

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
COORDENADORIA DE TCC

ATA DA APRESENTAÇÃO DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO ALUNO:

VITTOR HUGO ADADA ZORZELLA

No dia 12 do mês de dezembro de 2022, às 13:00 hs, no(a) Florianópolis, SC, reuniu-se a comissão designada pela portaria 23-22/2, da coordenadoria de TCC do Curso de Ciências Contábeis, para argüição e defesa do trabalho apresentado pelo aluno acima citado. O trabalho apresentado tem por título:

A SONEGAÇÃO FISCAL COMO CONSEQUÊNCIA DA UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS EM EMPRESAS ENQUADRADAS NO SIMPLES NACIONAL: UMA ANÁLISE DOS JULGAMENTOS NO CARF

Terminada a apresentação e defesa, os professores da banca constituída por Sergio Murilo Petri (Orientador), Viviane Theiss e João Henrique Krauspenhar atribuíram notas que foram encerradas em envelope fechado e entregue à Coordenadoria de TCC conforme estabelecido no regulamento de TCC, tendo sido determinada pela banca examinadora a necessidade de efetuar as seguintes modificações na versão final do trabalho a ser entregue à Coordenadoria de TCC, no prazo definido no regulamento de TCC de modo que este trabalho seja disponibilizado para consulta pública na biblioteca universitária da UFSC:

Florianópolis, 12 de Dezembro de 2022.

<hr style="border: 0; border-top: 1px solid black; margin-bottom: 5px;"/> <p>Sergio Murilo Petri Presidente</p>	 <p>Documento assinado digitalmente Sergio Murilo Petri Data: 14/12/2022 15:11:16-0300 CPF: ***.305.209-** Verifique as assinaturas em https://v.ufsc.br</p>
<hr style="border: 0; border-top: 1px solid black; margin-bottom: 5px;"/> <p>Viviane Theiss Membro</p>	 <p>Documento assinado digitalmente Viviane Theiss Data: 14/12/2022 15:47:03-0300 CPF: ***.891.679-** Verifique as assinaturas em https://v.ufsc.br</p>
<hr style="border: 0; border-top: 1px solid black; margin-bottom: 5px;"/> <p>João Henrique Krauspenhar Membro</p>	 <p>Documento assinado digitalmente JOAO HENRIQUE KRAUSPENHAR Data: 14/12/2022 15:26:16-0300 CPF: ***.383.379-** Verifique as assinaturas em https://v.ufsc.br</p>
<hr style="border: 0; border-top: 1px solid black; margin-bottom: 5px;"/> <p>Vittor Hugo Adada Zorzella Aluno</p>	 <p>Documento assinado digitalmente VITTOR HUGO ADADA ZORZELLA Data: 15/12/2022 13:53:40-0300 CPF: ***.409.389-** Verifique as assinaturas em https://v.ufsc.br</p>

Aberto o envelope verificou-se que o(a) Aluno(a) obteve nota final 9,5.

<hr style="border: 0; border-top: 1px solid black; margin-bottom: 5px;"/> <p>Professor Moacir Manoel Rodrigues Júnior - SIAPE 1258025 Coordenador de TCC</p>	 <p>Documento assinado digitalmente Moacir Manoel Rodrigues Junior Data: 14/12/2022 15:15:00-0300 CPF: ***.501.219-** Verifique as assinaturas em https://v.ufsc.br</p>
--	---



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Vittor Hugo Adada Zorzella

**A SONEGAÇÃO FISCAL NA UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS NO
SIMPLES NACIONAL: UMA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF**

**FLORIANÓPOLIS
2022**

VITTOR HUGO ADADA ZORZELLA

**A SONEGAÇÃO FISCAL NA UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS NO
SIMPLES NACIONAL: UMA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF**

Trabalho de Conclusão de Curso
submetido ao curso de Ciências Contábeis
do Centro Socioeconômico da
Universidade Federal de Santa Catarina
como requisito parcial para a obtenção do
título de Bacharel em Contabilidade.

Orientador: Prof.(a) Sergio Murilo Petri, Dr

Florianópolis

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

ZORZELLA, VITTOR

A SONEGAÇÃO FISCAL NA UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS
NO SIMPLES NACIONAL: UMA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF
/ VITTOR ZORZELLA ; orientador, SERGIO MURILO PETRI, 2022.
70 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Federal de Santa Catarina, , Graduação em ,
Florianópolis, 2022.

Inclui referências.

1. . 2. SIMPLES NACIONAL. 3. SONEGAÇÃO. 4. INTERPOSTA
PESSOA. I. MURILO PETRI, SERGIO. II. Universidade Federal
de Santa Catarina. Graduação em . III. Título.

Vittor Hugo Adada Zorzella

A SONEGAÇÃO FISCAL NA UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS NO
SIMPLES NACIONAL: UMA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do título
de Bacharel em Contabilidade e aprovado em sua forma final pelo Curso de
Ciências Contábeis

Florianópolis, 15 de novembro de 2022.



Documento assinado digitalmente
Moacir Manoel Rodrigues Junior
Data: 21/12/2022 13:40:26-0300
CPF: ***.501.219-**
Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Prof. Moacir Manoel Rodrigues Junior
Coordenador de TCC

Banca examinadora



Documento assinado digitalmente
Sergio Murilo Petri
Data: 21/12/2022 09:25:47-0300
CPF: ***.305.209-**
Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Prof. Dr. Orientador Sergio Murilo Petri
Orientador
Universidade Federal de Santa Catarina



Documento assinado digitalmente
Viviane Theiss
Data: 22/12/2022 11:57:44-0300
CPF: ***.891.679-**
Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Prof.a Viviane Theiss
Avaliadora
Universidade Federal de Santa Catarina



Documento assinado digitalmente
JOAO HENRIQUE KRAUSPENHAR
Data: 21/12/2022 09:34:42-0300
CPF: ***.383.379-**
Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Doutorando João Henrique Krauspenhar
Avaliador
Universidade Federal de Santa Catarina

Florianópolis, 2022.

**“Dedico o presente trabalho a minha mãe,
que foi minha maior incentivadora e apoio nos
momentos de angustia.”**

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela minha vida.

A meus pais, Adriana e Fausto, pelo incentivo e dedicação de sempre.

A minha namorada Natália, pelos momentos de companheirismo e amor.

Ao professor orientador Dr. Sérgio Murilo Petri, pela oportunidade de me orientar na conclusão deste trabalho, auxiliando em meu aprendizado, possibilitando a troca de experiências.

A todos os demais envolvidos que, direta ou indiretamente, participaram deste momento.

“Impostos são o preço que se paga por uma sociedade
civilizada”

(HOLMES, Oliver Wendell)

RESUMO

Os valores de tributos sonegados geram um prejuízo maior que a corrupção no Brasil. Os altos encargos tributários, somados a um sistema tributário brasileiro complexo, são os principais fatores que fomentam a sonegação por parte das empresas. E essa sonegação vem crescendo cada vez mais nas microempresas e empresas de pequeno porte. Este trabalho tem como objetivo a análise da sonegação fiscal em empresas enquadradas ilegalmente no regime do Simples Nacional a partir da utilização de interpostas pessoas para manutenção nesta forma de tributação. A coleta dos multi casos se deu por intermédio do site do CARF, onde ocorrem os julgamentos de 2ª instância federal administrativa, e tiveram como parâmetro de busca acórdãos de empresas excluídas do Simples Nacional em razão do uso indevido de interpostas pessoas. Por meio da amostragem, foram escolhidos 05 (cinco) acórdãos, levando em consideração o valor discutido em cada demanda. Os dados levantados apontam que os valores sonegados e/ou aqueles que foram indevidamente tributados no Simples Nacional, chegaram ao montante de R\$ 74.187.008,34 (setenta e quatro milhões, cento e oitenta e sete mil, oito reais e trinta e quatro centavos) somente nos acórdãos analisados neste trabalho. Para termos noção da proporção da importância sonegada, referido valor é 20% (vinte por cento) do total dos recursos federais destinados ao Estado de Santa Catarina no combate a pandemia de CORONAVÍRUS (COVID-19) apenas no ano de 2021. Certo que o prejuízo na arrecadação não é apenas do fisco, que deixa de receber toda essa fatia, mas do restante da sociedade, que sente o reflexo da sonegação no aumento dos tributos para compensar as receitas perdidas, além do surgimento de desigualdades sociais e desfalque nos serviços públicos essenciais como saúde, educação e segurança pública.

Palavras-chave: sonegação; simples nacional; interpostas pessoas.

ABSTRACT

Currently, the amounts of evaded taxes generate a greater loss than corruption in Brazil. The high tax burdens, added to a complex Brazilian tax system, are the main factors that encourage corporate evasion. And this evasion has been growing more and more in micro and small businesses. This work aims to analyze tax evasion in companies illegally classified under the Simples Nacional regime through the use of intermediaries to maintain this form of taxation. The collection of the multiple cases took place through the CARF website, where the judgments of the 2nd administrative federal instance take place, and had as a search parameter the judgments of companies excluded from Simples Nacional due to the misuse of intermediaries. Through sampling, 05 (five) judgments were chosen, taking into account the value discussed in each demand. The data collected indicate that the amounts withheld and/or those that were unduly taxed in Simples Nacional reached the amount of R\$ 74,187,008.34 (seventy-four million, one hundred and eighty-seven thousand, eight reais and thirty-four cents) only in the judgments analyzed in this work. In order to have an idea of the proportion of the amount withheld, said amount is 20% (twenty percent) of the total federal resources destined to the State of Santa Catarina in the fight against the CORONAVIRUS pandemic (COVID-19) only in the year 2021. Of course, the the loss in revenue is not just for the tax authorities, which does not receive this entire slice, but for the rest of society, which feels the reflection of evasion in the increase in taxes to compensate for lost revenues, in addition to the emergence of social inequalities and embezzlement in public services essentials such as health, education and public security.

Keywords: evasion; simples nacional; interposed people

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASEL	Associação Brasileira de Bares e Restaurantes
CARF	Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal do Brasil
CPP	Contribuição Previdenciária Patronal
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
DES	Declaração Eletrônica de Serviços
EBRADI	Escola Brasileira de Direito
ECD	Escrituração Contábil Digital
ECF	Escrituração Contábil Fiscal
GFIP	Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência
GPS	Guia da Previdência Social
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
IOF	Imposto sobre operações financeiras
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre propriedade territorial urbana
IPVA	Imposto sobre a propriedade de motores automotores
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre serviços
ITCMD	Imposto de transmissão causa mortis e doação
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PGDAS-D	Programa gerador do documento de arrecadação do Simples Nacional declaratório
RAIS	Relação Anual de Informações Sociais
RIR/2018	Regulamento do Imposto de Renda
SINPROFAZ	Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	TEMA E PROBLEMA	13
1.2	OBJETIVOS	13
1.2.1	Objetivo geral	14
1.2.2	Objetivos específicos	14
1.3	JUSTIFICATIVA	14
1.4	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	15
1.5	ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA.....	16
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	17
2.1	O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	17
2.1.1	Lucro Real	20
2.1.2	Lucro Presumido.....	21
2.1.3	Simples Nacional	23
2.2	ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO.....	31
2.3	SONEGAÇÃO FISCAL	34
2.4	EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL E O PROCESSO ADMINISTRATIVO.....	38
2.5	Pesquisas Similares ou Correlatas	40
3	METODOLOGIA.....	42
4	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	43
4.1	APRESENTAÇÃO DOS DADOS	43
4.2	ANÁLISES DOS RESULTADOS	52
	REFERÊNCIAS	61

1 INTRODUÇÃO

No primeiro quadrimestre de 2022, mais de 1,3 milhão de empresas foram abertas no Brasil, com um aumento de 11,5% em relação ao último quadrimestre de 2021, o que demonstra o crescimento positivo da economia (CASA CIVIL, 2022), corroborada pela pesquisa Morais (2022).

E, mesmo com fechamento de mais de 500 mil empresas no mesmo quadrimestre, atualmente temos um quadro de quase 20 milhões de empresas ativas, num período pós pandemia de COVID/19, conforme dados extraídos do site da Casa Civil (2022).

Destas empresas, quase a metade é do setor de serviços (48,9%), seguida pelo comércio (32,6%), indústria de transformação e construção civil (17,2%) e outros, sendo certo que a sua atividade interfere diretamente na escolha pelo regime de tributação, segundo a ABRASEL (2022).

No Brasil, são três os tipos de regime tributário mais adotados: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. E, segundo pesquisa da revista Pequenas Empresas, Grandes Negócios, cerca de 99% das empresas optam pela tributação favorecida – Simples Nacional, sendo que, em 2007, conforme dados do IBGE analisados pelo Sebrae, esse percentual não chegava a 11% do total das empresas ativas na época. (EDITORA GLOBO, 2021)

Instituído pela Lei Complementar 123/2006 e criado para estimular o crescimento das microempresas e empresas de pequeno porte, as empresas que optam pelo regime de tributação no Simples Nacional possuem diversas vantagens fiscais e acessórias em comparação às demais formas de tributação.

No entanto, o que vem sendo observado com muita frequência é que, com o aumento da adesão a tributação no Simples Nacional, muitos contribuintes vêm se utilizando indevidamente de artifícios para se manter no regime diferenciado, gerando com isso uma cadeia de sonegação de tributos de acordo com Gurgel (2021) e PAIVA (2020).

A análise de alguns julgamentos realizados no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que possuem como assunto a discussão acerca da exclusão da tributação no Simples Nacional, traz à tona a constatação da utilização de interpostas pessoas para driblar a fiscalização e se manter no regime, infringindo as normas legais.

Como consequência da sonegação, temos uma redução na arrecadação, prejudicando sobremaneira os recursos financeiros que seriam destinados para garantir as atividades essenciais geridas pelo Estado aos contribuintes, por isso é fundamental o estudo do tema proposto.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Há muito tempo, a sonegação é tema de diversos estudos, porque suas sequelas afetam diretamente a vida de toda a sociedade, seja pela redução da arrecadação, seja na conseqüente concorrência desleal para as demais empresas, o que impacta negativamente na expansão da capacidade produtiva do país.

Como intuito de reduzir a sonegação em razão da informalidade, a legislação brasileira criou uma tributação favorecida para microempresas e empresas de pequeno porte.

No entanto, diversamente do objetivo inicialmente propagado, estas empresas vêm se utilizando de artifícios para se manter na tributação diferenciada, o que vem elevando o volume de sonegação em nosso país com relação as microempresas e empresas de pequeno porte.

Assim, o tema proposto é a análise da utilização de interpostas pessoas identificadas em fiscalizações de empresas inadequadamente enquadradas no regime de tributação do Simples Nacional e o impacto advindo de tais sonegações, desta forma o problema de pesquisa é: Quais os motivos, formas e impacto da utilização de interpostas pessoas em empresas enquadradas no Simples Nacional?

1.2 OBJETIVOS

A seguir são apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos necessários para a elaboração do trabalho.

1.2.1 Objetivo geral

O presente trabalho tem como objetivo geral analisar a sonegação fiscal em empresas enquadradas inadequadamente no regime do Simples Nacional a partir da utilização de interpostas pessoas para manutenção nesta forma de tributação.

1.2.2 Objetivos específicos

A fim de alcançar os objetivos gerais, são propostos os seguintes objetivos específicos:

- Identificar os principais motivos que levam as empresas à adoção da tributação diferenciada;
- Destacar os aspectos da exclusão do Simples Nacional e seu procedimento administrativo;
- Verificar alguns julgamentos dos últimos 5 (cinco) anos realizados pelo CARF de empresas excluídas do Simples Nacional em razão do enquadramento ilegal por meio de interpostas pessoas e o impacto advindo desta sonegação.
- Identificar o impacto advindo da utilização de interpostas pessoas a partir das decisões advindas do CARF.

1.3 JUSTIFICATIVA

A sonegação fiscal sempre foi tema de relevância nacional, só no ano de 2019, segundo estudo, cerca de R\$ 2,33 trilhões por ano deixaram de ser declarados pelas empresas, gerando uma sonegação próximo a R\$ 417 bilhões naquele ano (IBPT, 2020).

