

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
CURSO DE DIREITO

JOSÉ AUGUSTO DAS CHAGAS NETO

TRIBUTAÇÃO DE RENDA E PEJOTIZAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: a
pejotização como possibilidade jurídica legítima ou forma de elusão fiscal?

Recife
2020

JOSÉ AUGUSTO DAS CHAGAS NETO

**TRIBUTAÇÃO DE RENDA E PEJOTIZAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: a
pejotização como possibilidade jurídica legítima ou forma de elusão fiscal?**

Monografia apresentada à Faculdade Damas da
Instrução Cristã como requisito parcial para obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Leonardo Monteiro Crespo de
Almeida

Recife

2020

Ficha catalográfica
Elaborada pela biblioteca da Faculdade Damas da Instrução Cristã

C433t Chagas Neto, José Augusto das.
Tributação de renda e pejetização em matéria tributária: a pejetização como possibilidade jurídica legítima ou forma de elusão fiscal? / José Augusto das Chagas Neto. – Recife, 2020.
46 f. : il.

Orientador: Prof. Dr. Leonardo Monteiro Crespo de Almeida.
Trabalho de conclusão de curso (Monografia – Direito) –
Faculdade Damas da Instrução Cristã, 2020.
Inclui bibliografia

1. Pejetização. 2. Tributação de renda. 3. Elusão fiscal. I.
Almeida, Leonardo Monteiro Crespo de. II. Faculdade Damas da
Instrução Cristã. III. Título.

34 CDU (22. ed.)

FADIC (2020.1-296)

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ

CURSO DE DIREITO

JOSÉ AUGUSTO DAS CHAGAS NETO

TRIBUTAÇÃO DE RENDA E PEJOTIZAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: a
pejotização como possibilidade jurídica legítima ou forma de elusão fiscal?

Defesa Pública em Recife, _____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA:

Presidente:

Examinador(a)

À minha mãe, Célia, grande incentivadora e apoiadora dos meus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço acima de tudo a Deus, de quem procede tudo de bom que recebemos.

Ao professor André Felipe Canuto que me orientou no início desta pesquisa e muito contribuiu com sua elaboração.

Aos professores do curso de Direito da Faculdade Damas, em especial: Leonardo Monteiro, meu orientador nesta monografia, por todo apoio e colaboração; Ricardo Silva, professor de orientação monográfica, pelo auxílio no desenvolvimento deste trabalho; Renata Andrade, quem muito agregou à minha jornada acadêmica, orientando-me em grupo de pesquisa e monitoria.

Em meu período na graduação tive a oportunidade de trabalhar em dois locais que contribuíram bastante para meu interesse no direito tributário e estima ao serviço público, com pessoas excelentes com quem aprendi bastante, não apenas sobre direito. Por isso, agradeço: aos amigos da Secretaria da Fazenda de Pernambuco, especialmente, Alberto Falcão, Glaura Vilar, José Harlan, Maria Joseli, Nilo Otaviano e os demais da Superintendência Jurídica da Fazenda; aos meus supervisores na Procuradoria da Fazenda Nacional, Bruno Dias, Viviane Vasconcelos e, em particular, à Raíssa Maggi, grande incentivadora para minha evolução profissional e pessoal, que, com sua generosidade e disposição, revisou minha monografia.

Por fim, agradeço às minhas colegas de turma, parceiras em toda jornada da graduação: Alzira Gomes, Amanda Carvalho, Anna Carollina, Gleice Gomes.

“[...] Se a pobreza não é resultado da falta de recursos ou oportunidades, mas de instituições e governos precários e de política corrupta, doar dinheiro para países pobres – em particular a governos de países pobres – provavelmente irá perpetuar e prolongar a pobreza, e não eliminá-la.”

Angus Deaton

RESUMO

A pejetização é utilizada por indivíduos de alta renda que optam por receber suas remunerações do trabalho mediante pessoas jurídicas, a fim de obter uma menor tributação de seus rendimentos. Isso causa uma grave distorção tributária, pois resulta no comprometimento do princípio da isonomia, considerando as diferentes cargas tributárias suportadas pelos contribuintes quando aderem aos sistemas simplificados de tributação, muitas vezes realizando a mesma atividade profissional e auferindo renda bruta mensal idêntica. Nesse sentido, a pesquisa objetivou compreender como o fenômeno da pejetização pode comprometer a isonomia ou igualdade tributária. A hipótese inicial considerou que a aplicação do princípio da realidade econômica no direito tributário solucionaria a distorção resultante da pejetização, dado que esse instrumento utilizado por alguns contribuintes no intuito de diminuir o ônus tributário suportado se caracterizaria como um desvio do propósito normativo. Foi realizada uma revisão de literatura tendo como fio condutor o fenômeno social e jurídico da pejetização no que diz respeito a aspectos fiscais, sendo a pesquisa do tipo descritiva quanto aos objetivos e valendo-se para isso de uma abordagem qualitativa e do método analítico dedutivo. A hipótese inicial foi parcialmente confirmada, pois a aplicação do princípio da realidade econômica como solução de distorções criadas a partir da divergência entre a substância e a forma consegue alcançar apenas a pejetização abusiva, isto é, quando utilizada para camuflar uma relação de emprego, o que não ocorre, por exemplo, quando em sua utilização por profissionais liberais.

