eliminar o ônus tributário, antes da ocorrência do aspecto temporal da hipótese de incidência normativo-tributária, muitas vezes sem substrato econômico e propósito negocial, auxiliando a realização indireta do comportamento tributável, no que tange as Contribuições previdenciárias

Por fim, apesar de haver a utilização do regime para condutas evasivas e elusivas, é necessário reforçar a importância do Simples Nacional como um dos pilares de fomento ao desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil, já que, ao oferecer uma significativa redução das obrigações acessórias e da carga tributária, permite que pequenos negócios cresçam e se mantenham competitivos em um ambiente tributário altamente complexo. Ao simplificar o recolhimento de impostos e diminuir os custos operacionais, o Simples Nacional viabiliza a formalização de milhões de empresas, gerando empregos, fortalecendo a economia e incentivando a inovação.

O regime, no entanto, deve ser utilizado de forma responsável, alinhado aos princípios da legalidade e da justiça tributária. Dessa forma, garantir a integridade do regime é fundamental para assegurar que os regimes favorecidos sejam direcionados àqueles que realmente precisam e que contribuem para o fortalecimento da economia.

Assim, o Simples Nacional permanece um mecanismo crucial para promover o empreendedorismo, democratizar o acesso ao mercado e impulsionar a economia, desde que utilizado com responsabilidade e dentro dos limites legais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGLIARDI, Débora Dolfini. **A Aplicação do Abuso de Direito como Limite ao Planejamento Tributário**. Revista Direito Tributário Atual, n.46. p. 171-198. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral

ALMEIDA, Rudney Queiroz de. **A teoria do propósito negocial: sistema, normatividade, intertextualidade e limites interpretativos**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. vol. 28. ano 6. p. 55-75. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

BARRETO, Paulo Ayres. **Ato simulado e sonegação fiscal**. Direito tributário e os conceitos de direito privado. Tradução . São Paulo: Noeses, 2010. . . Acesso em: 25 maio 2024..

BENITES, Norton L. **Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos**. Grupo Almedina, 2020. E-book. ISBN 9786556277585. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556277585/>. Acesso em: 20 mai. 2024.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5005445-55.2018.4.04.7003. Apelante: União - Fazenda Nacional. Apelado: MANICA ELETRO - COMÉRCIO DE MÓVEIS E ELETRO-ELETRÔNICOS LTDA. Relator: Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK. Data de Julgamento: 02 out. 2013. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/903372042>. Acesso em: 07 set. 2024

CALHEIROS JUNIOR, João de Deus Moreira. **Normas de controle de elusão fiscal**. Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa, Dissertação (mestrado). Núcleo de Pós-Graduação da UFPE, Recife, 2003

CARVALHO, Paulo de Barros. **Para uma teoria da norma jurídica**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

_____, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: RT, 2005.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada** / Francisco Coutinho Chaves. – 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

CREPALDI, Sílvio A. **Planejamento Tributário**. SRV Editora LTDA, 2021. E-book. ISBN 9786587958361. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786587958361/>. Acesso em: 15 mai. 2024.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FABRETTI, Láudio C.; FABRETTI, Denise; FABRETTI, Dilene R. **As Micro e Pequenas Empresas e o Simples Nacional**. Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 9788597019360. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597019360/>. Acesso em: 15 mai. 2024.

FRANCO FILHO, Georgenor de Sousa. **Pejotização**. Revista eletrônica [do] Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região, Curitiba, v. 8, n. 80, p. 17-18, jul. 2019.

GERMANO, Livia de Carli. **A Elusão Tributária e os Limites à Requalificação dos Negócios Jurídicos**. Orientador: Heleno Taveira Tôres. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010

https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/0821#_ftnref13 Acesso em 16 de julho de 2024

<https://www.conjur.com.br/2019-jul-10/direto-carf-responsabilidade-tributaria-grupos-economicos-fato/> Acesso em: 25 mai. 2024.

<https://www.conjur.com.br/2024-mar-10/os-pais-fundadores-do-direito-tributario-brasileiro/> Acesso em 04/07/2024.

<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/notas-sobre-ipi-incidencia-operacoes-30072021>. Acesso em: 25 mai. 2024.

<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/contribuicoes-previdenciarias-entenda-como-sao-calculadas-e-cobradas-13052021>. Acesso em: 25 mai. 2024.

<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/pis-cofins-13052021> Acesso em: 25 mai. 2024.

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/carf/1631065714> Acesso em 09 de julho de 2024

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/903372042> Acesso em 09 de julho de 2024

<https://www.migalhas.com.br/depeso/313033/a-teoria-do-proposito-negocial-nos-julgamentos-do-carf> Acesso em 09 de julho de 2024

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 102.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002. p.30

MONTEIRO, Washington de Barros, **Curso de direito civil**, parte geral, 32 ed. V1. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 194

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 114.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**– 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

TORRES, Heleno ““Limites ao planejamento tributário - normas antielusivas (gerais e preventivas) - **A norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro**. In: Tributação e antielisão. Coordenação James Marins. 1. ed., 2ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2003. p. 44-45.

GOMES, André Silva. **Interpretação e analogia no direito tributário**. Editora Dialética, 2021.

DE CASTRO, Victor Tavares. **Os limites da praticidade impostos pelo § 7o do artigo 150 da CR: pressupostos de validade dos regimes de antecipação do ICMS**. Editora Dialética, 2023.