Em contrapartida, as empresas optantes pela forma de tributação diferenciada possuem um papel fundamental no aumento da arrecadação, considerando que, só do período de 2007 a 2018, este regime arrecadou cerca de R\$ 816 bilhões aos cofres da Receita Federal (Editora Globo, 2021).

No entanto, as pequenas empresas são responsáveis não apenas pela aceleração da arrecadação, mas também são as que mais sonegam impostos no país, seja em razão da falta de conhecimento e/ou capacitação para compreender as

nuances da tributação, seja pela alta carga tributária ou apenas a busca pelo enriquecimento próprio (SILVA, 2014).

Nos últimos 5 (cinco) anos, foram disponibilizados cerca de 4128 processos julgados no CARF relacionados a exclusão do Simples Nacional, isto sem considerar os processos em que os contribuintes, após a exclusão, optaram em não dar sequência no processo administrativo (CARF, 2022).

Neste mesmo período, tivemos cerca de 542 julgamentos disponibilizados no site do CARF relacionados a utilização de interpostas pessoas, que culminaram consequentemente em sonegação fiscal, seja de débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal, estados, municípios, bem como de débitos previdenciários (CARF, 2022).

Quanto aos julgamentos relacionados as exclusões do Simples Nacional por intermédio de interpostas pessoas, não é o volume dos julgamentos que impressiona, e sim os valores envolvidos.

Dos 05 processos escolhidos por amostragem, somente nestes julgamentos, houve a identificação de base de cálculo sonegada no total de R\$ 74.187.008,34 (setenta e quatro milhões, cento e oitenta e sete mil, oito reais e trinta e quatro centavos), montante extremamente excessivo considerando que a adesão ao Simples Nacional se restringe a microempresas e empresas de pequeno porte com faturamento limitado a R\$ 4.800.000,00 no ano (CARF, 2022)

A justificativa do presente trabalho pauta-se no volume de sonegação identificado nos processos de exclusão do Simples Nacional por intermédio de interpostas pessoas, escolhidos por amostragem para identificar os mecanismos que algumas empresas se utilizam para se manter inadequadamente na forma de tributação diferenciada, e os impactos que essa sonegação gera no nosso país.

1.4 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O presente estudo terá como referência legal a Constituição Federal, a Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional, a Lei Complementar n. 123/2006 que instituiu o Simples Nacional, e demais legislações federais que regem a tributação nacional e o processo administrativo fiscal, e sua referência bibliográfica terá base nos conceitos

doutrinários relacionados ao tema apresentados em livros, revistas, trabalhos acadêmicos, entre outros.

Quanto ao estudo de caso, este será delimitado nos julgamentos disponibilizados no site do CARF nos últimos 5 (cinco) anos, escolhidos por amostragem, de empresas excluídas do Simples Nacional em razão da utilização de interpostas pessoas.

1.5 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Com o objetivo de organizar o presente trabalho e facilitar o entendimento sobre o estudo, essa pesquisa será distribuída em 5 capítulos.

No primeiro capítulo será apresentado uma perspectiva do sistema tributário nacional, abarcando os conceitos de tributo e suas espécies, e como a carga tributária interfere diretamente na manutenção das atividades das empresas.

O segundo capítulo apresentará um resumo dos regimes tributários usualmente adotados pelas empresas, traçando suas regras gerais, benefícios e exigências para sua adoção, dando enfoque final ao enquadramento no regime de tributação no Simples Nacional, trazendo a relevância dos benefícios auferidos por esta adesão.

Ainda, neste capítulo, será feita uma revisão da literatura acerca dos conceitos de elisão, evasão e sonegação fiscal, além dos aspectos relacionados a exclusão do Simples Nacional e o processo administrativo fiscal, apresentando também pesquisas similares sobre o tema.

No terceiro capítulo será apresentada a metodologia adotada para o desenvolvimento deste trabalho.

Já no quarto capítulo será apresentado os dados buscados nos julgamentos do CARF relacionados a empresas excluídas do Simples nacional com base em interpostas pessoas, bem como seus resultados.

Por fim, o quinto capítulo refere-se a conclusão do tema proposto.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica serve de subsídio para a compreensão do tema proposto, buscando as raízes no sistema tributário nacional, no resumo dos tributos, na delimitação dos regimes de tributação, com a observação de que o Simples Nacional traz muitos benefícios de ordem fiscal, contábil e econômica para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Já o tema da elisão, evasão e sonegação servem de referência para a contextualização das diretrizes adotadas pelas empresas enquadradas ilegalmente no Simples Nacional por intermédio de interposta pessoa.

2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Na época em que o Brasil era apenas uma propriedade da monarquia portuguesa, o tributo arrecadado em nosso país era remetido à Portugal, ficando aqui apenas os restos para custear uma estrutura administrativa do império português, sem qualquer intuito de retribuição aos cidadãos de acordo com Miranda, Stumpf (2018) e Santos (2018).

Campos (2007, p. 254) apresenta um conceito histórico do tributo:

Tributo provém do verbo latim *tribuere*: *tributum*, que significa repartir entre as tribos. Nas comunidades primitivas, o tributo estava na dependência da satisfação das necessidades coletivas e dos caprichos do chefe, que o exigia de seus súditos. Eram prestações *in labora*, *in natura* ou *in pecúnia*, exigidas pela força e arbitrariedade.

Com a evolução do sistema, a arrecadação por intermédio dos tributos passou a servir como instrumento de atuação do Estado democrático de direito, para custear as necessidades públicas, com função fiscal. Isto porque, o Estado necessita de recursos financeiros para garantir as atividades essenciais, sejam elas de ordem administrativa ou operacional, ficando ao encargo do cidadão suportar a carga tributária para tal fim (CARVALHO, 2020 e EBRADI, 2018).

Além das atividades estatais, o tributo também serve como instrumento de intervenção no domínio econômico, como função extrafiscal, fugindo do propósito meramente arrecadatório, para exercer alguma influência na economia ou nas relações sociais (ACCIOLY, Isabella; OLIVEIRA, Gabriele Esmeraldo de Lucena et al, 2019).

Tributo nos reporta a uma obrigação cuja finalidade é custear o Estado. Com isso, suas obras de benfeitoria comum obrigavam o Estado a fazer o uso indiscriminado deste, como meio de justificar suas maiores obras, no entanto, não pode ser formado por meios ilícitos, devendo obedecer a legislação (PÊGAS, 2017).

Importante destacar que a Constituição Federal não traz o conceito de tributo, ainda que seja assunto de importância para a própria aplicação da Carta Magna, ela deixou, entretanto, a tarefa desta definição para a lei complementar, conforme artigo 146, nestes termos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) Definição de tributos (...).

A Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, conhecida como o Código Tributário Nacional - CTN, com status de lei complementar, instituiu as normas gerais de direito tributário aplicáveis a todos os entes da federação, que fundamentam o sistema tributário no Brasil.

Seu artigo 3º apresenta o conceito de tributo, nestes termos:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Dessa forma, a definição de tributo é o valor, pagamento ou prestação pecuniária que o contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, paga ao Estado em razão da relação existente entre eles, qual seja, o dever jurídico do contribuinte de pagar determinado tributo e o poder do Estado de exigí-lo, tudo isso pautado na Constituição Federal, conforme Ferreira (2022) e Severino (2018).

Ainda sobre a obrigação de pagar tributos, segundo lição do doutrinador Schoueri (2012), não pode ser considerada como um ato de vontade, e sim uma determinação legal. Se não se tratasse de uma obrigação, não se chamaria “imposto” e sim “voluntário”. Essa é a natureza compulsória do tributo.

Já quanto às espécies tributárias, a Constituição Federal (1988), conforme artigos 145, 148, 149 e 149-A, classifica os tributos pela teoria da Penta partição, sendo eles: impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

No entanto, de forma diversa, o artigo 5º do CTN (1966) restringe sua classificação em apenas três espécies, seguindo a teoria da Tripartição: impostos, taxas e contribuições de melhorias.

O imposto, destinado a financiar o Estado, em prol do bem comum, nos termos do artigo 16 do CTN (1966), tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Considerado o tributo mais importante do sistema brasileiro, o imposto pode ser instituído pela União, Estados e Municípios e, sempre que possível terá caráter pessoal e será graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte, disposição expressa no §1º do artigo 145 da Constituição Federal/1988.

Entre os principais impostos em nosso país, podemos citar o ISS, IPTU e ITCMD a nível municipal, o IPVA e ICMS a nível estadual, e o Imposto de Renda e o IOF a nível federal (RODRIGUES, 2021).

A taxa, tributo previsto no artigo 145, II, da Constituição Federal é uma contraprestação de um serviço, que, nos termos do artigo 77 do Código Tributário Nacional, tem como fato gerador o exercício regulador do poder de polícia, ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível.

Pode-se destacar como principais taxas: taxa de fiscalização e funcionamento (cobrada anualmente pelas prefeituras sobre a verificação potencial de regularidade das empresas), taxa de emissão de documentos (cobrada a nível municipal, estadual e federal), taxa de licenciamento anual de veículo (cobrada para geração anual de novo documento) e taxa de registro do comércio – Juntas Comerciais para registro de contratos (RODRIGUEZ JUNIOR, 2021).

Já a contribuição de melhoria, tributo cobrado tanto pela União, como pelos Estados e Municípios, segundo o artigo 81 do Código Tributário Nacional, é a contrapartida decorrente de obras públicas, ou seja, é a contribuição para fazer frente ao custo de obra pública de que decorra valorização imobiliária.

Veja que o sistema tributário do Brasil é referência entre os estudiosos no mundo inteiro por conter mais de 6.782.002 normas e diversas alterações diárias, segundo estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2021), o que dificulta o entendimento do contribuinte sobre a carga tributária, sendo um dos maiores entraves ao desenvolvimento dos negócios.

Assim, o conhecimento mínimo sobre os tributos é essencial para a atividade empresarial, visto que a escolha da forma de tributação de uma empresa vai incidir

diretamente na sua carga tributária total e, conseqüentemente, na continuidade ou não desta atividade (ALMEIDA, 2011).

Segundo Sandi (2011, p. 19):

As empresas, logo constituídas ou quando iniciam o ano calendário, devem optar por uma das formas de enquadramento tributário. Este enquadramento regerá toda a parte fiscal e tributária da empresa até que termine o ano, e se opte novamente pelo regime que achar mais adequado para o ano seguinte.

Ainda sobre a definição do regime de tributação, segundo o relatório de pesquisa Endeavor Brasil (2019, p. 27):

Essa definição é importante, uma vez que os regimes Simples e Lucro Presumido tributam a renda da empresa (IR e CSLL) com base numa presunção do lucro (aplica-se um percentual sobre a receita bruta), ao passo que o Lucro Real tributa a renda com base no lucro contábil da empresa, ou seja, o lucro efetivamente auferido. A depender da margem da empresa e da existência de lucro no ano, as empresas optam por um dos regimes.

Assim, o enquadramento tributário determinará desde a forma de apuração, bem como prazos, bases de cálculo e alíquotas aplicáveis para aquela atividade.

Conforme exposto, há três tipos de regimes de tributação que podem ser adotados pelas empresas: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, que serão destacados a seguir.

2.1.1 Lucro Real

O Lucro Real é um dos regimes tributários mais tradicionais, onde o cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) é realizado tendo por base o lucro efetivo da empresa, ou seja, o lucro tributável, conforme determinação do artigo 2º da Lei n. 9.430/96.

A tributação pelo Lucro Real se dá com base na apuração contábil dos resultados, mediante os ajustes determinados pela legislação fiscal (adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal), e integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, independente da sua classificação ou denominação (GARCIA, 2010).

Optando pelo Lucro Real, a apuração do lucro líquido do período ocorrerá com observância ao disposto na Lei n. 6.404/76 e demais alterações, conforme disposição do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018.

Neste regime de tributação, a apuração do imposto pode ser dar de maneira trimestral ou anual, no entanto, recolhendo mensalmente o imposto por estimativa (GARCIA, 2010).

Já quanto as alíquotas, no Lucro Real, a pessoa jurídica paga o imposto na alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro efetivo, já apurado conforme disposição acima. Além deste percentual, é devido adicional na alíquota de 10% (dez por cento) sobre a parcela que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração (MACHADO, 2021).

Algumas empresas possuem a obrigatoriedade de aderir a esta forma de tributação, conforme artigo 14 da Lei n. 9.718/1998, podendo ser destacado entre elas aquelas com faturamento superior a 78 milhões, atividades de bancos comerciais e de investimento, sociedade de crédito imobiliário, securitização de crédito imobiliário, serviço de assessoria creditícia, entre outros.

As pessoas jurídicas que não estão obrigadas à adesão ao Lucro Real, podem apurar seus resultados com base neste regime de tributação, no entanto, é fundamental que mantenha um controle sobre as rendas e despesas, isso porque, os encargos podem aumentar e reduzir conforme o lucro registrado (CANUTO, 2021).

Além do que, este regime de apuração requer atenção à escrituração contábil e fiscal, sendo obrigatório a apresentação, perante a Secretaria da Receita Federal, de registro especial do sistema contábil e financeiro (FREGNANI, 2016), em contrapartida, há a possibilidade de se utilizar da política de compensação de prejuízo limitado à 30% (trinta por cento) do lucro do período, situação que não ocorre nos demais regimes (BRANDÃO, 2021).

Apesar de alguns benefícios, o Lucro Real mantém sua complexidade não somente no cálculo dos tributos, mas principalmente nas informações exigidas pelas obrigações acessórias, requerendo um controle financeiro e fiscal para evitar multas desnecessárias (RICARDO JUNIOR, 2019).

2.1.2 Lucro Presumido

Diversamente do Lucro Real que tinha sua base de cálculo no lucro, o regime de tributação do Lucro Presumido, como o próprio nome refere, presume que uma

determinada porcentagem do faturamento é lucro e, sobre essa base, aplica-se a alíquota correspondente (RICARDO JUNIOR, 2020).

Conforme disposição do artigo 587 e seguintes do Decreto n. 9.580/2018, a tributação pelo Lucro Presumido pode ser realizada por qualquer empresa, desde que seu faturamento seja abaixo de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões) anuais e que sua atividade não esteja naquelas exceções que a lei impõe a obrigatoriedade de tributação pelo Lucro Real.

A presunção do lucro, nesta forma de tributação, modifica de acordo com o tipo de atividade exercida, podendo variar entre 1,6% (revenda de combustíveis e gás natural), 8% (transporte de cargas, atividades imobiliárias, industrialização para terceiros, e demais atividades não especificadas), 16% (transporte que não seja de cargas e serviços), e 32% (serviços profissionais que exijam formação técnica ou acadêmica, intermediação de negócios, administração de bens móveis e imóveis e construção civil), sobre o faturamento (RICARDO JUNIOR, 2020).

Quanto a alíquota do IRPJ, incidirá o percentual de 15% (quinze por cento), além do adicional do percentual de 10% (dez por cento) sobre a parcela do lucro presumido que exceder ao valor da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração. Já no que se refere a CSLL, sua alíquota é de 9% sobre a base de cálculo (STUDIO FISCAL, 2014).

O período de apuração será trimestral para o IRPJ e CSLL, além disso, as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido, possuem diversas obrigações acessórias como a Escrituração Contábil Digital – ECD, Escrituração Contábil Fiscal - ECF, Relação Anual de Informações Sociais - RAIS, SPED, Declaração Eletrônica de Serviços – DES, entre outros. (RIBEIRO, 2022).

Com relação a opção desta forma de tributação, via de regra, ela é manifestada com o pagamento da primeira quota do imposto devido que corresponda ao primeiro período de apuração de cada ano. Segundo o art. 13, § 1º da Lei nº 9.718/98: “A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.”

Com isso, até o fim do ano calendário definido pela empresa, o contribuinte não poderá mudar a forma de tributação, conforme determinação da Lei n. 9.430/96. Importa mencionar que tanto o lucro real como o lucro presumido, são regimes de tributação para os tributos da União, estando o contribuinte ainda sujeito aos tributos estaduais e municipais, de acordo com a sua atividade.