Palavras-chave: Pejetização. Tributação de renda. Elusão fiscal.

ABSTRACT

“Pejotização” is used by high-income individuals who choose to receive their remuneration from work through legal entities, in order to obtain a lower taxation of their income. This causes a serious tax distortion, as it results in the compromise of the principle of isonomy, considering the different tax burdens borne by taxpayers when they adhere to simplified taxation systems, often performing the same professional activity and earning identical gross monthly income. In this sense, the research aimed to understand how the phenomenon of pejotization can compromise tax equality or equality. The initial hypothesis considered that the application of the principle of economic reality in tax law would solve the distortion resulting from pejotization, given that this instrument used by some taxpayers in order to reduce the tax burden borne would be characterized as a deviation from the normative purpose. A literature review was carried out with the social and legal phenomenon of pejotization in relation to fiscal aspects as a guiding thread, the research being descriptive in terms of objectives and using a qualitative approach and the deductive analytical method. The initial hypothesis was partially confirmed, since the application of the principle of economic reality as a solution to distortions created from the divergence between substance and form can only reach abusive pejotization, that is, when used to disguise an employment relationship, the which does not occur, for example, when used by professionals.

Keywords: Pejotização. Income taxation. Tax avoidance.

SÚMARIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	PRINCIPIO DA ISONOMIA E TRIBUTAÇÃO.....	12
2.1	Uma incursão pela desigualdade brasileira.....	15
3	PEJOTIZAÇÃO, FATORES E REFLEXOS.....	18
3.1	Os regimes simplificados de tributação no Brasil associados a outros fatores.....	19
4	A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS RELACIONADAS À PEJOTIZAÇÃO	28
5	CONCLUSÃO	41
	REFERÊNCIAS	44

1 INTRODUÇÃO

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), no ano de 2018, o rendimento médio do grupo de 1% mais rico da população nacional, aqueles com maiores rendimentos, era 33,8 vezes maior que a renda média de metade daqueles com menores rendimentos. Entre os diversos fatores que contribuem para estabilidade nesse cenário, destaca-se o sistema tributário regressivo, que reforça a desigualdade ao se apoiar de forma preponderante na tributação de bens e serviços, enquanto os tributos que incidem sobre a renda e patrimônio possuem uma modesta fatia da arrecadação total.

Outrossim, o Brasil permanece entre as sociedades mais desiguais do mundo, com uma grande concentração de renda no topo da pirâmide redistributiva, e a pejetização contribui para manutenção desse cenário, considerando sua utilização por indivíduos de alta renda que optam por receber suas remunerações do trabalho mediante pessoas jurídicas, com fim de obter uma menor tributação de seus rendimentos.

Embora a pejetização seja utilizada por empregados que não possuem renda elevada, é exigida por seus empregadores quando da realização da atividade laboral, formalmente, mediante uma pessoa jurídica, no intuito de reduzir os custos tributários da relação de emprego, acarretando em uma maior fragilização desse empregado que agora não conta com o amparo celetista para lhe proporcionar auxílios e proteções.

Para os indivíduos de alta renda, que será objeto de mais atenção neste trabalho, a pejetização ocorre por estratégia, isto é, aquele empregado que dispõe de um alto padrão de renda, bastante acima da média, e que por isso mesmo pode se beneficiar amplamente desse tipo de artifício. Esses indivíduos na maioria das vezes dado a seu grau de instrução e posição que ocupam dentro de empresas não são trabalhadores em posição de vulnerabilidade e visualizam a pejetização como opção mais benéfica a suas pretensões econômicas.

Nesse cenário, a pejetização é estimulada, primordialmente, por dois fatores: a) a tributação sobre a folha de pagamento das empresas, calculada sobre todo o salário do empregado, inclusive, sobre a parte que excede o limite máximo do salário de contribuição que, ao mesmo tempo, é o limite para o valor dos benefícios; b) o tratamento tributário mais favorável dispensado em favor das pessoas jurídicas com relação ao imposto de renda, quando essas aderem aos regimes do simples e do lucro presumido.

Esses fatores servem de estímulo para que rendas provenientes do trabalho se camuflem, não sendo tributadas como tal. Na prática, um indivíduo que recebe sua remuneração por meio de uma pessoa jurídica, paga bem menos tributo que aquele que tenha

permanecido como empregado registrado, mesmo que esses desempenhem atividades idênticas.

Ocorre que essa prática resulta no comprometimento do princípio da isonomia tributária, considerando que as pessoas físicas ficam sujeitas a um maior ônus da tributação, fato que não se harmonizaria com os preceitos da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) de 1988, no qual revela a igualdade como um valor que deve ser observado nas relações tributárias.

Dessa forma, faz-se necessário investigar o fenômeno da pejetização no Brasil, visto que a contínua busca pela isonomia, princípio programático previsto constitucionalmente, auxiliaria na atenuação da desigualdade de renda.

A partir do cenário apresentado, surge o problema a ser investigado: seria possível limitar os benefícios tributários obtidos com a pejetização com o fim de atender ao princípio da isonomia tributária?

A hipótese aqui apresentada considera que as normas jurídicas de tributário precisam sempre estar alinhadas com a realidade econômica contemporânea a qual pretende intervir, o que a doutrina reconhece como princípio da realidade econômica no direito tributário. Assim, a aplicação desse princípio solucionaria a distorção isonômica resultante da pejetização, dado que esse instrumento utilizado por alguns contribuintes no intuito de diminuir o ônus tributário suportado se caracterizaria como um desvio do propósito normativo.

O objetivo geral a ser atingido com este trabalho é compreender como o fenômeno da pejetização pode comprometer a isonomia ou igualdade tributária. Especificamente buscase: analisar o conteúdo do princípio da isonomia no campo tributário; esclarecer quais os fatores que favorecem a arbitragem de rendas do trabalho pelo capital mediante a pejetização; investigar de que maneira uma compreensão mais abrangente das normas tributárias, mediante o princípio da realidade econômica, pode vir a sanar os problemas e desafios a uma efetivação do princípio da isonomia tributária em relação à pejetização.

Para tanto, será feita uma revisão de literatura tendo como fio condutor o fenômeno social e jurídico da pejetização no que diz respeito a aspectos fiscais, sendo a pesquisa do tipo descritiva quanto aos objetivos e valendo-se para isso de uma abordagem qualitativa e do método analítico dedutivo.

O trabalho foi desenvolvido em três capítulos. O primeiro expôs o conteúdo do princípio da isonomia com ênfase no direito tributário, bem como a tributação reforçaria a desigualdade de renda no contexto social brasileiro.

No segundo capítulo, examinou como a pejetização compromete o princípio da isonomia e ajuda a reforçar ainda mais o cenário de desigualdade. Para isso, apresentou uma visão geral dos regimes especiais de tributação mais utilizados, o Lucro Presumido e o SIMPLES, e outros fatores que associados possibilitam aos indivíduos diferentes cargas tributárias.

Por fim, investigou-se de que maneira uma compreensão mais abrangente das normas tributárias, mediante o princípio da realidade econômica, pode vir a sanar os problemas e desafios a uma efetivação do princípio da isonomia tributária em relação à pejetização. Para isso, são apresentados os antecedentes e o conteúdo do princípio da realidade econômica no direito tributário, esclarecendo seu surgimento como instrumento para solução de distorções criadas pelas formas jurídicas escolhidas pelos contribuintes e a realidade econômica subjacente, para em seguida questionar sua possível aplicação a pejetização.

2 PRINCIPIO DA ISONOMIA E TRIBUTAÇÃO

Os princípios constitucionais sempre possuem em sua formação um elemento axiológico. Surgem como consequências dos valores presentes em dada sociedade. No direito as normas jurídicas estão sempre impregnadas de valor, embora a intensidade desse elemento possa variar de norma para norma. Quando presente em maior grau em um texto normativo é capaz de influenciar e conformar a elaboração e interpretação de outras normas presentes no ordenamento jurídico (CARVALHO, 2019).

Dispõe Paulo de Barros Carvalho que em Direito o termo “princípio” possui pelo menos quatro acepções, são elas:

[...] a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma (IBIDEM, p. 176).

Com efeito, além de representar normas jurídicas com expressiva carga axiológica que, por conta disso, conformam outras normas, o termo também é empregado quando, diante de normas que fixam critérios objetivos relevantes, ainda para denotar o valor em si, desassociado da estrutura a que se vincula, bem como o limite objetivo sem a consideração da norma.

Nesse sentido, para Carvalho (2019, p. 180), “os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas”.

No ordenamento jurídico brasileiro possui relevância o princípio da igualdade ou isonomia, expresso no art. 5º, *caput*, da CRFB/88, dado que uma República funda-se na igualdade de todos os cidadãos perante a lei (COELHO, 2020). Nesse sentido, para Coelho, comentando Carrazza:

[...] a República é o regime político no qual os governantes não geram coisa própria, pelo contrário, administram patrimônio alheio, pertencente ao povo que eles representam – Republica est res populi, consoante afirmava Cícero. Aliás, justamente pelo fato de os governantes serem mandatários de toda a coletividade, cujos membros gozam de plena igualdade política, é que se incompatibiliza com o regime em questão o favorecimento de certas pessoas ou classes (IBIDEM, p. 34).

Outrossim, enquanto valor, esse princípio em razão da sua plasticidade, distingue-se ao se amoldar nos diversos campos de incidência material das regras jurídicas, o que dificulta a determinação do seu conteúdo (CARVALHO, 2019).

Na seara tributária esse valor se revela a partir da vedação ao tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, proibida qualquer distinção, consoante o art. 150, II, da CRFB/88.

Essa igualdade não fica adstrita apenas ao aspecto formal ou perante a lei, mas também material, isto é, o que é essencialmente igual seja tributado igualmente, e o que é essencialmente desigual seja tributado desigualmente na medida dessa desigualdade (COELHO; BORBA, 2017).

Ademais, o art. 145, §1º, da CRFB/88, aduz que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Embora o dispositivo se refira apenas aos impostos, o entendimento majoritário é no sentido de que o princípio da capacidade contributiva é aplicável às demais espécies de tributos.