Diversamente, a seguir, temos a tributação no Simples Nacional, que engloba tanto os tributos federais, quanto os estaduais e municipais, a depender da atividade e limite de faturamento, conforme segue.

2.1.3 Simples Nacional

O regime de tributação diferenciada foi criado primeiramente pela Lei n. 9.317/1996, objetivando conferir tratamento tributário especial às microempresas e empresas de pequeno porte, em implementação ao mandamento constitucional que previu tratamento diferenciado à essas espécies empresárias, conforme dispunha em seus artigos 170 e 179:

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

[...] IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Observa-se que o artigo 170 da Constituição Federal faz alusão apenas as empresas de pequeno porte, devendo ser feita a leitura concomitante com o artigo 179 para interpretação extensiva do intuito do legislador. Xavier (2007, p. 92) já aponta tal assertiva:

[...] art. 170, IX, há de ser interpretado em conjunto com as determinações do art. 179, o qual é explícito ao prescrever que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensem tanto às microempresas, quanto às empresas de pequeno porte, tratamento jurídico privilegiado.

Pois bem. A primeira versão do Simples, denominado Simples Federal, vinculava os pagamentos dos tributos em uma única guia, no entanto, somente na esfera federal, e foi revogado pela Lei Complementar 123/2006, que criou o Simples Nacional, onde incluiu-se a esfera estadual e municipal (COSTA; MACCARI; PESSOA, 2016).

Apontando o Simples como natureza de norma simplificadora, Torres (2009, p. 130), afirma:

No Brasil a simplificação fiscal por excelência veio com o sistema que recebeu o sugestivo apelido de Simples. Regulamentado pela Lei 9.317/96, o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte consistia no pagamento unificado de inúmeros tributos federais [...].

A lei complementar 123, de 14/12/2006, criou o sistema de Supersimples ou Simples Nacional, estabelecendo normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Unificou, com ressalvas, a arrecadação [...] dos tributos [...]

Com o advento do Simples, criou-se nova técnica fiscal para simplificar o recolhimento de vários tributos em um único documento, reduzindo procedimentos referentes a obrigações acessórias, desonerando alguns tributos e amenizando a carga tributária de outros, reduzindo custos trabalhistas, em tese facilitando a vida das empresas (LOPES; PINTO; TIOSSI, 2017).

A finalidade do Simples Nacional, na visão de Naylor (2009, p.04), é:

Tornar eficazes os princípios constitucionais aplicáveis às microempresas e empresas de pequeno porte [...]. Comportando-se como um subsistema tributário especial, que assume um caráter parcialmente substitutivo ao sistema geral, o novo regime afasta ou limita parcialmente a eficácia efetiva outros, aplicáveis de alguns princípios para tornar realmente efetivos outros, aplicáveis às micro e pequenas empresas, empresas de pequeno porte.

Assim, a função primordial do regime tributário em questão era suavizar a tributação de microempresas e empresas de pequeno porte, reduzindo a burocracia e a carga tributária imposta aos outros dois tipos de tributação.

Em atenção aos ditames da Constituição Federal, a Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, estabeleceu normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado as microempresas e empresas de pequeno porte.

Segundo o artigo 3º da Lei Complementar 123/2006, caracteriza-se como microempresa, a empresa que auferir receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), e a empresa de pequeno porte, aquela que auferir 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).

Para realizar a adesão ao regime de tributação no Simples Nacional, a Lei Complementar impôs regras bem específicas, nos termos do §4º do artigo 3º:

§ 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.

Além disso, a legislação dispõe de forma expressa quais atividades não podem realizar a adesão na forma de tributação diferenciada, nos termos do artigo 17 da Lei Complementar 123/2006:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte: (Redação dada pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

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;

IV - (REVOGADO)

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;

VII - 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:
- a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;
 - b) bebidas não alcoólicas a seguir descritas:
 - 1 - revogada
 - 2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;
 - 3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;
 - 4 - cervejas sem álcool;
 - c) bebidas alcoólicas, exceto aquelas produzidas ou vendidas no atacado por:
 1. micro e pequenas cervejarias;
 2. micro e pequenas vinícolas;
 3. produtores de licores;
 4. micro e pequenas destilarias;
- XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;
- 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.

Dentre os benefícios elencados com a tributação no Simples Nacional, importante destacar o intuito da simplificação quanto a arrecadação dos impostos e contribuições. Isto porque, conforme apontado, o regime de tributação diferenciada possibilita um recolhimento único abrangendo tributos da União, Estados e Municípios, conforme menciona a lei:

- 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.

Claro que, a própria lei complementar traçou seus limites, destacando os recolhimentos que devem ser realizados a parte pelo contribuinte, nos termos do § 1º do artigo 13 da Lei Complementar 123/2006.

Assim, enquadrando-se nas regras, as empresas podem se beneficiar desta forma de tributação diferenciada, com a unificação dos seus tributos e a possibilidade de que até 8 impostos e contribuições sejam declarados via PGDAS-D e pagos em somente uma DAS, simplificando a declaração, além de, na maioria dos casos, reduzir seus encargos tributários (AMORIM, 2021).

Com relação as alíquotas, no regime de tributação do Simples Nacional, o faturamento acumulado é a referência para determinação da alíquota aplicável, que terá vinculação com os anexos disponibilizados na lei complementar, sendo enquadrados conforme o tipo de atividade desenvolvida. Dessa forma, os tributos e contribuições são calculados conforme as alíquotas apostas nas tabelas destacadas nos anexos que fazem parte integrante da Lei Complementar 123/2006.

Atualmente, para as atividades de comércio, deve ser realizada a tributação conforme a tabela apresentada no Anexo I da Lei Complementar 123/2006, tendo uma alíquota que varia de 4% na primeira faixa até 19% na última faixa de tributação.

Já para a indústria, a tributação deve se dar conforme o Anexo II da Lei Complementar 123/2006, onde temos alíquotas que se iniciam em 4,5% à 30% em sua faixa final.

No Anexo III da Lei Complementar 123/2006 se incluem as receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviço não relacionados no §5º-C do artigo 18 da Lei Complementar 123/2006, tendo na faixa inicial a alíquota de 6% indo até 33% em sua última faixa.

E, no Anexo V da Lei Complementar 123/2006, devem ser tributadas as receitas decorrentes da prestação de serviço relacionados no §5º-I do artigo 18 da Lei Complementar 123/2006, tendo alíquotas que variam de 15,5% à 30,50% em sua última faixa.

Importante apontar que os anexos supramencionados até aqui (I, II, III e V) possuem uma particularidade em comum, ou seja, englobam o recolhimento da contribuição previdenciária patronal dentro da arrecadação única do Simples

Nacional, nos termos do inciso VI do caput do artigo 13 da Lei Complementar 123/2006.

E tal situação reduz se forma substancial o custo final na arrecadação, considerando que o valor da contribuição previdenciária incluída no Simples Nacional, segundo Silva (2009, p. 38) abrange as parcelas a seguir:

- a) contribuição de 20% (vinte por cento) sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, para 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;
- b) a parcela devida sobre as remunerações pagas a empregados ou trabalhadores avulsos, destinadas ao financiamento da aposentadoria especial após 15 ou 20 anos de exposição a agentes prejudiciais à saúde e de benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho;
- c) o seguro acidente de trabalho, aos percentuais de 1 (um), 2 (dois) ou 3% (três por cento), conforme seja leve, média ou grave o risco da atividade;
- d) a contribuição de 20% sobre o total de remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, a segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;
- e) a contribuição de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;
- f) a contribuição de 2,5% (dois vírgula cinco por cento) e de 0,1% (zero vírgula um por cento) devida sobre a receita bruta da pessoa jurídica que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nas letras “a” e “b” anteriores.

No entanto, como toda regra existe exceções, tal circunstância também ocorre no regime do Simples Nacional.

Isto porque, o contribuinte que realizar seu enquadramento no anexo IV, que engloba alíquotas que variam de 4,5% à 33%, quando tributar as receitas decorrentes da prestação de serviço relacionados no §5º-C do artigo 18 da Lei Complementar 123/2006, deverá recolher a contribuição previdenciária em separado, seguindo as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Portanto, sabendo que os encargos com a folha de salário é parte considerável dos custos empresariais, a adesão a tributação favorecida implica numa redução substancial da carga tributária, ainda que o contribuinte se enquadre no anexo IV e faça o recolhimento desta contribuição à parte (PAULSEN, 2014).

Outro benefício para quem realiza a adesão ao regime de tributação do Simples Nacional refere-se ao Fator “r”, que deve ser calculado para aquelas empresas que estão enquadradas no Anexo V, isto porque, as alíquotas são maiores, conforme

menor seja o número de empregados do micro ou do pequeno empresário a ela submetido. (CUNHA, 2010).

O cálculo do fator “r” leva em consideração o custo da folha de pagamento, tendo como fórmula = folha de pagamento/receita bruta, e deve ser feito para confirmar se uma empresa inicialmente enquadrada no Anexo V, pode realizar sua tributação no Anexo III, no intuito de reduzir a carga tributária (FERREIRA, 2018).

Assim, se o resultado foi igual ou superior a 0,28 (28%) a empresa pode utilizar as alíquotas do Anexo III, e, em sendo o fator “r” inferior a 0,28, deve ser mantida as alíquotas do Anexo V.

Sobre o fator “r”, SOTTO (2007, p.115) afirma que:

Há [...] um grupo de atividades de prestação de serviços em que o volume da folha de salários, somado aos encargos sociais, é levado em consideração para a fixação das alíquotas progressivas, de modo que, quanto maior o número de empregados, menor o valor a ser pago a título de tributo, de modo a estimular significativamente a geração de novos postos de trabalho.

Por fim, também importa destacar que, além da redução da carga tributária, o Simples Nacional implica redução substancial das obrigações acessórias que devem ser encaminhadas ao fisco, conforme artigo 1º da Lei Complementar 123/2006.

Anualmente, possuem a obrigação de envio da Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais – DEFIS e a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – DIRF. Além disso, deve ser entregue mensalmente o Documento de Arrecadação do Simples Nacional – DAS, a Declaração de Substituição Tributária Diferencial de Alíquotas e Antecipação – DESTDA, e o e-social (MARQUES, 2021).

No entanto, para se manter na referida tributação, há de se respeitar as regras já ditadas acima, dispendo a legislação, em seu artigo 29 e 30, sobre as formas de exclusão do Simples Nacional, vejamos:

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

- I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;
- II - for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;
- III - for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;

IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;

V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

VI - a empresa for declarada inapta, na forma dos arts. 81 e 82 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores;

VII - comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;
VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

X - for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26;

XII - omitir de forma reiterada da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço.

§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos II a XII do **caput** deste artigo, a exclusão produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorridas, impedindo a opção pelo regime diferenciado e favorecido desta Lei Complementar pelos próximos 3 (três) anos-calendário seguintes.

§ 2º O prazo de que trata o § 1º deste artigo será elevado para 10 (dez) anos caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo apurável segundo o regime especial previsto nesta Lei Complementar.

§ 3º A exclusão de ofício será realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, cabendo o lançamento dos tributos e contribuições apurados aos respectivos entes tributantes.

§ 4º (REVOGADO)

§ 5º A competência para exclusão de ofício do Simples Nacional obedece ao disposto no art. 33, e o julgamento administrativo, ao disposto no art. 39, ambos desta Lei Complementar.

§ 6º Nas hipóteses de exclusão previstas no **caput**, a notificação:

I - será efetuada pelo ente federativo que promoveu a exclusão; e

II - poderá ser feita por meio eletrônico, observada a regulamentação do CGSN.

§ 7º (REVOGADO)

§ 8º A notificação de que trata o § 6º aplica-se ao indeferimento da opção pelo Simples Nacional.

§ 9º Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nos incisos V, XI e XII do **caput**:

I - a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento; ou

II - a segunda ocorrência de idênticas infrações, caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

Art. 30. A exclusão do Simples Nacional, mediante comunicação das microempresas ou das empresas de pequeno porte, dar-se-á:

I - por opção;

II - obrigatoriamente, quando elas incorrerem em qualquer das situações de vedação previstas nesta Lei Complementar; ou

III - obrigatoriamente, quando ultrapassado, no ano-calendário de início de atividade, o limite proporcional de receita bruta de que trata o § 2º do art. 3º;

IV - obrigatoriamente, quando ultrapassado, no ano-calendário, o limite de receita bruta previsto no inciso II do **caput** do art. 3º, quando não estiver no ano-calendário de início de atividade.

Assim, poderá ocorrer a exclusão da tributação no Simples Nacional por opção do contribuinte (a empresa de forma espontânea, decide sair do regime simplificado, que terá validade a partir do exercício seguinte, salvo se solicitar ainda no mês de janeiro); por comunicação obrigatória (quando incorrer em qualquer das situações de vedação legal ou ultrapassar o limite de receita bruta); ou de ofício (quando deixar de realizar a comunicação obrigatória ou infringir quaisquer das regras dispostas nos incisos II a XII do artigo 29 da Lei Complementar 123/2006).

Ocorrendo a exclusão, as empresas se sujeitam, a partir do período em que se processam os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, devendo então realizar o recolhimento dos tributos tendo por base o regime do lucro presumido ou real (BRASIL, 2006).

2.2 ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO

Analisando as três formas de tributação, é de fácil constatação que o regime de tributação diferenciada – Simples Nacional, possui muitas prerrogativas que facilitam a vida fiscal e financeira das microempresas e empresas de pequeno porte (YOUNG, 2009).

E essa forma de tributação que completou 15 (quinze) anos em 2021, foi responsável pela manutenção de diversas empresas ativas. (EDITORA GLOBO, 2021).

Palermo (2001) destaca que no Brasil, a maioria das microempresas acabam encerrando suas atividades com um pouco mais de um ano de vida, e aquelas que conseguem prolongar seu ciclo, desempenham seu papel na vida econômica e social da sua comunidade como geradora de empregos e produtos.

Segundo a pesquisa da revista Pequenas Empresas, Grandes Negócios (2021), as empresas do Simples nacional possuem o dobro da taxa de sobrevivência do que as não optantes. Conforme dados, 83% das empresas optantes sobreviveram aos dois primeiros anos, em detrimento a um grupo de 38% de não optantes. E mais, 63% das empresas optantes que participaram da entrevista apontam que, caso o

Simplex não existisse, elas seriam obrigadas a reduzir as atividades, indo para a informalidade, ou simplesmente fechar seu negócio (EDITORA GLOBO, 2021).

Veja que o regime de tributação no Simplex nacional possui vantagens em confronto ao lucro presumido ou real, como a possibilidade de menor tributação e a simplicidade no atendimento da legislação tributária, previdenciária e trabalhista (COSTA; MACCARI; PESSOA, 2016).

Conforme Pujals (2015, p. 5):

As Micro e Pequenas Empresas que estão enquadradas no Simplex Nacional se beneficiam desse regime simplificado por ter uma carga tributária menor, possibilitando a estes empreendimentos a expansão de seus negócios, e contribuindo para o crescimento e a geração de novos empregos no país.

Assim, um dos seus principais benefícios em comparação com os demais regimes de tributação é a alíquota progressiva, que permite que a carga tributária se adeque à efetiva capacidade econômica das microempresas e empresas de pequeno porte por meio de sua receita bruta consolidada. (SOTTO, 2007).

Diversamente, no Lucro Presumido, a variação se dá na base de cálculo, já que o percentual de presunção do lucro dependerá do tipo de atividade, no entanto, as alíquotas são fixas, crescendo, na maioria dos casos, o valor da tributação (ACCO; PLASTINA, 2018).

Já no lucro real, o percentual também é fixo (15% IRPJ e 9% CSLL) no entanto, incidindo sobre o lucro efetivo da sociedade (GARCIA, 2010).