Caracterizando-se ainda por ser “um princípio programático indicando que deve ser atribuída a cada um, em concreto, uma carga fiscal de tal forma mensurada que se torne compatível com a carga fiscal atribuída aos demais outros contribuintes que se encontrem em situação equivalente” (IBIDEM, p. 409).

Consoante Coelho (2020), faz-se oportuno ressaltar a distinção entre capacidade econômica objetiva e subjetiva. Aquela condiciona o legislador a escolher como hipóteses de incidência dos tributos apenas os fatos que sejam indicadores de capacidade econômica, ou seja, é uma aptidão abstrata e em tese de um indivíduo contribuir com o gasto público que considera os indícios de riqueza.

Por outro lado, a capacidade econômica subjetiva é a concreta e real aptidão de um indivíduo pagar determinado tributo, isso porque para aferição dessa aptidão são levados em consideração despesas essenciais a sua sobrevivência digna, tais como: alimentação, saúde, educação (COELHO, 2020).

Carrazza (2013, p.101-102) compreende que a Constituição adotou a capacidade contributiva objetiva, pois não se refere às condições econômicas reais do contribuinte individualmente considerado, mas as suas manifestações objetivas de riqueza. Isto é, fatos-signos presuntivos de riqueza (possuir carro, um imóvel etc), que geram a presunção que quem os possui tem riqueza suficiente para pagar o imposto.

Isso porque é irrelevante para o Fisco se o indivíduo que praticar o fato imponible do imposto não reúne por razões pessoais (exemplo: estar desempregado) condições de arcar com o ônus tributário. Ilustrativo é o exemplo formulado pelo autor:

[...] atualmente, muitos *shopping centers*, para estimular as vendas, estão sorteando, entre seus clientes, automóveis de alto luxo. Vamos admitir que o contemplado seja um jovem de dezoito anos, que ainda não tem economia própria. Acaso poderá eximir-se do pagamento do IPVA cabível, demonstrando que não tem capacidade econômica? É evidente que não. Ele terá que encontrar um meio de pagar o imposto ou sofrerá as consequências de seu inadimplemento, podendo, até mesmo, perder o veículo (IBIDEM, p. 102).

Acontece que nos impostos sobre a propriedade, a exemplo do IPVA e IPTU, a capacidade contributiva se revela com o próprio bem, considerando que a riqueza não é revelada apenas em moeda, contudo, através do patrimônio como um todo (IBIDEM).

Por outro lado, há tributos em que sua configuração permite auferir a capacidade contributiva do indivíduo de forma subjetiva, por exemplo, o Imposto de Renda, que, embora no primeiro momento seja graduada a tributação mediante faixas de rendimentos objetivas, no ajuste anual do imposto, é possível deduzir diversas despesas pessoais, autorizadas por lei, em atendimento ao princípio da pessoalidade.

A capacidade contributiva materializa o princípio da igualdade na esfera tributária, pois igualdade em termos tributários nada mais seria que igualdade em condições iguais de capacidade contributiva (COELHO, 2020). Com efeito:

[...] no modelo da CF/88 o prestígio da capacidade contributiva como princípio tributário explícito aponta haver quebra de isonomia também quando o tributo não é exigido de alguém que manifestou a capacidade contributiva contemplada na lei. Daí os dois sentidos que podem ser extraídos do artigo 150, II da CF/88: (i) como proibição de exigências discriminatórias e (ii) como proibição de não exigir o tributo de todos que se encontrem em situação equivalente (GRECO, 2011, p.15).

Depreende-se que isonomia é um valor que deve ser observado no campo tributário, em sentido positivo e negativo, servindo como baliza a atuação legislativa e jurisdicional no intuito de reprimir a tributação perversa, que em muitas oportunidades se configuram como privilégios para alguns.

Entretanto, o resultado final do sistema tributário brasileiro produz uma maior desigualdade de renda entre as pessoas, ou seja, proporcionalmente, a carga tributária suportada pelos mais pobres é superior àquela que os mais ricos suportam, pelos fatores que passaremos a comentar a seguir.

2.1 Uma incursão pela desigualdade brasileira

O Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, de acordo com o Relatório da OXFAM Brasil (2018), quando comparado com outros países dos quais se tem dados recentes disponíveis, no tocante à renda do grupo de 1% mais ricos. Nessa classificação, o Brasil que concentra 28% da renda produzida no país ficou atrás apenas do Qatar com 29% neste índice.

Segundo o mesmo relatório, o Brasil ocupa a 9ª posição em termos de desigualdade auferida pelo coeficiente de Gini, índice que mede a desigualdade de renda do país, quando comparado com outros 189 países.

Registra-se ainda que: “Desde 2002, o índice de Gini da renda familiar per capita, medido pelas Pesquisas Nacionais por Amostra de Domicílio (PNAD), tem sistematicamente caído de um ano para outro, o que não foi observado entre 2016 e 2017” (OXFAM, p. 15, 2018), apontando para uma estabilidade da desigualdade, da qual a crise econômica nesse período possui sua parcela de responsabilidade.

Embora Medeiros, Souza e Castro (2014) tenham observado indícios que uma tendência dessas pesquisas é subestimar a desigualdade de renda, ao passo que não auferem de forma eficaz as rendas dos mais ricos, que não dizem de fato quanto ganham.

Nesta ocasião, ao combinar os dados levantados por essas pesquisas domiciliares com os dados tributários, diga-se das Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Física, que podem captar de forma mais assertiva os rendimentos no topo da distribuição, surgiram evidências que a desigualdade no Brasil é mais alta do que se tinha conhecimento, além de ter permanecido estável no período entre 2006 e 2012, apontando, portanto, para uma estabilidade na concentração de renda no topo há muitos anos.

Nessa senda, na recente divulgada PNAD 2018, o IBGE (2019) apurou que os rendimentos mensais médios do 1% mais rico foram 33,8 vezes maior que aqueles dos 50% mais pobres, dessa forma, se forem levados em conta os dados tributários essa diferença pode ser bastante superior.

Outro dado que ilustra a desigualdade de renda no Brasil é que o grupo dos 20% mais pobres (cerca de 42 milhões de pessoas) tem renda média levemente superior aos dos 15% mais pobres de Uganda, um dos países mais pobres do mundo e que possuía o PIB per capita equivalente a 15% do PIB brasileiro em 2018 (NERY, 2019). Com efeito: “Quando falamos nos quintis ou nos 20% mais pobres, frequentemente não fica claro do que estamos

falando. Existe uma Uganda no Brasil, uma multidão equivalente à população do país africano que tem renda média próxima à daquele país” (IBIDEM, p.1).

Em contrapartida, o grupo dos 20% mais ricos do Brasil é comparável à Espanha, embora com uma renda média um pouco superior e uma população ligeiramente menor (IBIDEM). No Brasil, foi apurado na PNAD 2018 que:

A razão de 33,8 vezes o rendimento da metade da população com os menores rendimentos em 2018 foi a maior de toda a série da pesquisa. Esse indicador mostrou trajetória de redução de 2013 (31,3 vezes) até 2016 (30,5 vezes), a partir de quando voltou a crescer, alcançando 31,2 vezes em 2017 (IBGE, 2019, p. 8).

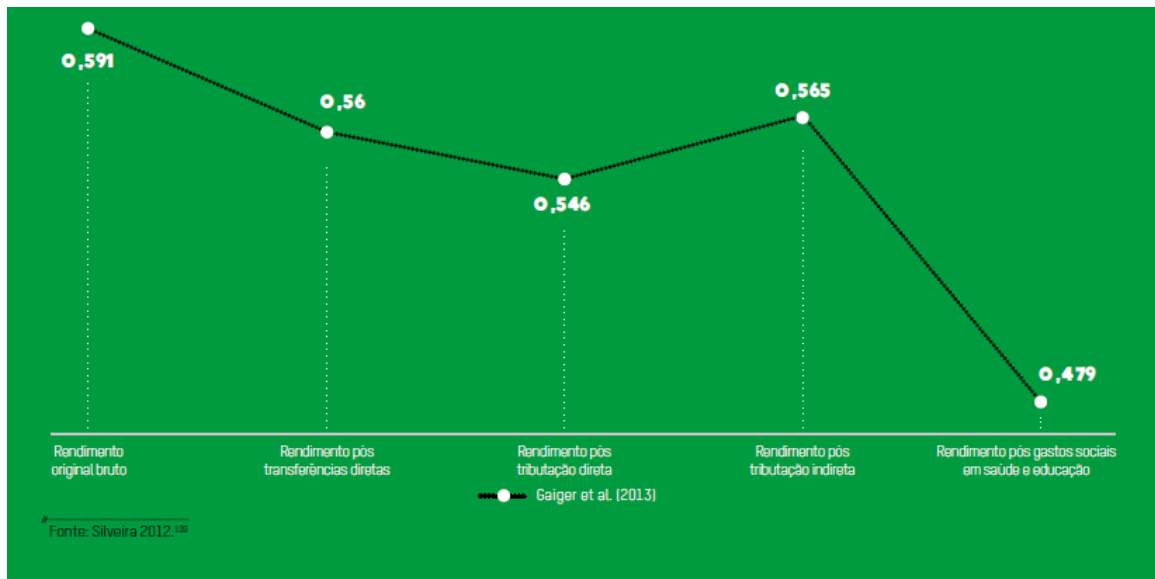
O dado mais preocupante trazido por essa pesquisa é que a renda da população dos 30% mais pobres regrediu, enquanto a renda do grupo mais rico aumentou, sendo que o grupo que obteve melhor desempenho foi o do 1% mais rico. O que nos leva a conclusão que além de ter parado de desconcentrar riqueza, o país viu os números da pobreza aumentarem, seguindo na contramão do que era esperado.

O sistema tributário reforça essa desigualdade ao se apoiar de forma preponderante nos tributos indiretos que correspondem a quase 50% da arrecadação, sobretudo, na tributação de bens e serviços, onde ocorre a repercussão tributária que é quando o ônus da tributação é repassado ao consumidor final. Com efeito:

Nos impostos que percutem (chamados de “indiretos” ou de “mercado”) entra em cena o contribuinte de fato, diferente do de jure, e a capacidade contributiva realiza-se imperfeitamente. É o caso das alíquotas menos gravosas do IPI e do ICMS. Supõe-se que os de menor renda (contribuintes de fato) consomem artigos necessários tão somente a uma existência sofrida, e, por isso, as alíquotas são reduzidas, ou mesmo isenções são dadas. Ocorre que tanto compra feijão José da Silva quanto Ermírio de Moraes, com o rico industrial se beneficiando dos favores pensados para José. Em compensação, José não consome champanha ou caviar, cujas alíquotas são altas... (COELHO, 2020, p.54).