Além disso, outro fator benéfico do Simplex Nacional refere-se a inclusão da Contribuição Previdenciária Patronal – CPP dentro da guia única, ocorrendo o pagamento do INSS patronal a parte somente naquelas atividades incluídas no Anexo IV. Veja destaque de Santiago (2013, p. 71) sobre o tema:

Quanto ao inciso VI do art. 13, que trata da cota patronal previdenciária, também denominada INSS patronal, o tributo está abrangido pelo Simplex Nacional, devendo ser recolhido de forma unificada, à exceção da ME ou EPP tributada com base no Anexo IV da LC nº 123/2006, quando então deve ser recolhida diretamente à União por meio da guia própria.

Já na tributação pelo regime do Lucro Presumido ou Real, a empresa contribui sobre a folha de salário, nos termos da Lei n. 8.212/91, com 20% a título de INSS calculado sobre o total das remunerações pagas, SAT (dependendo do grau de risco da atividade: 1% risco leve, 2% risco médio e 3% risco grave) e o percentual de 5,8% terceiros (SASSO, 2019).

Outro ponto que merece destaque é a possibilidade de se utilizar do fator “r” (porcentagem do faturamento destinado a gastos com folha de pagamento), que se

trata de uma medida do uso da mão de obra CLT. Assim, nas empresas enquadradas no Anexo V, caso o fator “r” seja maior que 28%, poderá iniciar a carga tributária em 6% (anexo III) quando, mantendo no Anexo V, sua tributação iniciaria em 15,5% (SANTOS, 2018).

Por fim, mais um benefício que vale destacar é a simplificação das obrigações acessórias, conforme destaque de KARKACHE (2009, p. 246):

Quanto à simplificação das obrigações acessórias, o SIMPLES Nacional prevê a dispensa de obrigações e sua substituição por métodos menos complexos. Em linhas gerais, os pequenos empresários são obrigados a: 1) Apresentar Declaração Anual Simplificada (atualmente denominada “DASN”) à Secretaria da Receita Federal, contendo informações socioeconômicas e fiscais; 2) Emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviços; 3) Manter arquivo dos documentos que fundamentaram a apuração dos recolhimentos, pelo prazo decadencial e prescricional. Há outras obrigações acessórias previstas para ramos e atividades específicas.

Em contraponto, as empresas optantes pelo lucro presumido ou real possuem uma gama de obrigações acessórias mensais, trimestrais e anuais, além do que, o regime de lucro real impõe uma complexidade maior na execução das rotinas contábeis, necessitando de uma escrituração completa para a correta apuração do lucro, que servirá de base para o cálculo do IRPJ e CSLL (SANTOS e OLIVEIRA, 2008).

Assim, é fácil constatar que a Lei Complementar 123/2006 apresenta uma variedade de benefícios em comparação aos outros regimes tributários, no entanto, o legislador, ao incluir restrições à adesão ao Simples Nacional, cuidou de proteger que o regime favorecido fosse voltado apenas para microempresas e empresas de pequeno porte, conforme destaca KARKACHE (2009, p. 242):

O legislador complementar preocupou-se, em primeiro lugar, em não estender o tratamento a pequenas empresas integrantes de grupos, conglomerados ou organizações maiores. [...] Em linhas gerais, os casos de vedação costumam prevenir que recebam tratamento favorecido e diferenciado: a) empresas aparentemente pequenas, mas integrantes de grupos econômicos maiores, nacionais ou estrangeiros; b) atividades econômicas próprias às grandes corporações, por necessidades econômicas ou jurídicas [...]; c) categorias ou ramos sujeitos a certas peculiaridades [...]; d) contribuintes em situação irregular ou infratores [...].

Apesar do objetivo do legislador em restringir o regime tributário do Simples Nacional para determinadas empresas, o que vem sendo observado com frequência é o aumento considerável de exclusões da tributação diferenciada, segundo informações da RFB (2022), em 2019 tivemos cerca de 2.277.085 exclusões, passando esse número para 1.537.960 em 2020 (no ano da pandemia a Receita

Federal evitou exclusões tendo por base a inadimplência fiscal), elevando esse valor para 2.533.708 em 2021 e atualmente, até o mês de setembro de 2022, temos o total de 2.036.472 exclusões.

Importante destacar que, para evitar que o faturamento ultrapasse o limite da lei e ocorra alteração no seu regime de tributação, muitas empresas tem se valido de mecanismos para burlar a fiscalização e se manter na tributação diferenciada de forma ilegal (BORGES; CHAVES, 2020).

Isto porque, a saída do Simples Nacional apresenta-se de forma traumática para muitas empresas, pois quando perdem a tributação diferenciada, estão automaticamente sujeitas a regras e processos desconhecidos, além da temida complexidade do sistema tributário, que leva às microempresas e empresas de pequeno porte a operarem pela evasão fiscal (ENVEADOR BRASIL, 2019).

2.3 SONEGAÇÃO FISCAL

O sistema tributário brasileiro se modifica a cada instante, permitindo com isso, brechas ou lacunas, as quais os contribuintes podem se beneficiar para reduzir a tributação. A tal medida chamamos elisão fiscal.

Segundo Fabretti (2015, p. 136):

A economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei denomina-se elisão fiscal. A elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se das lacunas da lei.

Elisão trata-se de uma ferramenta imprescindível para a economia de tributos, refere-se a evitar, reduzir ou retardar o seu pagamento, estando diretamente relacionada com a redução da carga tributária sofrida pela empresa (ABRAHÃO, 2011).

Assim, a elisão fiscal traduz-se em economia lícita de tributos, e como tal, apresenta-se como uma arma essencial para o planejamento fiscal de uma empresa.

Para Amaral (2002, p.49),

A elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

Já Ricardo Alexandre (2011, p. 295) define elisão nestes termos:

A elisão fiscal é a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência, incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento anterior àquele em que normalmente se verificaria o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio de maneira mais onerosa.

No entanto, diversamente daquele planejamento pautado nas brechas/lacunas da lei, temos também a evasão fiscal, que tem o mesmo objetivo - a redução de tributos – no entanto, realizado de forma ilícita. A Lei 8.137/90 traz a definição, em seu artigo 1º de condutas que constituem crimes contra a ordem tributária, a saber:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
 I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
 II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
 III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
 IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
 V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
 Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
 Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Desta forma, a prática de reduzir, diminuir e/ou evitar o pagamento do tributo caracteriza-se evasão fiscal. Destaca Crepaldi (2017, p. 94) que:

A evasão, ao contrário da elisão, consiste na lesão ilícita do Fisco, não se pagando tributo devido ou pagando-se menos que o devido, de forma deliberada ou por negligência. A evasão proposital poderia ocorrer por sonegação ou por fraude. A sonegação teria lugar após o fato gerador, com a ocultação do fato perante o Fisco e o não pagamento do tributo. A fraude (na evasão) seria arquitetada antes do fato gerador, com artifícios e simulações no sentido de afastar a incidência do tributo. A distinção não parece adequada, pois a sonegação pode também ter conotação fraudulenta. O conluio, por sua vez, consiste no ajuste de duas ou mais pessoas para a prática de evasão fiscal.

Ainda de acordo com Nogueira, (1995, p. 201), sobre evasão fiscal:

“Entretanto, se o contribuinte, abusado do direito ao uso de formas jurídicas privadas, empregar formas anormais, formas inadequadas na estruturação de suas relações, com o intuito de impedir ou fraudar a tributação, tributação esta que, ao contrário, se o contribuinte tivesse seguido o caminho jurídico privado correto, seria devida, estaremos frente ao caso de abuso de formas com o fito de evasão, nesse caso impenível ao fisco”.

Importante consignar que a evasão fiscal pode ser identificada no momento em que o ato é realizado, pois acontece após a realização do fato gerador. Tal afirmação corrobora o posicionamento de VAZ (1987) de que “a sonegação só ocorre em relação ao fato gerador já realizado. Sonegar é fazer com que a autoridade fazendária não tome conhecimento da realização do fato gerador da sua natureza ou circunstâncias materiais ou ainda, das condições pessoais do contribuinte”.

Huck (1997, p. 32), apresenta uma sutil distinção entre elisão e evasão fiscal, vejamos:

A elisão fiscal, como obra da criatividade e engenho dos planejadores tributários, aspira a uma condição de legalidade que a distinga da evasão. Entretanto, é muito tênue a linha divisória existente entre elas, não faltando quem já tenha sugerido uma análise conjunta dos dois institutos devido a seu notável grau de semelhança, muitas vezes de complementaridade, e, sobretudo pelo impacto análogo que causam nos sistemas tributários modernos. É certo que a análise e o enquadramento dos conceitos variam profundamente no cenário mundial, de país para país, dependendo das leis internas e dos tratados internacionais existentes, como também diferem em função de ideologias políticas com que são analisados. Um planejamento tributário pode ser legal em determinado país e ilegal em outro. Certas legislações consideram como fraude a simples frustração do objetivo da lei tributária, ainda que o agente se tenha utilizado de formas legais em seu ato ou negócio. Não seria exagero afirmar que a elisão distingue-se da evasão tão-somente por uma questão de tempo. Essa diferença é posta não no sentido de que a fuga ou redução do imposto teria uma outra característica se ocorrida antes ou depois da ocorrência do fato imponible, como antes já comentado, mas sim por uma questão de tempo histórico, pois um planejamento tributário específico, em certo momento, pode ser considerado como elisão fiscal, segundo um sistema tributário nacional e, sendo detectado e identificado pelas autoridades fiscais, passa a ser por elas expressamente proibido, transformando-se, desse ponto em diante.

Já Hugo de Brito Machado (2010, p. 138) explica:

Com efeito, elisão é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E evasão é o ato de evadir-se, a fuga. Tanto se pode dizer elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se e fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente. Seja como for, essa questão terminológica fica sem importância na medida em que se esclareça o sentido em que se está empregando uma ou a outra expressão. O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente, o tributo (elisão fiscal), e um comportamento lícito ou ilícito. Em outras palavras, a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber se em determinado

caso ocorreu, ou não, o fato gerador da obrigação tributária e qual a sua efetiva dimensão econômica.

Assim, existe uma linha tênue entre a elisão e a evasão fiscal, o que lhe diferencia é que apenas esta última está sujeita à punição, ainda que ambas gerem redução na arrecadação de tributos pelo Estado.

A lei 4.502/64, traz em seus artigos 71 a 73 os tipos de evasão fiscal, como sonegação, fraude e conluio. Na sonegação fiscal, com o intuito de não pagar o tributo, ocorre ocultamento do fato gerador, conforme disposição do artigo 71, nos termos a seguir:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Sonegação fiscal pode ser conceituada como o ato consciente pelo qual o contribuinte se utiliza de procedimentos que afrontam a legislação, buscando como resultado a omissão do imposto devido. Reforça Martins (1997, p. 247) sobre a sonegação:

É toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (1) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; (2) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A fraude, segundo Pinheiro e Cunha (2003, p. 38) “caracteriza-se pela ação intencional e com dolo praticada por agentes internos ou externos à entidade de forma não autorizada com vista a atentar contra os ativos empresariais suprimindo destes resultados empresariais”.

Sá (2011, p. 214) define que: “Fraude é uma ação premeditada para lesar alguém.”

E o conluio, nos termos do artigo 73 da Lei n. 4.502/64, é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 (sonegação) e 72 (fraude).

No desenvolvimento das atividades das micro e pequenas empresas, os empreendedores enfrentam dilemas para equilibrar o lucro mantendo-se dentro da

legalidade, no entanto, segundo Forte, Domingues e Oliveira (2015), os aspectos culturais como o jeitinho brasileiro, somado à concorrência tendem a fundamentar a decisão de práticas corruptas, como a sonegação.

No entanto, não se pode confundir a inadimplência fiscal com crime tributário, isto porque, na inadimplência, o contribuinte declara o valor devido, no entanto, por situações adversas, não realiza o devido pagamento. Já na evasão por meio da sonegação, há o intuito de impedir que a autoridade fazendária tenha conhecimento dos fatos geradores das obrigações tributárias (POMPEU, 2015).

Conforme estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 47% das empresas de pequeno porte possuem indícios de sonegação, esse percentual cai para 31% nas empresas de médio porte, reduzindo para 16% das grandes empresas (IBPT, 2020).

E a evasão pode ocorrer de diversas formas, seja na ocultação de informações e documentos fiscais, seja na emissão de documentos com valores controvertidos, no acréscimo patrimonial a descoberto, na intermediação de negociação fraudulenta com o uso de laranjas, entre outros, trazendo implicações negativas para o desenvolvimento do sistema tributário e para a economia em geral, afetando a toda a população (FRANCO, 2015).

Com a identificação, pela fiscalização, da ocorrência de sonegação em empresas enquadradas no Simples Nacional, ocorre a emissão do ato declaratório de exclusão, iniciando, então, processo administrativo fiscal.

2.4 EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL E O PROCESSO ADMINISTRATIVO

O processo administrativo fiscal - PAF tem como base a Constituição Federal (1988), em seu artigo 5º, incisos XXXV, LIV, LV, LX, além da Lei n. 9784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e o Decreto 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

O PAF possui duas fases, a primeira, não contenciosa, quando o estado realiza a fiscalização, de forma unilateral e, ao final, pode ou não constituir o crédito tributário. Ocorrendo então a sua constituição, inicia-se a segunda fase, agora contenciosa e com caráter bilateral, quando é ofertado prazo para que o contribuinte apresente sua defesa (FILHO, 2011).

No que se refere as empresas optantes do Simples Nacional, a exclusão de ofício da tributação diferenciada geralmente é precedida de uma fiscalização da administração Federal, Estadual ou municipal, conforme o tipo de atividade desenvolvida pela empresa. (ALEXANDRE, 2016).

O lançamento de exclusão do Simples Nacional é efetuado pela mesma autoridade que realiza a fiscalização e abrange todos os tributos incluídos no regime, independente da competência tributária do ente autuante, nos termos do artigo 39 da Lei Complementar 123/2006 e artigo 83 e seguintes da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN n. 140/2018.

Segundo estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, entre 2018 e 2019, houve um acréscimo de 145% na quantidade de autos de infração emitidos pela Secretaria da Receita Federal, contra os contribuintes pessoas jurídicas (IBPT, 2020).

Através do lançamento tributário, seja ele por meio da emissão de Auto de Infração ou Notificação Fiscal ocorre a constituição do crédito tributário, iniciando neste ato o processo administrativo fiscal - PAF. (FILHO, 2011).

Sobre o procedimento de autuação de exclusão do Simples Nacional, Santiago (2013, p. 245) aponta:

Iniciado o procedimento fiscal, a competência para o lançamento de tributos abrangidos pelo Simples Nacional é ampla e irrestrita. Abrange todos os procedimentos da empresa e todos os tributos que o compõe. Não poderia ser diferente, pois o cálculo dos valores abrange necessariamente a totalidade dos fatos jurídicos-tributários ocorridos em toda empresa. A base de cálculo é unificada. Os limites e alíquotas dependem da totalidade das receitas brutas auferidas pela empresa.

Ocorrendo a exclusão por parte da Secretaria da Receita Federal, após a ciência do ato declaratório, o contribuinte possui o prazo de 30 (trinta) dias para apresentar defesa administrativa pugnando o lançamento, conforme disposição do artigo 15 do Decreto n. 70.235/72 (PAULSEN, 2014).

Assim, o julgamento de primeira instância é realizado nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJs, ocorrendo o julgamento de segunda instância no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (NUNES, 2020).

O CARF foi criado a partir da unificação dos antigos conselhos de contribuintes do Ministério da Fazenda, conforme artigo 48 da Lei n. 11.941/2009, tendo em sua formação conselheiros representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes - indicação das confederações (ONZI, 2019).