Por realizar a capacidade contributiva imperfeitamente, que não ocorre quando a tributação direta prepondera, essa tributação regressiva termina por reforçar a desigualdade ao longo do tempo. Esclarecedor, acerca disso, é o gráfico produzido pela OXFAM (2018), colacionado abaixo.

Figura 1: Brasil – Impacto da tributação e do gasto social no coeficiente de Gini de Renda – 2013



Fonte: (OXFAM, 2018).

Sucedo que, após a aplicação da tributação indireta sobre a renda da população, ocorre um aumento no coeficiente de Gini, levando a um impacto negativo sobre a desigualdade, impedindo uma maior progressividade do sistema tributário.

“Nos países desenvolvidos a arrecadação do Imposto Sobre a Renda Pessoal representa 8,4% do produto interno bruto (PIB), cerca da quarta parte de toda a carga fiscal (34,8% do PIB)” (BARREIX, 2012, p. 173). No Brasil, o IRPF representa cerca de 2,5% do PIB, enquanto o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ 1,7 % do PIB (OXFAM, 2018). Totalizando juntos 4,2 % do PIB.

Barreix (2012) aponta que nos países latino-americanos se verifica uma progressividade formal exagerada, fazendo com que poucos indivíduos sejam efetivos contribuintes desse imposto e que algumas práticas contribuem para esse resultado, são elas: as configurações das alíquotas e faixas de rendimentos; a generosidade de deduções e benefícios fiscais; o tratamento privilegiado conferido aos rendimentos do capital; além da evasão fiscal.

Mas também é preciso considerar que os países da OCDE possuem estruturas e instituições sociais que facilitam a apuração do tributo, além de a renda per capita excedente

destes países ser bem superior às aquelas encontradas na América Latina, o que pode justificar a necessidade de os países latino-americanos recorrerem à tributação indireta.

Em conclusão tem-se que o sistema tributário brasileiro se apoia de forma preponderante na tributação indireta, o que não é o mais adequado em termos redistributivos, pois esse tipo de tributação afere imperfeitamente a capacidade contributiva. Nesse cenário de baixa tributação de renda, a pejetização como estratégia do contribuinte de alta renda para pagar menos tributos ajuda a tornar a tributação ainda mais injusta, conforme a seguir será apresentado.

3 PEJOTIZAÇÃO, FATORES E REFLEXOS.

Inicialmente, ressalta-se que o propósito dessa pesquisa é apresentar a pejetização como um artifício de certo segmento de contribuintes - indivíduos de alta renda - com um propósito estratégico bem definido, o menor pagamento dos tributos.

Melhor dizendo, indivíduos de alta renda optam por receber suas remunerações do trabalho mediante pessoas jurídicas, com o intuito de obter uma menor tributação de seus rendimentos. As rendas auferidas com o trabalho passam assim a ser tratadas como se fossem provenientes do capital.

Em razão disso, indivíduos de alta renda, camuflados de empresários, pagam bem menos tributos que empregados, realizando atividades típicas de trabalhador formal, o que se configura uma grave distorção tributária e resulta no comprometimento do princípio da isonomia tributária.

Nesse sentido, enquanto alguns entendem que a maneira correta de acabar com a pejetização é tributando lucros e dividendos, Scaff (2018) observa que o principal fator para a crescente pejetização são regimes especiais de tributação brasileiros. Isso ocorre em razão das diferentes cargas tributárias que um indivíduo sofre quando a eles aderem.

Esses regimes, além de dificultar um melhor resultado arrecadatário e redistributivo do Imposto de Renda, geram injustiça fiscal e interferem nas decisões de investimento e tamanho das empresas (ALMEIDA, 2018).

Entretanto, observa-se que as configurações dos regimes especiais e a inexistência de tributação dos lucros e dividendos são fatores que se somam e juntamente com outros servem de estímulo à pejetização, como passaremos a comentar.

3.1 Os regimes simplificados de tributação no Brasil associados a outros fatores

A concessão de um tratamento privilegiado para pequenas empresas é uma prática que se observa na experiência de muitos países, justificando-se, sobretudo, na busca por efetivar os propósitos de nivelar a concorrência, impulsionar a criação de postos de trabalho, diminuir a burocracia quanto às formalidades (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2015).

A principal finalidade para o tratamento privilegiado às pequenas empresas é diminuir a diferença competitiva entre essas e as grandes empresas, pois as pequenas empresas além de se submeterem à concorrência horizontal com empresas do mesmo porte, em muitas situações possuem como concorrentes empresas que possuem grandes estruturas já definidas, o que lhes permitem trabalhar em grande escala, favorecendo, assim, suas escolhas econômicas.

Destaca-se que, nos países em desenvolvimento, os custos tributários diretos (o pagamento de tributos) e indiretos (obrigações acessórias), além da pouca presença fiscal, estimulam as pequenas empresas a permanecerem na informalidade (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2015).