2.5 PESQUISAS SIMILARES OU CORRELATAS

Tanto o regime de tributação do Simples Nacional, como a sonegação fiscal sempre foram temas de estudo no meio acadêmico, seja para utilização de comparativo com outros regimes de tributação, seja para o conhecimento do impacto da sonegação em nosso país, conforme pesquisas similares apresentadas abaixo por amostragem:

AUTOR (ANO)	OBJETIVO	RESULTADO
SILVA (2015)	Analisar os problemas inerentes ao sistema tributário brasileiro, que consequentemente levam à sonegação fiscal nas empresas brasileiras procurando demonstrar seus impactos negativos na economia do País.	Foi possível verificar que há um alto índice de sonegação, principalmente quando se trata das empresas brasileiras diante de uma carga tributária pesada e injusta.
MOTTA e CARVALHO (2016)	Desenvolver uma análise na empresa Alfa Ltda, das vantagens e desvantagens pela opção de tributação Simples Nacional.	Foi percebido que realmente é vantajoso para a empresa estar no Simples Nacional.
ANDRADE (2019)	Realizar uma análise acerca dos principais mecanismos de sonegação fiscal existentes no Brasil e de sua eficácia como instrumentos que viabilizam um caminhar rumo ao alcance de uma efetiva justiça fiscal.	A conclusão é de que deveríamos investir no desenvolvimento de mecanismos que possam identificar as empresas que cumprem ou descumprem com sua função social de pagar tributos, disponibilizando essas informações ao consumidor de maneira semelhante à transparência que ocorre com os sistemas SPC, SERASA e o CADIN.
TEIXEIRA (2020)	Analisar o conceito de sonegação fiscal, a influência da carga tributária no comportamento do contribuinte, bem como os impactos provocados nos cofres públicos pelo crime de sonegação fiscal	Concluiu-se que a arrecadação tributária é de suma importância para o funcionamento do Estado. Nesse sentido, a perda arrecadatória provocada pelo crime de sonegação fiscal é tema que merece destaque, sendo necessário reduzir o máximo possível tal prejuízo. Assim, a atuação do fisco é fundamental no combate ao crime de sonegação fiscal, onde uma fiscalização e punição rígida se faz essencial.
NASCIMENTO (2022)	Analisar o efeito do regime simplificado de tributação no crescimento das empresas do Sergipe.	Como resposta à principal questão de investigação, pode ser concluído que o regime simplificado brasileiro não

		estimula a paralisia das empresas no Sergipe.
--	--	---

Em destaque, podemos observar na última referência apresentada acima uma mudança nos estudos sobre o tema, voltando-se agora para a análise da efetiva viabilidade de se manter uma tributação diferenciada para microempresas e empresas de pequeno porte, de autoria do mestrando Marcos Venicius Nascimento, que trouxe em sua dissertação a discussão se a tributação do Simples Nacional pode ter um efeito limitador no crescimento das empresas, em total retrocesso ao seu objeto primordial.

O autor destaca que, de acordo com sua pesquisa, o regime simplificado brasileiro não estimula a paralisia das empresas (no Sergipe), no entanto, ressalta que podem existir outros mecanismos de fuga do crescimento e manutenção dos benefícios, dando como exemplo, a abertura de novas empresas (interpostas pessoas) quando o contribuinte se encontra próximo do limite legal de faturamento.

3 METODOLOGIA

Uma das modalidades das pesquisas científicas refere-se a documental, que será alvo no presente trabalho e que se encontra principalmente no meio acadêmico.

Assim o presente estudo tem como referência os princípios teóricos relacionados ao Simples Nacional e à sonegação fiscal, assim, sua metodologia aplicada tem abordagem qualitativa, visando analisar e interpretar os aspectos mais densos do tema em questão (LAKATOS; MARCONI, 2010).

A natureza qualitativa não tem a função de numerar ou medir os eventos examinados, tampouco produzir relações lineares de causa e efeito, mas sim a compreensão dos fenômenos, através da técnica interpretativa (CHIZZOTTI, 2006).

Já quanto ao seu objeto, o presente trabalho tem enfoque descritivo, que, segundo Gil (2019) refere-se a descrever, analisar e registrar um conjunto de dados e posteriormente interpretá-los.

Segundo afirmação de Prodanov e Freitas (2009, p. 63):

nas pesquisas descritivas, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles, ou seja, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

Quanto a natureza da pesquisa, ela é classificada como básica já que não tem finalidade imediata, visando apenas novos conhecimentos científicos.

Por fim, o desenvolvimento dessa pesquisa será através da técnica do estudo de multi casos.

Segundo YIN (2001), o estudo pode ser de caso único ou de casos múltiplos, podendo estabelecer comparações entre eles com enfoques específicos ou simplesmente a análise de dois ou mais sujeitos sem objetivar compará-los – Estudos Multicasos (TRIVIÑOS, 1987).

A coleta dos multi casos se deu por intermédio do site do CARF, onde ocorrem os julgamentos de 2ª instância administrativa, e tiveram como parâmetro de busca acórdãos de empresas excluídas do Simples Nacional em razão do uso indevido de interpostas pessoas.

Por meio da amostragem por conveniência, foram escolhidos 05 (cinco) acórdãos, disponibilizados em <http://idg.carf.fazenda.gov.br>, levando em consideração o valor significativo envolvido em cada um dos julgamentos.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O presente trabalho tem como referência 05 (cinco) julgamentos realizados no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, segunda instância administrativa, referente a empresas que foram excluídas do Simples Nacional em face da utilização de interpostas pessoas para se manter na tributação diferenciada, tendo por consequência a sonegação de tributos.

Antes da apresentação dos dados, importante consignar que a legislação tributária se utiliza do termo “interposta pessoa” em substituição à expressão “laranja” ou “testa-de-ferro”, empregada no passado para apontar sujeito que é utilizado por outro na prática de diversas formas de fraudes, visando mascarar o verdadeiro interessado no negócio.

Assim, tratam-se de terceiros que são inseridos na sociedade como pseudo sujeitos de relações jurídicas em operações que supostamente possuem aparência de legalidade, no entanto, nada mais são do que negócios forjados para esconder a realidade dos fatos.

4.1 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

Abaixo serão reportadas as informações relevantes de cada um dos casos analisados, extraídos dos acórdãos emitidos em razão do seu julgamento pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

<i>ESTUDO DE CASO 01</i>
Processo administrativo n. 15586.720444/2014-11
1ª Seção de Julgamento: 12 de julho de 2022
Acórdão n. 1003-003.062
Recorrente: ALFA (nome fictício)

Quadro 1: Processo do Caso 01
Fonte: Dados do Processo (2022)

Segundo consta no relatório fiscal incluído no acórdão, trata-se a demanda de exclusão de empresa enquadrada no Simples Nacional retroativa à 01/07/2007 (data

da ocorrência dos fatos) em virtude do quadro societário da empresa ALFA ter sido formado por interpostas pessoas, em afronta ao inciso IV do artigo 29 da Lei Complementar 123/2006.

Pois bem, segundo consta do Termo de Representação Fiscal encerrado em 2012 para exclusão do Simples Nacional, ficou constatada a formação de grupo econômico, incluindo a empresa atuada ALFA, liderada pela empresa BETA (nome fictício), com o objetivo de se beneficiar indevidamente do Simples Nacional.

Restou concluído durante a fiscalização que houve formação de grupo econômico com o único intuito de diluir a receita bruta, bem como a movimentação financeira e capital social da empresa BETA por meio da abertura de vários CNPJ's, incluindo como pseudo sócios, parentes, empregados e demais pessoas que figuraram como interpostas pessoas das empresas, fraudando a legislação tributária.

É necessário apontar que o processo em análise se refere a exclusão de apenas um único CNPJ, sendo que, durante a fiscalização, o fisco identificou um grupo econômico formado por 19 (dezenove) outras empresas optantes pelo Simples Nacional.

Em razão da exclusão do Simples Nacional, foram geradas as Notificações fiscais exigindo os tributos, agora calculados com base no lucro presumido, além da proibição de retornar à tributação diferenciada por 3 (três) anos calendários a partir da data da exclusão.

Em paralelo, foi comandada uma auditoria fiscal referente a cota patronal, para levantamento das contribuições devidas à Seguridade Social e outras Entidades.

Em razão desta segunda auditoria, restou constatado que a partir de 2011 (quando a empresa poderia retornar ao Simples Nacional), a empresa atuada ALFA continuou a se utilizar de interpostas pessoas, gerando, com isso, novo ato declaratório de exclusão, com efeitos a partir de 01/01/2011.

Após o encerramento desta segunda fiscalização, foram realizadas diversas alterações contratuais na junta comercial tanto na empresa atuada ALFA como nas demais empresas do grupo econômico, incluindo o sócio gestor da empresa BETA como único sócio de todas as demais empresas, confirmando o trabalho da fiscalização.

Importante destacar que, do somatório de R\$ 46.810.784,75 (quarenta e seis milhões, oitocentos e dez mil, setecentos e oitenta e quatro reais e setenta e cinco centavos) das receitas brutas contabilizadas pelas pessoas jurídicas do

grupo econômico, somente o total de R\$ 20.247.423,17 (vinte milhões, duzentos e quarenta e sete mil, quatrocentos e vinte e três reais e dezessete centavos) foram oferecidos à tributação [Grifo Nosso].

Segundo a fiscalização, restou comprovada a confusão patrimonial pelos seguintes fatos:

- em todos os contratos de locação em nome das empresas integrantes do grupo econômico, constam como avalistas os sócios da empresa BETA;
- nas propostas de abertura de conta corrente em instituições financeiras em nome das empresas integrantes do grupo econômico, constam a assinatura dos sócios da empresa BETA, com base em procurações com amplos poderes para gerir as empresas;
- os sócios da empresa BETA foram avalistas em empréstimos bancários para as empresas do grupo econômico;
- foram identificados alguns cheques emitidos por empresas do grupo econômico assinados pelos sócios da empresa BETA;
- há transferências de recursos entre as empresas do grupo econômico sem contrapartida;
- atuação de todas as empresas no mesmo objeto social, com quadro societário formado por interpostas pessoas com grau de parentesco ou afinidade com o sócio gestor da empresa BETA, sem autonomia patrimonial e administrativa, pois tudo estava centralizado no prédio da empresa BETA;

Com base nas provas, houve a demonstração da intenção dolosa dos administradores da empresa BETA, incorrendo nos artigos 71 a 73 da Lei n. 4.502/64, diante da clara intenção do sujeito passivo de ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores, por intermédio da constituição da empresa ALFA por interpostas pessoas para se beneficiar indevida da tributação no Simples Nacional.

ESTUDO DE CASO 02:
Processo administrativo n. 13864.720071/2018-41
1ª Seção de Julgamento/ 3ª Câmara: 08 de dezembro de 2021
Acórdão n. 1302-006.079
Recorrente: GAMA (nome fictício)

Quadro 2: Processo do Caso 02
Fonte: Dados do Processo (2022)

No presente processo, a fiscalização propôs a exclusão do Simples Nacional fundado na constituição de interpostas pessoas para evitar a extrapolação do limite legal de faturamento (infração ao inciso IV do artigo 29 da LC 123/2006), bem como a impossibilidade de identificação de movimentação financeira (infração ao inciso VIII do artigo 29 da LC 123/2006).

Segundo consta das informações apresentadas na representação fiscal, a empresa GAMA fazia parte de um grupo econômico chamado DELTA (nome fictício), que seria composto por 42 (quarenta e duas) empresas.

Da totalidade das empresas acima, a fiscalização conseguiu identificar que, no mínimo, 13 (treze) empresas eram administradas pelo sócio da empresa DELTA.

Quanto a empresa GAMA excluída do Simples, segundo a fiscalização, tratava-se de uma firma individual, até que em 2015 se transformou em sociedade empresária ingressando na sociedade o filho do sócio da empresa DELTA. No entanto, os documentos comprovam que, desde 2007, a empresa já era gerida pelo sócio da empresa DELTA.

Apurou-se durante a fiscalização que o quadro societário das empresas do grupo econômico era composto por funcionários ou parentes do sócio da empresa DELTA, além do que, todos os contratos sociais possuíam a mesma redação e eram assinados pelas mesmas testemunhas.

Além disso, o sócio da empresa DELTA mantinha diversas procurações idênticas de todas as empresas do grupo econômico, com poderes para administração das respectivas sociedades.

Ainda, o endereço da empresa autuada GAMA constava na página da internet da empresa DELTA como integrante do grupo, inclusive fazendo uso da marca que era utilizada pelas demais empresas do grupo econômico de fato.

Com relação a parte contábil, a fiscalização destacou que os livros diário e razão apresentados não permitiam verificar a movimentação bancária da empresa, no entanto, restou comprovado que o sócio da empresa DELTA assinou vários documentos como fichas de abertura de conta e até cheques em nome da empresa GAMA, bem como a identificação de transações bancárias realizadas com pelo menos duas outras empresas do grupo econômico.

Fato é que, segundo a fiscalização, o total da receita declarada por estas 13 (treze) empresas com quadro societário composto por interpostas pessoas

que, na verdade, eram do sócio da empresa DELTA, somaram cerca de R\$ 14.990.351,71 (quatorze milhões, novecentos e noventa mil, trezentos e cinquenta e um reais e setenta e um centavos) que foram tributados erroneamente no Simples Nacional [Grifo Nosso].

Assim, restou caracterizada a constituição da empresa autuada GAMA pela interposição de pessoas para adesão ao Simples Nacional para evitar a extrapolação do limite legal de faturamento e se beneficiar da tributação diferenciada.

ESTUDO DE CASO 03:
Processo administrativo n. 10980.724434/2015-51
1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária: 14 de julho de 2021
Acórdão n. 1001-002.493
Recorrente: ZETA (nome fictício)

Quadro 3: Processo do Caso 03
Fonte: Dados do Processo (2022)

Segundo relatório apresentado no acórdão emitido pelo CARF, a empresa ZETA foi excluída do Simples Nacional a partir de 01/01/2008, em razão da sua constituição ocorrer por interpostas pessoas, em afronta ao inciso IV do artigo 29 da LC 123/2006.

Além da exclusão retroagir à data da sua opção pelo Simples Nacional, a empresa ZETA ficou impedida de retornar à tributação diferenciada pelo período de 10 (dez) anos, com base no §2º do artigo 29 da LC 123/2006.

A representação fiscal apontou que o verdadeiro titular e administrador da empresa ZETA também era o real administrador (Sr. ZORRO – nome fictício) ou equiparado de outras duas pessoas jurídicas com fins lucrativos, assim, a receita global das empresas ultrapassou o limite de faturamento para manutenção no Simples Nacional.

Dessa forma, ano após ano a empresa ZETA fracionou sua receita bruta com o intuito de permanecer indevidamente na tributação diferenciada, além de se beneficiar da hospedagem de empregados para usufruir indevidamente dos benefícios previdenciários no Simples.

Houve a constatação de que a empresa autuada ZETA juntamente com a empresa PI (nome fictício), ambas do Simples Nacional, foram criadas a partir de pessoas do núcleo familiar do Sr. ZORRO (esposa e sogra), e juntamente com a

empresa optante do Lucro Real de titularidade do Sr. ZORRO, formariam uma única empresa.

Tais afirmações foram reforçadas não apenas pela documentação acostada pela fiscalização, mas também de parte de sentenças oriundas de reclamações trabalhistas proferidas em face da empresa autuada ZETA e da empresa PI, onde os autores daquelas ações afirmavam ser subordinados a ambas as empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico.

As testemunhas apresentadas nas ações trabalhistas afirmaram que as empresas eram administradas por uma única pessoa, Sr. ZORRO, que dava ordens a todos os empregados do local.

Importante consignar que as três empresas atuavam no mesmo ramo de atividade e, inclusive, mantinham o mesmo endereço, apesar de que, perante o site da SRF, os endereços eram distintos, no entanto, serviam apenas para fins de recebimento de correspondências.

Outro ponto relevante é que as duas empresas do Simples Nacional obtinham seu faturamento de transações apenas com a empresa do lucro real do Sr. ZORRO.

No período de 5 (cinco) anos incluídos na fiscalização (2010 a 2014), a soma dos faturamentos da empresa ZETA e da empresa PI somaram R\$ 27.340.870,00 (vinte e sete milhões, trezentos e quarenta mil, oitocentos e setenta reais), que foram tributados indevidamente no Simples Nacional [Grifo Nosso].

No mesmo período, a empresa do lucro real do Sr. ZORRO, faturou R\$ 695.782.912,30 (seiscentos e noventa e cinco milhões, setecentos e oitenta e dois mil, novecentos e doze reais e trinta centavos).

E mais, em análise das informações enviadas pela GFIP, constatou-se que a empresa ZETA mantinha em seu registro de funcionários 43 motoristas, já a empresa PI mantinha cerca de 48 motoristas em seu quadro funcional, não obstante isso, nenhuma das duas empresas possuíam caminhões em seu nome, concluindo então que os veículos utilizados nas entregas pertenciam, na realidade, à empresa do lucro real do Sr. ZORRO.

Ainda, com as informações da GFIP, foi possível identificar que ao longo do período fiscalizado, segundo o relatório fiscal, a empresa do lucro real do Sr. ZORRO contou com uma média de 126 funcionários, ao passo que a empresa ZETA manteve na mesma época cerca de 161 colaboradores e 167 colaboradores na empresa PI.

Durante a análise da contabilidade, contactou-se que ambas as empresas do Simples Nacional não possuíam registro de pagamento de despesas básicas mensais como água, luz, internet ou até mesmo pagamento de aluguel de caminhões, restando claro que ambas se tratavam de empresas de fachada.

Inclusive, em quase todos os anos fiscalizados na empresa ZETA, o custo de despesas de pessoal e serviços terceirizados ultrapassou o valor da receita líquida declarada, demonstrando total dependência econômica em relação à empresa do lucro real do Sr. ZORRO.

Traz a fiscalização, em sua representação, a informação de que, o uso do Simples de maneira indevida, já ocorria antes da opção pelo Simples Nacional, porque as empresas foram constituídas em 1998 (ZETA) e 2005 (PI), sendo que ambas já eram optantes pelo Simples Federal antes da conversão da Lei Complementar 123/2006, e há muito as empresas já declaravam no limite de faturamento do Simples.

Assim, o quadro apresentado pela fiscalização permitiu que o relator concluísse pela existência de apenas uma empresa, de propriedade do Sr. ZORRO, sendo que as duas outras empresas (ZETA e PI) foram criadas mediante simulação, com a utilização de interpostas pessoas do seu núcleo familiar e empregado de confiança com o intuito de ludibriar o Fisco e usufruir indevidamente dos benefícios tributários de empresas optantes pelo Simples Federal e Simples Nacional.

ESTUDO DE CASO 04:
Processo administrativo n. 11080.722070/2018-23
1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária: 28 de junho de 2021
Acórdão n. 1003-002.473
Recorrente: CAPA (nome fictício)

Quadro 4: Processo do Caso 04
Fonte: Dados do Processo (2022)

Consta dos autos que a autuada CAPA foi excluída do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01.01.2013, em razão da constatação de que sua constituição se deu por intermédio de interpostas pessoas, conforme inciso IV do artigo 29 da Lei Complementar 123/2006.

Aponta o relatório da fiscalização que a empresa autuada CAPA, optante pelo Simples Nacional, era administrada, por meio de procuração pública, pelo mesmo sócio da empresa EPSILON (nome fictício), constituindo-se num grupo familiar.

Ambas possuíam o mesmo ramo de atividade, com o mesmo objeto social, algumas filiais com o mesmo endereço e idênticas atividades de serviços, inclusive, a atuada CAPA passou a adotar o mesmo nome fantasia da empresa EPSILON.

Outros pontos foram apresentados pelo fisco: as duas empresas mantinham o mesmo número de telefone no cadastro da SRF, mantinham o mesmo escritório de contabilidade, houve migração de 17 (dezesete) funcionários da empresa EPSILON para a empresa CAPA e muitos dos contratos de locação firmados pela empresa atuada CAPA tinham como fiadores os sócios da empresa EPSILON.

Além disso, a empresa EPSILON apresentou a maior receita bruta e o menor número de funcionários (média de 21), em contrapartida, a empresa CAPA teve a menor receita bruta, entretanto, com o maior número de funcionários registrados (média de 66).

Como exemplo, enquanto a empresa CAPA, optante pelo Simples Nacional, teve gastos de folha em 2014 na média de R\$ 1.836.003,58 (um milhão, oitocentos e trinta e seis mil, três reais e cinquenta e oito centavos), e faturou R\$ 3.175.404,67 (três milhões, cento e setenta e cinco mil, quatrocentos e quatro reais e sessenta e sete centavos), no mesmo período, a empresa EPSILON teve gastos de folha de R\$ 386.103,36 (trezentos e oitenta e seis mil, cento e três reais e trinta e seis centavos), no entanto, seu faturamento chegou a R\$ 7.731.127,88 (sete milhões, setecentos e trinta e um mil, cento e vinte e sete reais e oitenta e oito centavos).

Dentro do período fiscalizado (2012 a 2014), as empresas do grupo faturaram juntas o total de R\$ 29.598.382,40 (vinte e nove milhões, quinhentos e noventa e oito mil, trezentos e oitenta e dois reais e quarenta centavos), sendo que a empresa CAPA tributou erroneamente no Simples Nacional no mesmo período o montante de R\$ 10.045.965,29 (dez milhões, quarenta e cinco mil, novecentos e sessenta e cinco reais e vinte e nove centavos).

O procedimento de fiscalização resultou na assertiva de que as empresas tem aparência de unidades autônomas, no entanto, trata-se de um único empreendimento empresarial, administrado pela mesma pessoa, sendo constituída por interposta pessoa, incorrendo no inciso IV do artigo 29 da Lei Complementar 123/2006.

<i>ESTUDO DE CASO 05:</i>
Processo administrativo n. 15956.720076/2011-02

Turma Extraordinária/ 3ª Turma: 03 de julho de 2018
Acórdão n. 1003-000.043
Recorrente: OMEGA (nome fictício)

Quadro 5: Processo do Caso 05

Fonte: Dados do Processo (2022)

Segundo a fiscalização, a pessoa jurídica OMEGA foi excluída do Simples Nacional em razão da sua constituição ter sido realizada por interposta pessoa, considerando que os procedimentos fiscais concomitantes na empresa OMICRON (nome fictício) constataram coincidências e conexões relativa à atividade econômica, composição societária, localização, funcionamento, pagamentos e vínculos empregatícios, concluindo então que a atuada OMEGA foi constituída unicamente com a finalidade de reduzir os encargos previdenciários da empresa OMICRON, sendo uma única unidade empresarial.

A autoridade fiscal, com base nos documentos lastreados, demonstrou que a atuada OMEGA, de maneira simulada, formalizou contratos de trabalho com os segurados, que, na verdade, encontravam-se subordinados a empresa OMICRON, beneficiando-se do não recolhimento do CPP por estar enquadrada no Simples Nacional.

Conforme informações dos autos, ambas as empresas atuavam com o mesmo CNAE, exercendo as mesmas atividades, no mesmo espaço físico, sem qualquer divisória ou placas indicativas.

Já com relação a seu quadro societário, eram formadas por membros da mesma família (marido, esposa e filhos), demonstrando que a direção das empresas era única.

Para comprovar a simulação, a fiscalização comprovou a existência de confusão pessoal e patrimonial, considerando que foram identificados pagamentos de funcionários de uma empresa com cheque de outra, bem como empregados registrados em uma empresa que assinavam documentos em nome da outra.

Assim, restou comprovado durante a fiscalização que as despesas de mão de obra ficaram, em sua grande maioria, na empresa atuada OMEGA, e as receitas e movimentação financeira na empresa OMICRON.

Isto porque, enquanto a empresa atuada OMEGA faturou em 2007 o montante de R\$ 1.323.543.05 (dentro do limite do Simples Nacional), teve como

custo salarial o total de R\$ 728.830,08, ou seja, a folha mantinha um índice de 55% da sua receita total [Grifo Nosso].

Já a empresa OMICRON faturou naquele mesmo ano cerca de R\$ 10.033.936,78 (dez milhões, trinta e três mil, novecentos e trinta e seis reais e setenta e oito centavos), no entanto, sua folha de salário no mesmo período chegou a R\$ 310.670,68 (trezentos e dez mil, seiscentos e setenta reais e sessenta e oito centavos), registrando um índice do custo salarial de apenas 3,10% [Grifo Nosso].

A fiscalização constatou que o quadro de funcionários da empresa OMICRON não dispunha de mão de obra suficiente para a consecução dos seus objetivos contratuais, revelando a ocorrência de simulação.

Portanto, a fiscalização comprovou que a autuada OMEGA se tratava de uma empresa constituída por interpostas pessoas operando apenas como um repositório de mão de obra, com absoluta confusão operacional, contábil, comercial e trabalhista, enquadrada no Simples Nacional para se beneficiar da redução dos tributos que deveriam ser suportados pela empresa OMICRON.

4.2 ANÁLISES DOS RESULTADOS

Da análise dos multi casos retratados acima, é de fácil percepção o modus operandi semelhantes em todos os casos.

Inicialmente, convêm apontar que todas as empresas se utilizaram de interpostas pessoas na constituição das sociedades buscando se beneficiar da tributação diferenciada, em afronta ao inciso IV do artigo 29 da Lei Complementar 123/2006.

Em todos os casos, o quadro societário das empresas tributadas no Simples Nacional foi formado por pessoas que possuíam vínculo direto com os sócios, seja por se tratar de parentes, ex-empregados ou pessoas do seu núcleo social.

Assim, as empresas foram constituídas de forma simulada para diluir a receita entre uma ou mais pessoas jurídicas, havendo a comprovação de que a administração das empresas optantes do Simples Nacional era realizada pelo mesmo administrador de outras sociedades, em afronta a regra estabelecida no §4º do artigo 3º da Lei Complementar 123/2006, fato que ensejou a exclusão da tributação diferenciada.

Em um dos acórdãos analisados (processo n. 10920.721560/2013-04), o julgamento da primeira instância já traz referência sobre a recorrência do instituto da constituição por intermédio de interposta pessoa, vejamos:

Aliás, vem sendo recorrente a situação onde as empresas se valem das pessoas jurídicas pré-existentes ou em curso de criação, sob a modalidade de interpostas pessoas jurídicas que somente têm existência no plano formal, para se subtraírem à força da norma tributária e trabalhista. O recrudescimento da carga tributária e dos direitos trabalhistas, crises econômicas internas e internacionais, são fatores comumente invocados como motivo à utilização indevida e irregular do fenômeno da personificação. É fato que o tratamento que vem sendo dado à contratação por interposta pessoa jurídica, enquanto forma de sonegação, deve ser censurado, pois revela nítido intuito de se furtar às legislações do trabalho e previdenciária. Este mesmo Relator, tal qual os insígnis membros desta 16ª Turma de Julgamento, têm-se deparado frequentemente com esta questão, em julgamento de processos provenientes das mais variadas regiões do País.

Além disso, as fiscalizações nestas empresas identificaram a formação de grupos econômicos.

No caso n. 01, foram identificadas 19 (dezenove) empresas que foram constituídas irregularmente por intermédio de interpostas pessoas para se beneficiar da tributação do Simples Nacional. Esse número reduz para 13 (treze) empresas no caso n. 02.

No caso n. 03, o grupo econômico era formado por 3 (três) empresas, sendo 2 (duas) delas optantes pela tributação no Simples Nacional, já nos casos n. 04 e 05, os grupos econômicos eram formados por 2 (duas) empresas, sendo apenas uma delas optante pelo Simples Nacional.

Importante considerar que a identificação de grupo econômico por si só não enseja a exclusão do Simples Nacional e tampouco a responsabilização solidária de todos os envolvidos, no entanto, conforme Parecer Normativa Cosit/RFB 04/2018, a questão aqui tratada refere-se a um grupo econômico irregular:

“Destá feita, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica, a qual existe apenas formalmente, uma vez que inexistem autonomia patrimonial e operacional. Nesta hipótese, a divisão de uma empresa em diversas pessoas jurídicas é fictícia. A direção e/ou operacionalização de todas as pessoas jurídicas é única. O que se verifica nesta hipótese é a existência de um grupo econômico irregular, terminologia a ser utilizada no presente Parecer Normativo. [...]”

Além do quadro societário, convém destacar que, de acordo com as fiscalizações, outros indícios ocorreram de forma semelhantes nos casos acima retratados e que serviram de subsídio para a constatação de interpostas pessoas.

Podemos citar a confusão patrimonial, os contratos de locação que mantinham os reais sócios como fiadores, as aberturas de conta corrente em instituições financeiras com a assinatura dos sócios ou administradores de fato, as procurações com amplos poderes para gerir a sociedade, os empréstimos que possuíam como avalistas os sócios do grupo econômico, a utilização da marca do grupo, as transferência de valores entre empresas que possuíam o mesmo objeto social e, na maioria das vezes, centralização das atividades em um único endereço.

Fácil identificar elementos probatórios que são levados em consideração para a caracterização desses eventos, já que a forma de operação não se diferencia muito de um caso para outro, senão pelo volume das empresas agrupadas ou o seu faturamento global.

Na maioria das representações fiscais também foram identificadas divergências entre faturamento, custo da folha e forma de registro dos funcionários.

No caso n. 03, por meio da GFIP constatou-se que as duas empresas do Simples Nacional possuíam funcionários registrados com a função de “motorista”, no entanto, de acordo com a consulta no DETRAN, nenhuma das duas empresas possuíam caminhões registrados em seus nomes e tampouco contrato de locação dos veículos.

Além disso, neste mesmo caso, de acordo com os documentos contábeis, o valor total das despesas de pessoal e serviços de terceiros apresentavam-se em montante superior e incompatível com as receitas líquidas do mesmo período.

Já no caso n. 04, foram identificadas migrações de 17 (dezesete) funcionários para a empresa optante do Simples Nacional, além da comprovação da disparidade entre a receita bruta, o número de funcionários e o custo da folha. Enquanto a empresa do Simples Nacional teve custo da folha na proporção de quase 58% (cinquenta e oito por cento) do seu faturamento, no mesmo período, a empresa do Lucro Real teve custo de folha na proporção de 5% (cinco por cento) do seu faturamento.

Nada diferente se observou no caso n. 05, onde, segundo a fiscalização, a empresa optante pelo Simples Nacional manteve o índice de 55,07% (cinquenta e cinco vírgula zero sete por cento) de massa salarial em comparação ao seu faturamento, em comparação a outra empresa do grupo familiar não optante pela tributação diferenciada que manteve a proporção do salário versus faturamento no percentual de 3,10% (três vírgula dez por cento).

Portanto, as empresas optantes pelo Simples Nacional foram constituídas também com o intuito de reduzir a carga tributária da folha de salários, considerando que na maioria dos casos aqui tratados, houve a comprovação da disparidade entre o número de funcionários/custo da folha nestas empresas versus seu faturamento em comparação as demais empresas do mesmo grupo, em nítido intuito de se beneficiar do não recolhimento da Contribuição Previdenciária Patronal.

E, quanto a sonegação em si, os valores movimentados entre os grupos econômicos assustam.

No caso n. 01, o faturamento do grupo econômico girou na ordem de R\$ 46.810.784,75 (quarenta e seis milhões, oitocentos e dez mil, setecentos e oitenta e quatro reais e setenta e cinco centavos). Deste montante, a fiscalização identificou sonegação no importe total de R\$ 26.563.361,58 (vinte e seis milhões, quinhentos e sessenta e três mil, trezentos e sessenta e um reais e cinquenta e oito centavos), que não foi levado à tributação.

No caso n. 02, a fiscalização apurou que as receitas declaradas pelas empresas do Simples Nacional chegaram a R\$ 14.990.351,71 (quatorze milhões, novecentos e noventa mil, trezentos e cinquenta e um reais e setenta e um centavos), montante este que foi tributado no Simples Nacional ao arrepio da lei.