Nessa senda, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, a base de cálculo desses regimes deveriam se aproximar o máximo que possível do lucro real. Para isso, seriam levados em consideração na hora de definir os percentuais do faturamento que recairá a tributação à diferença entre os custos operacionais da empresa e seu faturamento.

Por outro lado, os regimes simplificados de tributação no Brasil se caracterizam pela substituição da base de incidência ordinária de uma empresa (que agrega o valor adicionado, lucro e folha de pagamento) pelo faturamento (APPY, 2018). Segundo dados fiscais (RFB, 2019), 93,57% do total de empresas no Brasil, em 2015, estavam inclusas nos regimes do Lucro Presumido e do SIMPLES.

No regime do lucro presumido a lei define um percentual da receita que será entendido como lucro, em geral esse percentual varia de acordo com a atividade exercida. Fica a pessoa jurídica dispensada de apurar o lucro real (lucro bruto deduzidas as despesas), ou seja, o resultado final da atividade.

Ao mesmo tempo em que “[...] no regime de Lucro Presumido, os tributos sobre o lucro e parte dos tributos sobre o valor adicionado (PIS/Confins) são substituídos por tributos sobre o faturamento [...]” (APPY, 2018, p.89).

De outro modo, o SIMPLES (acrônimo de Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte) foi criado pela Lei nº 9.317 de 1996, em obediência a previsão constitucional de conceder tratamento favorecido as empresas de pequeno porte – EPP. Em sua origem o regime compreendia o pagamento unificado apenas de impostos e contribuições federais, ficando conhecido como SIMPLES Federal.

Somente em 2006, foi criado o SIMPLES Nacional, por meio da Lei Complementar nº 126/2006, passando a congregar em uma única alíquota (que varia de acordo com a atividade da empresa e a receita auferida) aplicada sobre a receita bruta, o correspondente aos tributos federais, estaduais e municipais, ou seja, foram unificados nesse regime o IRPJ, IPI, CSLL, Contribuição Previdenciária Patronal sobre a Folha (CPSF), PIS/Pasep, Confins, ICMS, e o ISS.

O Simples Nacional é considerado um gasto tributário, pois, além da simplificação do recolhimento, as empresas optantes pelo regime têm sua carga tributária reduzida, visto que as alíquotas do regime estão calibradas para gerar um nível de arrecadação inferior àquele a que estariam submetidas caso não fossem optantes (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2015, p. 1).

Segundo as projeções da RFB (2019), no tocante ao Projeto de Lei Orçamentária Anual para o ano de 2020, o SIMPLES Nacional é o principal gasto tributário, representando 25,16% no gasto total (cerca de 83.2 bilhões), seguido pelos Rendimentos Isentos e Não Tributáveis – IRPF (10,49%).

Esses sistemas simplificados de tributação do Brasil se caracterizam por limites de enquadramento bastante superiores aos padrões internacionais para definição de uma empresa como pequena (APPY, 2018).

[...] **o Brasil apresenta o segundo limite mais alto entre os países em desenvolvimento** (México, Chile, África do Sul, Argentina) e maior que alguns países desenvolvidos (Japão, Canadá, Itália). O limite de enquadramento do caso brasileiro equivale a mais que o dobro do limite aplicado ao México e a quase o triplo do praticado no Chile (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2015, p. 3, grifo do autor).

Há pouca restrição para as pessoas jurídicas optarem pelo lucro presumido, a primeira diz respeito ao não enquadramento nas hipóteses de obrigatoriedade do lucro real, a outra é referente à receita bruta total no ano-calendário anterior que deve ser de até R\$ 78.000.000,00.

A utilização do lucro presumido já existia desde a Lei nº 4.984 de 31 de dezembro de 1925. Posteriormente, o Art. 33 do Decreto-Lei nº 5.844 de 23 de setembro de 1943 estabeleceu limites para as empresas aderirem ao regime. Essas não poderiam ser constituídas sob a forma de sociedade por ações ou quotas de responsabilidade limitada e deveriam possuir o capital social de até Cr\$ 50.000,00 e receita anual de Cr\$ 200.000,00 (HICKMANN, 2018).

Em 01 de novembro de 1977, a Lei nº 6.468 dispôs sobre regime do lucro presumido para as empresas de pequeno porte, firmas individuais e as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, com receita bruta anual de até Cr\$ 4.800.000,00 e capital de Cr\$ 1.000.000,00, fixando uma alíquota do imposto de renda de 1,5% sobre a receita bruta.

O Decreto-Lei nº 1.647 de 1978 definiu em 30% a alíquota aplicada sobre duas bases de cálculo distintas, 5% nos casos de receitas de vendas de produtos de fabricação própria ou revendidos, e 10% para receitas produzidas com prestação de serviço.

Após, o Decreto-Lei nº 1.895 de 1981 reduziu para 3,5% a base de cálculo para os casos de vendas de mercadorias. Pelo Decreto-Lei nº 1.967 de 1982 houve a redução da alíquota do imposto para 25%.

Em 1992, a Lei nº 8.541 aumentou o limite de receita para 9.600.000 UFIR, diferenciando também a base de cálculo para as vendas de combustível que ficou definida em 3% e para as receitas auferidas com prestação de serviço de profissões regulamentadas em 20%.