Já no caso n. 03, as três empresas do grupo atingiram receita bruta de R\$ 91.453.280,72 (noventa e um milhões, quatrocentos e cinquenta e três mil, duzentos e oitenta reais e setenta e dois centavos). No entanto, a soma da sonegação corresponde ao faturamento das empresas optantes do Simples Nacional, ou seja R\$ 27.340.870,00 (vinte e sete milhões, trezentos e quarenta mil, oitocentos e setenta reais), que restou tributado indevidamente no Simples Nacional.

No caso n. 04, o total movimentado pelo grupo econômico foi na monta de R\$ 29.598.382,40 (vinte e nove milhões, quinhentos e noventa e oito mil, trezentos e oitenta e dois reais e quarenta centavos), sendo que a sonegação se refere ao total declarado pela empresa autuada no importe de R\$ 3.968.882,00 (três milhões, novecentos e sessenta e oito mil, oitocentos e oitenta e dois reais), que foi oferecido à tributação diferenciada de forma ilegal.

No caso n. 05, a movimentação total de receita girou em cerca de R\$ 11.357.479,83 (onze milhões, trezentos e cinquenta e sete mil, quatrocentos e setenta e nove reais e oitenta e três centavos) em apenas 1 (um) ano, restando a título de sonegação o total declarado pela empresa OMEGA de R\$ 1.323.543,05 (um milhão,

trezentos e vinte e três mil, quinhentos e quarenta e três reais e cinco centavos) que foi tributado indevidamente dentro do Simples Nacional.

Todas as circunstâncias não deixam margem à dúvidas de que as empresas pertencentes aos grupos econômicos que se valeram da constituição de empresas por meio de interpostas pessoas no intuito de poderem aderir à tributação diferenciada, tinham a intenção de ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal, de modo a evitar sua tributação de maneira correta, o que evidencia a sonegação.

Se tomarmos como parâmetro os valores sonegados e/ou aqueles que foram indevidamente tributados no Simples Nacional, somente os 5 (cinco) casos apresentados revelam valores que somados chegam a R\$ 74.187.008,34 (setenta e quatro milhões, cento e oitenta e sete mil, oito reais e trinta e quatro centavos).

A nível municipal, esse valor pode ser comparado como o dobro do montante arrecadado de ISS pelo município de Florianópolis no mês de junho de 2022 (TCU, 2022), ou então o somatório de todas as arrecadações previdenciárias do ano de 2020 arrecadados via GPS dos municípios de Águas Mornas, Angelina, Antonio Carlos, Forquilha, Celso Ramos e Biguaçu (Receita Federal, 2022).

Também podemos comparar o montante total sonegado como sendo correspondente ao valor arrecadado pelo estado de Santa Catarina nos últimos 2 (dois) anos de IRPJ de entidades financeiras ou então comparado com o valor que o Estado de Santa Catarina arrecadou de janeiro a julho de 2022 com o IPI bebidas. (Receita Federal, 2022).

Fato é que, só de janeiro a outubro de 2022, conforme o Sonegômetro, nosso país já perdeu cerca de R\$ 500 bilhões com a evasão de impostos, sendo tal número reflexo direto da má gestão da coisa pública, aliado a falta de uma política fiscal efetiva no combate à sonegação. (SINPROFAZ, 2022).

Convém apontar que, apesar da corrupção ligada à política brasileira ser chamariz constante das manchetes nacionais e internacionais, fato é que as perdas com a sonegação chegam a um valor 7 vezes maior que aqueles desviados pela corrupção. (CASTANI, 2017).

Infelizmente, a sonegação tornou-se um problema de ordem social, e tende a aumentar proporcionalmente na medida em que a própria sociedade a torna “aceitável” pela veste moral, já que, tão antiga quanto a tributação, é a sonegação, e

no Brasil, infelizmente há uma do “jeitinho” para resolução de problemas. (ALMEIDA, 2007).

Importante se atentar para o fato de que, um dos pontos que pode estar beneficiando as empresas que tendem a sonegar é o volume reduzido de informações repassadas para os órgãos fiscalizadores, fato que dificulta o conhecimento e controle, pela fiscalização, das transações realizadas pelas empresas do Simples Nacional.

A fiscalização administrativa é fundamental para reprimir ou reduzir a sonegação, sendo o aumento das tecnologias para detectar a sonegação e a diminuição dos custos de investigação pontos primordiais para o combate à evasão fiscal.

Siqueira e Ramos (2005) afirmam que a eficiência na fiscalização poderia ser um dos instrumentos a serem utilizados como inibidores da sonegação tributária, diante da insegurança que geraria aos sonegadores com o fato de poderem ser surpreendidos por ela a qualquer momento.

Assim, o investimento na fiscalização é um dos fatores que podem impulsionar a redução do índice de sonegação em nosso país.

No entanto, mais importante do que combater a sonegação é a sua necessária punição.

Isto porque, apesar da sonegação ser um crime contra a ordem tributária, atualmente, com o pagamento das dívidas antes do recebimento da denúncia, é possível extinguir a punibilidade, ou a sua suspensão, nos casos de parcelamento do crédito tributário, conforme preconiza o artigo 83 da Lei n. 9.430/1996.

Quanto ao crime tributário, segundo estudo realizado por Campos (2018) onde pesquisou a extinção da punibilidade em 38 países, somente em Portugal e Panamá é possível extinguir a punibilidade após a condenação. Veja que, de acordo com a pesquisa, para 26% dos países que participaram da pesquisa, o pagamento e o crime fiscal são situações independentes.

O resultado do estudo aponta para o fato de que o modelo brasileiro (onde a extinção da punibilidade pode ocorrer com o pagamento antes do recebimento da denúncia) é extremamente paliativo no combate à sonegação.

Assim, o combate à sonegação pode se dar por intermédio de uma estrutura mais adequada de fiscalização, com incentivos à políticas fiscais rigorosas contra o

songador, investimentos na gestão da informação, além de uma atuação direta na educação do combate à sonegação.

Isto porque, a sonegação abre uma fenda que causa efeitos negativos profundos para a sociedade como um todo.

CONCLUSÃO

Os altos custos tributários do país e a necessidade de competitividade de mercado fazem com que as empresas necessitem reduzir seus custos, infelizmente por muitas das vezes sonegando impostos.

Diante disto, este trabalho abordou como tema principal o simples nacional e a sonegação, trazendo conceitos doutrinários, bem como uma breve explanação acerca das formas de tributação.

O problema proposto de analisar a sonegação fiscal em empresas enquadradas inadequadamente no regime do Simples Nacional a partir da utilização de interpostas pessoas foi atendido com sucesso, demonstrando alguns dos motivos e delineando a forma semelhante de atuação das empresas analisadas, tendo como resultado a identificação de volume expressivo de evasão fiscal naqueles casos.

Para alcançar todos os objetivos foram analisados os acórdãos emitidos pelo CARF, com a identificação dos métodos utilizados e o volume sonegado por essas empresas.

Verificou-se com a pesquisa que o *modus operandi* e os motivos pra sonegar são basicamente os mesmos, podemos citar a constituição de novas empresas em nome de parentes, amigos ou ex-funcionários com o intuito de ocultar os reais sócios e administradores; o registro de funcionários nas empresas optantes pelo Simples Nacional com a finalidade de não recolhimento de Contribuição Previdenciária Patronal - CPP; bem como a diluição do faturamento com a consequente redução no pagamento dos tributos.

Por fim, foi apresentado um comparativo entre o total sonegado naqueles processos administrativos com algumas receitas municipais e estaduais, para demonstração de que o volume da sonegação é gigante e que tais valores deixaram de ser revertidos em investimentos para a população.

O estudo foi de grande valia, pois através dele conseguimos identificar um certo padrão da forma como as empresas estão agindo ilicitamente para se manter na tributação diferenciada, apresentando situações que poderiam impactar no controle e redução das evasões em nosso país.

Em relação as dificuldades encontradas na elaboração do trabalho, a principal limitação foi o fato do site do CARF não possuir um sistema de digitalização integral

dos processos, assim, ficam disponibilizados apenas o acórdão final no site para pesquisa pública.

Como recomendação para futura pesquisa sugere-se o levantamento das exclusões do Simples Nacional por interpostas pessoas agora realizadas pelos Estados e Municípios e os julgamentos em seus respectivos tribunais, para identificação das formas de atuação e montante sonegado.

Sendo assim, que essa monografia traga clareza sobre o impacto sentido por toda a sociedade quando as empresas, mesmo aquelas caracterizadas como pequenas, resolvem infringir as normas legais, sonegando os tributos devidos.

REFERÊNCIAS

- ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. A elisão fiscal como ferramenta para o planejamento tributário. Florianópolis: 2011. **Monografia** (Graduação em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis295994>. Acesso em: 10 out. 2022.
- ABRASEL. **Quase 70% das empresas ativas no país são MEI, divulga Ministério da Economia**. Belo Horizonte, 07 jun. 2022. Disponível em: <https://abrasel.com.br/noticias/noticias/quase-70-das-empresas-ativas-no-pais-sao-mei-divulga-ministerio/>. Acesso em 19 out 2022.
- ACCIOLY, Isabella; OLIVEIRA, Gabriele Esmeraldo de Lucena et al. **A função extrafiscal da tributação**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 24, n. 5958, 24 out. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/64665>. Acesso em: 06 out. 2022.
- ACCO, Magali; PLASTINA, Eduardo Gomes. **Lucro presumido versus simples nacional: um estudo de caso em uma agroindústria**. Porto Alegre: 2018. Artigo (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/197614/001098579.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 04 out 2022.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5.ed. São Paulo: Método, 2011.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10.ed. São Paulo: Editora Método, 2016. Disponível em: <http://ole.uff.br/wp-content/uploads/sites/269/2019/07/Direito-Tribut%C3%A1rio-Esquemalizado-Ricardo-Alexandre-2016.pdf>. Acesso em 04 out 2022.
- ALMEIDA, A. C. **A cabeça do brasileiro**. São Paulo: Record. 2007.
- ALMEIDA, Gildeny Vieira de. **Elisão fiscal – o planejamento tributário como instrumento de gestão empresarial**. Barreiras: 2011. Monografia (Graduação em Administração). Universidade Federal da Bahia. Disponível em: https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/monografia_0.pdf. Acesso em 26 out 2022.
- AMARAL, Gilberto Luiz do. **A Aplicação da Norma Geral Antielisão no Brasil**. Curitiba: Juruá, 2002.
- AMORIM, Paulo. **Simples Nacional: Impostos inclusos dentro do regime para empresas**. Fdr. São Paulo, 23 ago 2021. Disponível em: <https://fdr.com.br/2021/08/23/simples-nacional-impostos-inclusos-dentro-do-regime-para-empresas/> . Acesso em 04 out 2022.
- ANDRADE, M. M. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação**. São Paulo, SP: Atlas, 2010.

ANDRADE, Nielline Conceição de. **Combate à sonegação e justiça fiscal: relação entre os mecanismos de combate à sonegação existentes no Brasil e a implementação de uma efetiva justiça fiscal**. Recife: 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/37369/1/TCC%20completo%20certo%20-%20pdf>. Acesso em 22 set 2022.

BORGES, Lucas Esteves; CHAVES, André Severo. **O uso de interpostas pessoas como causa excludente do Simples Nacional**. Consultor Jurídico: 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-05/borges-chaves-causa-excludente-simples-nacional>. Acesso em: 12 out 2022.

BRANDÃO, Ana Gabriela Guilherme Marques. **O regime de tributação sobre os lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas e seus efeitos: operações de inversão corporativa**. 143 f. 2021. Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo. 2021. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/bitstream/handle/10438/30342/FGV_mestrado%20profissional_FINAL0904_ANA%20GABRIELA.pdf?sequence=5&isAllowed=y. Acesso em: 11 out 2022.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

BRASIL. Lei N.º 4.502 de 30 de novembro de 1964. **Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm>. Acesso em: 08 out 2022.

BRASIL. Lei N.º 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

BRASIL. Lei N.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 12 set 2022.

BRASIL. Lei N.º 9.718 de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm>. Acesso em: 09 out 2022.

BRASIL. Lei N.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm>. Acesso em: 12 out 2022.

CAMPOS, Dejalma de. **A dimensão jurídica do tributo**. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord). O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CAMPOS, F. V. Estudo Comparado sobre a Extinção da Punibilidade e Elementos Fundamentais dos Crimes Tributários: paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil. Monografia produzida por meio de parceria entre o Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT e Receita Federal do Brasil – RFB. Escola de Direito. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas. 2018.

CANUTO, Carina Vial de. Planejamento tributário: um estudo da opção tributária em uma empresa do ramo de construção civil. Belo Horizonte: 2021. Monografia (Pós Graduação em Contabilidade IRFS e Controladoria). Universidade Federal do Minas Gerais. Disponível em:

<https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/36652/1/VERS%C3%83O%20FINAL%20-%20MONOGRAFIA%20CARINA%20VIAL.pdf>. Acesso em: 12 out 2022.

CARVALHO, Guilherme Pilon. A Função Social do Sistema Tributário Nacional em Face dos Princípios da Capacidade Contributiva, Progressividade e Redistribuição de Renda. 2020. Trabalho de Conclusão de Curso. (Graduação em Direito) - Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões. Disponível em: https://www.uricer.edu.br/cursos/arq_trabalhos_usuario/4715.pdf. Acesso em 26 set 2022.

CARF – Ministério da Economia. 2022. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/home> . Acesso em: 16 set 2022.

CASA CIVIL. Mais de 1,3 milhão de empresas são criadas no País, em 2022. São Paulo, 07 jun. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/noticias/2022/junho/mais-de-1-3-milhao-de-empresas-sao-criadas-no-pais-em-2022> . Acesso em 06 out 2022.

CHIZZOTTI, Antônio. **Pesquisa qualitativa em ciências humanas e sociais**. Petrópolis: Vozes, 2006

CLEMENTE, F. Ensaio sobre sonegação fiscal: evidências internacionais e para o Brasil. Minas Gerais: 2016. Pós-graduação em Economia Aplicada, Universidade Federal de Viçosa. Disponível em: <https://www.locus.ufv.br/bitstream/123456789/8839/1/texto%20completo.pdf>. Acesso em 02 out 2022.

COSTA, G da.; MACCARI, E, A.; PESSOA, L, C. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. Revista Direito GV, v.12, n.2, p.345-363, maio/ago.2016. Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/25645/1/PerfilPesquisasSobre.pdf>. Acesso em: 06 out.2022.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book. Disponível em: www.univates.br. Acesso em: 04 out. 2022.

CUNHA, Carlos Renato. O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária. Curitiba, 2020. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade Federal do Paraná.

EBRADI. **O que é tributo e quais suas funções?** São Paulo, 01 nov 2018. Disponível em: <https://wp.ebradi.com.br/coluna-ebradi/o-que-e-tributo-e-quais-suas-funcoes/>. Acesso em 20 set 2022.

Editora Globo, Revista Pequenas Empresas Grandes Negócios. 15 anos do Simples Nacional: 99% das empresas brasileiras optam pelo regime. São Paulo, 13 dez 2021. Disponível em <https://revistapegn.globo.com/empreendedorismo/noticia/2021/12/15-anos-do->

[simples-nacional-99-das-empresas-brasileiras-optam-pelo-regime.html](#). Acesso em 08 out 2022.

ENDEAVOR BRASIL, Relatório de Pesquisa. Tributação e crescimento das empresas no Brasil. 2019/01. Disponível em: https://images.endeavor.org.br/uploads/2019/03/07152736/tributacao_web.pdf?ga=2.34173793.1379281060.1575404673-249813029.1575404673. Acesso em 06 out 2022.

FABRETTI, Láudio Camargo. Contabilidade Tributária. 11. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

FABRETTI, Láudio Camargo. Contabilidade Tributária. 15.ed. São Paulo: Editoras Altas, 2015.

FERREIRA, Enzo Augusto Trombela. **Da elisão a evasão fiscal: os frágeis liames jurídicos que circundam as diferenças na execução dessas práticas**. 2022, 47f. Trabalho de Conclusão de Curso. (Graduação em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Disponível em <https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/bitstream/123456789/3811/1/Enzo%20Augusto%20Trombela%20Ferreira.pdf>. Acesso em 26 set 2022.

FERREIRA, Felipi de Oliveira. Planejamento tributário do simples nacional: um estudo aplicado em uma clínica médica localizada no sul de Santa Catarina. Criciúma, 2018. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis), Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC.

FORTE, S. H. A. C.; DOMINGUES, M. C. S.; OLIVEIRA, O. V. **Uso e percepção de licitude de práticas ilegais ou antiéticas de sobrevivência de micro e pequenas empresas**. Revista Ibero-Americana de Estratégia, v. 14, n. 3, p. 93-109, 2015.

FRANCO, Luciana Viana da Silva. A sonegação fiscal como consequência da alta carga tributária brasileira. Brasília: 2015. Monografia (Pós graduação em Direito Tributário). Instituto Brasiliense de Direito Público. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/1820/1/Monografia_Luciana%20Viana%20da%20Silva%20Franco.pdf. Acesso em: 08 out 2022.

FREGNANI, Debora. **Obrigações acessórias fiscais no âmbito estadual e federal: um estudo aplicado nos regimes de tributação lucro real e presumido. Criciúma: 2016. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis)**. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Disponível em: <http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/4801/1/D%c3%a9bora%20Fregnani.pdf>. Acesso em: 26 out 2022.

GARCIA, Itamar. Lucro Real. Econet Editora. São Paulo, mar 2010. Disponível em: https://www.econeteditora.com.br/boletim_imposto_renda/ir-10/boletim06/irpj_lucro_real.php. Acesso em 08 out 2022.

GIL, A. C. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. 7. ed. Atlas, São Paulo, 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. IRPJ (Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. Brasília, 27 set 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/IRPJ>. Acesso em 12 out 2022.

_____. Compensação de Prejuízo. Brasília, 31 dez 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2021-arquivos/capitulo-x-compensacao-de-prejuizos-2021.pdf>. Acesso em 06 out 2022.

Gurgel, Victor de Assis. **As plataformas digitais e as relações de trabalho: uma nova forma de trabalho, disfarçada de autogestão, no Brasil.** 2021. 125 f.. Dissertação (Direito) - UNIFACS, Salvador, 2021. Disponível em: <https://tede.unifacs.br/bitstream/tede/719/2/DISSERTA%c3%87%c3%83O%20VICTOR%20DE%20ASSIS%20GURGEL.pdf>. Acessado em 18 set 2022.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão fiscal: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo. Saraiva, 1997.

IBPT. Quantidade de normas editadas no Brasil: 33 anos da Constituição Federal de 1988. Paraná, 30 set 2021. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2021/10/IBPT-ESTUDOQUANTIDADEDENORMAS33ANOSDACONSTITUICAO.pdf>. Acesso em 24 set 2022.

_____. Estudo sobre Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras. Paraná, 03 dez 2020. Disponível em: <<drive.google.com/file/d/1YqsYcbFHWBvZo0MZtdTvCAG98cZ3ooaA/view>>. Acesso em 24 set 2022.

JUNIOR, Ricardo. Lucro Presumido: Como funciona suas alíquotas e leis. Rede Jornal Contábil, 20 jan 2020. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/lucro-presumido-como-funciona-suas-aliquotas-e-leis/>. Acesso em 12 out 2022.

_____. Descumprimento de obrigações acessórias gera multa. Rede Jornal Contábil. Minas Gerais, 2019. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/descumprimento-de-obrigacoes-acessorias-gera-multa/>>. Acesso em 06 out 2022.

KARKACHE, Sérgio. Princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor. Curitiba: 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Fundamentos da metodologia científica. 7. Atlas, São Paulo, 2010.

LIMA, Gilmário M. et al. Planejamento de Fiscalização: Fiscalização Vertical em Estabelecimentos Comerciais. Salvador: 2002. Disponível em: http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia_gilmario_luiz_maria_mauricio.pdf. Acesso em 06 out 2022.

LOPES, M, A.; PINTO, E, COSTA da.; TIOSSI, F, M. Simples Nacional: vantagens e desvantagens para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Organizações e

Sociedades, v.6, n.6, p.115-125, jul/dez. 2017. Disponível em:
https://www.researchgate.net/publication/321990721_SIMPLES_NACIONAL_VANTAGENS_E_DESVANTAGENS_PARA_MICROEMPRESAS_E_EMPRESAS_DE_PEQ_UENO_PORTE. Acesso em: 29 set 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Yuri Glauber Barbosa. Tax Planning: um estudo sobre as formas de apuração do imposto de renda: prós e contras para empresas do tipo LTDA. 2021. 65 f. 021. Monografia (Graduação) 1. UFPB/CCJ/DCJ. 2021. Disponível em:
<https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/22489/1/YGBM15072021.pdf>. Acesso em: 11 out 2022.

MARQUES, Vanessa. Quais são as obrigações acessórias do Simples Nacional? Rede Jornal Contábil. Minas Gerais, 2021. Disponível em:
<https://www.jornalcontabil.com.br/quais-sao-as-obrigacoes-acessorias-do-simples-nacional-2/>. Acesso em 06 out 2022.

MARTINS FILHO, Pedro de Almeida. O processo administrativo fiscal no sistema tributário brasileiro e sua eficácia prática no âmbito federal. Brasília: 2011. Monografia (Pós Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas). Instituto Brasiliense de Direito Público. Disponível em:
https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/370/1/Monografia_Pedro%20de%20Almeida%20Martins%20Filho.pdf. Acesso em: 16 out 2022.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. 5º ed, Belém: Cejup, 1997.

MIRANDA, S. M., STUMPF, R. O governo da Fazenda no império português. In Xavier, A. B., Palomo, F., Stumpf, R. (Eds.), Monarquias ibéricas em perspectiva comparada (séculos XVI-XVIII): dinâmicas imperiais e circulação de modelos políticos-administrativos, pp. 325-349. Lisboa: ICS - Imprensa de Ciências Sociais. 2018. Disponível em
<https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/37597/1/ICS_RStumpf_Governo.pdf>. Acesso em: 26 set 2022.

MORAIS, A. B. O mercado de estética no nordeste brasileiro no pós pandemia: Inovações e desafios. 2022. 51 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Finanças) - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2022 Disponível em
<https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/68660/1/2022_tcc_abmorais.pdf>. Acesso em: 26 set 2022.

MOTTA, Gabriela Cristina; CARVALHO, Maria de Lourdes Monteiro. Análise Das Vantagens e Desvantagens Pela Opção De Tributação Simples Nacional Da Empresa Alfa Ltda. João Monlevade: 2016. Disponível em:
<https://dspace.doctum.edu.br/bitstream/123456789/3084/1/ANÁLISE%20DAS%20VANTAGENS%20E%20DESVANTAGENS%20PELA%20OPÇÃO%20DE.pdf>. Acesso em: 04 out 2022.

NASCIMENTO, Marcos Venicius. Regime de tributação do simples nacional e o efeito limitador no crescimento das empresas. São Paulo: 2022. Dissertação (Mestre em Economia). Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/32711/TESE%20MARCOS%20VENICIUS%20NASCIMENTO%20-%20FGV%20-%20MPE%20-%202009.2022%20-%20ORIENTADOR%20PROF%20ENLINSON%20MATTOS.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 26 out 2022.

NAYLOR, Carlos Mauro. Fundamentos constitucionais do Simples Nacional, Jus Navigandi, ano 13, n 1848, 23 jul. 2008. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/11529/fundamentos-constitucionais-do-simples-nacional>. Acesso em: 20 set 2022.

NOGUEIRA, Barbosa Ruy. Curso de direito tributário. 14ª. Edição. São Paulo: 1995.

NUNES, Allan Titonelli. O caminho oculto da sonegação no Brasil: causas, consequências e propostas. Rio de Janeiro: 2020. Dissertação (Mestrado em Administração Pública), Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: [https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29799/2020-08-26_\[REVISADO%20FINAL-ABNT\]_Dissertacao-sonega%C3%A7%C3%A3o-Allan-FGV.pdf?sequence=3](https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29799/2020-08-26_[REVISADO%20FINAL-ABNT]_Dissertacao-sonega%C3%A7%C3%A3o-Allan-FGV.pdf?sequence=3). Acesso em: 29 set 2022.

OLIVEIRA, Luís Martins et. al. Manual de contabilidade tributária. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ONZI, Sidineia Maria Delai. Diagnóstico dos acórdãos do CARF acerca do ágio em operações de reestruturação societária: uma análise dos fundamentos adotados no período de 2012 a 2017. Florianópolis: 2019. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/214679/PPGC0203-D.pdf?sequence=-1&isAllowed=y>. Acesso em: 12 out 2022.

PAIVA, Paulo Alves da Silva. **Sanções políticas tributárias no direito brasileiro: uma reconstrução histórico-conceitual e análise de validade.** 2020. Tese (Doutorado em Direito) - Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento, Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2020. Disponível em <https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/prefix/15083/1/61600186.pdf>. Acesso em: 18 set 2022.

PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. As micro e pequenas empresas como propulsoras do desenvolvimento econômico e social – contribuição para o incremento das atividades econômicas no âmbito do MERCOSUL. Revista de Direito Mercantil, industrial, econômico e financeiro. São Paulo: Malheiros, n. 124, ano XL, out. dez. 2001, p. 183-198.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 6ª Edição rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PÊGAS, PAULO HENRIQUE. Manual de contabilidade tributária. 4.ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006.

PÊGAS, Paulo Henrique. Manual de Contabilidade Tributária. 9. ed. São Paulo: ed. Atlas. Disponível em: www.univates.br. Acesso em: 08 out. 2022.

PINHEIRO, G. J., & Cunha, L. R. S. (2003). A importância da auditoria na detecção de fraudes. Contab. Vista & Revista, 14, 31–47. Disponível em: http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/arquivos/publicacoes/publicacao_11.pdf. Acesso em: 12 out 2022.

POMPEU, Plauto Rino. Sonegação fiscal e mero inadimplemento tributário: uma distinção que se faz fundamental. Estudos de Direito Tributário, volume VII. Belo Horizonte: Poesias Escolhidas Editora, 1ª Ed. 2015.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. Metodologia do Trabalho Científico: métodos e técnica da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2009.

REDAÇÃO RBA. Sonegação custa ao país sete vezes mais que a corrupção, diz pesquisador. São Paulo, 23 mar. 2017. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/seminariosfolha/2017/10/1924227-atual-sistema-tributario-brasileiro-e-injustica-brutal-diz-especialista.shtml>. Acesso em: 10 out. 2022.

RFB – Receita Federal do Brasil. 2022. Disponível em: < <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Aplicacoes/ATBHE/estatisticasS inac.app/EstatisticasEventosMes.aspx?anoConsulta=>>. Acesso em: 13 out 2022.

RIBEIRO JUNIOR, Geraldo Roberto., JOÃO, Pujals. Auditoria Integrada do Simples Nacional: O Que Muda com o Sefisc - Sistema Eletrônico Único de Fiscalização. 2ª ed. Atlas, 2015.

RIBEIRO, Matheus. Site Contábil. Obrigações acessórias federais: Conheça todas e veja os prazos de envio. São Paulo, 25 mar 2022. Disponível em: https://www.sitecontabil.com.br/noticias_empresariais/ler/informacao---obrigacoes-acessorias-federais--conheca-todas-e-veja-os-prazos-de-envio. Acesso em 02 out 2022.

RODRIGUES, Ana Luiza. Conheça os impostos federais, estaduais e municipais. Jornal Contabil, São Paulo, 02 set 2021. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/conheca-os-impostos-federais-estaduais-e-municipais/>. Acesso em 09 out 2022.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz et al. IRPJ/ CSLL 2007: Manual do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido: ano calendário 2007: lucro real, lucro presumido, lucro a. São Paulo: IOB Thomson, 2007.

RODRIGUEZ JUNIOR, José Carlos. CONUBE Contabilidade. Você sabe a diferença entre tributos, impostos, taxas e outros conceitos? São Paulo, 16 mar 2021. Disponível em: <https://conube.com.br/blog/tributos-impostos-e-taxas/>. Acesso em 12 out 2022.

SÁ, A. L. (2011). Perícia contábil. 10. ed., rev. ampl. São Paulo: Atlas.

SANDI, Maicon. O impacto do planejamento tributário na lucratividade de um supermercado de pequeno porte. Caxias do Sul: 2011. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade de Caxias do Sul.

SANTIAGO, Silas. Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTOS, Adiléia Ribeiro; OLIVEIRA, Rúbia Carla Mendes de. Planejamento tributário com ênfase em empresas optantes pelo lucro real. In: XVIII Congresso Nacional de Contabilidade, Gramado/RS: 2008.

SANTOS, Iara Dias dos. Os contratos dos dízimos da Bahia setecentista: economia, sociedade e fiscalidade (c.1724 - c.1770). São Paulo: 2018, 119f. Dissertação (Mestrado em Filosofia) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas. 2018. Disponível em https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8137/tde-30112018-114735/publico/2018_IaraDiasDosSantos_VCorr.pdf. Acesso em: 26 set 2022.

SANTOS, Rubiana Muniz dos. Algumas considerações sobre o planejamento tributário: análise de uma micro empresa prestadora de serviços médicos em Ituiutaba/MG. Minas Gerais: 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/23826/3/AlgumasConsideracoesPlanejamento.pdf>. Acesso em 12 out 2022.

SASSO, Isaura Moacle Patrocínio. Simples nacional versus lucro presumido: um estudo de caso em uma empresa de prestação de serviços. Juiz de Fora: 2019. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis), Faculdades Doctum Juiz de Fora. Disponível em: <https://dspace.doctum.edu.br/bitstream/123456789/3031/1/SIMPLES%20NACIONAL%20versus%20LUCRO%20PRESUMIDO.pdf>. Acesso em: 08 out 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, ISBN 978-85-02-16120-7, item 4.3 – capítulo III, e-book.

_____. Direito tributário, São Paulo: Saraiva jur, 2021.

SEVERINO, Márcio Monteiro. O princípio da vedação ao confisco tributário no sistema jurídico brasileiro. 2018, 38f. Trabalho de Conclusão de Curso. (Graduação em Direito) - Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões. Disponível em <https://www.uricer.edu.br/cursos/arq_trabalhos_usuario/4099.pdf> . Acesso em 26 set 2022.

SILVA, Fernanda Azevedo da. Carga tributária e seus impactos nas pequenas empresas. Rio de Janeiro: 2014. Monografia (Especialização em Gestão e Planejamento Tributário). Disponível em: http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/K228177.pdf. Acesso em 03 out 2022.

SILVA, Ramon Ramos. Planejamento tributário: Lucro presumido x simples nacional, para micros e pequenas empresas dos ramos: comércio, indústria e prestação de serviços. Florianópolis: 2009. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis291376.pdf>. Acesso em 06 out 2022.

SINPROFAZ. Quanto custa o Brasil. São Paulo, 2022. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/>. Acesso em 06 out 2022.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. Revista de Economia Contemporânea, Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, p. 555-581, dezembro, 2005.

SOTTO, Débora. Tributação da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP). São Paulo: Quartier Latin, 2007.

STUDIO FISCAL. Regime de tributação – Lucro Presumido. São Paulo, 25 mar 2015. Disponível em: <https://studiofiscal.jusbrasil.com.br/artigos/176634855/regime-de-tributacao-lucro-presumido>. Acesso em 06 out 2022.

TEIXEIRA, Marcos Vinicius Assunção. Crime de sonegação fiscal: impactos para o Estado brasileiro. Juiz de Fora: 2020. Universidade Federal de Juiz de Fora. Disponível em: <https://repositorio.ufjf.br/jspui/bitstream/ufjf/12874/1/marcosviniciusassuncaoteixeira.pdf>. Acesso em: 26 out 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. Introdução à pesquisa em Ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987

VAZ, Carlos. Evasão tributária. Rio de Janeiro: Forense, 1987. xii, 205 p.

XAVIER, André Gustavo de Sena. A ordem econômica na Constituição Federal de 1988 e o tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte. São Paulo: 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo.

YIN, Robert K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. Regimes de tributação federal. 7.ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2009. 259p.