A Lei nº 7.689 de 1988 instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Com isso as empresas optantes pelo Lucro Presumido deveriam recolher um valor obtido com a alíquota de 8% sobre a base de cálculo de 10% sobre a receita bruta. Em 2002, essa alíquota foi diminuída para 9%, através da lei nº 10.637.

No ano de 1995, foram promovidas algumas alterações. Inicialmente, houve um novo aumento do limite de receita bruta que ficou definido em 12.000.000 UFIR, também alterando e diferenciando por setor algumas bases de cálculo, definindo os percentuais de: 1% para revenda de combustível; 10% sobre prestação de serviço em geral, 30% para prestações de serviços de profissões regulamentadas, bem como intermediação de negócios, administração e locação de bens e prestação de serviços creditícios.

No mesmo ano, com a Lei nº 9.242, houve a atualização do teto de renda para a moeda corrente, definiu a base de cálculo para 8% para receitas em geral, continuando a diferenciar por setor outras receitas: 1,6% vendas de combustíveis; 16% para prestação de serviço de transporte com exceção para o de carga; 32% para prestação de serviço em geral, não incluído os hospitalares. Foi definida ainda que o lucro superior a R\$ 240.000,00 por ano

se submeteria a uma alíquota de 15% e um adicional de 10% sobre excedente desse valor, além disso, a base de cálculo da CSLL foi aumentada para 12% da receita bruta.

Por fim, nos anos de 1998, 2002 e 2013, houve aumentos do limite para as empresas optarem pelo Lucro Presumido, respectivamente foram definidos em R\$ 24.000.000,00; R\$ 48.000.000,00 e R\$ 78.000.000,00. Sendo que, em 2014, a Lei nº 12.973 aumentou o coeficiente aplicado sobre a receita bruta no cálculo da CSLL para empresas de prestação de serviço passando a ser de 32%.

No tocante ao SIMPLES, quando compreendia apenas os tributos federais, para se enquadrar nesse regime, ficou estabelecido que microempresas - ME eram as pessoas jurídicas com receitas de até R\$ 120.000,00 por ano e EPP, seriam aquelas com receitas anuais entre R\$ 120.000,00 e R\$ 720.000,00.

Após, ocorreram sucessivos aumentos no critério de enquadramento como EPP, a Lei nº 9.732 de 1998 modificou o limite máximo para R\$ 1.200.000,00. Esse critério foi novamente alterado pela Lei nº 11.196 de 2005, na oportunidade também foi aumentado o critério de enquadramento para as MEs, assim, ficou definido que essas teriam faturamento de até R\$ 240.000,00, enquanto as EPPs de até R\$ 2.400.000,00.

Sobre a receita bruta das empresas eram aplicadas alíquotas que variavam entre 3% a 5% para as MEs, e entre 5,4% a 7% para as EPPs, substituindo a tributação do IRPJ, CSLL, PIS e Confins. Em 1998, a mesma lei que ampliou o limite de receita aumentou a alíquota máxima para até 8,6%, em 2006, essa alíquota passou a ser de até 12,6%, pela alteração da Lei nº 11.307, que foi a última antes da criação da versão nacional do sistema, nesse mesmo ano.

Com a Lei Complementar nº 139/2011 foram modificadas as faixas de receita bruta anual, os limites e sublimites do Simples Nacional, passando a enquadrar como ME a pessoa jurídica com receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 anuais, enquanto as EPPs aquelas com receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00.

Sendo que, em 2014, mediante a Lei Complementar nº 147, ocorreu uma ampliação das atividades econômicas abrangidas pelo Simples Nacional, na oportunidade foram inseridas como optantes do regime atividades de natureza intelectual, típicas de profissionais liberais, como: corretagem de imóveis e de seguros, medicina, advocacia, jornalismo, odontologia.

Além disso, mediante a Lei Complementar nº 155 de 2016, foram alterados, novamente, as alíquotas, limites e partilha do tributo arrecadado no SIMPLES, embora o limite de enquadramento para EPPs tenham passado a ser de R\$ 4,8 milhões, na última faixa

de receita que compreende os limites de R\$ 3,6 a R\$ 4,8 milhões, não são incluídos o ICMS e o ISS.

É possível observar que embora, inicialmente, várias atividades não eram elegíveis para optar pelo SIMPLES, essas exceções foram sendo reduzidas ao longo do tempo, bem como que os limites de enquadramento em termos de faturamento, tanto no SIMPLES, quanto no Lucro Presumido foram sofrendo sucessivos aumentos.

Uma das consequências geradas é que muitas pequenas empresas acabam tendo que concorrer de forma desigual com empresas de médio porte, na contramão da finalidade precípua desses regimes. Além disso, isso estimula as empresas a horizontalizar sua atividade produtiva, fracionando o negócio com o objetivo único de permanecer nos regimes tributários mais benéficos.

No entanto, a prática de outros países informa que a opção por um regime simplificado não significa necessariamente a redução no pagamento de tributos. Os regimes especiais oferecem benefícios de natureza econômica ou creditícia, a exemplo de eliminação de obrigações acessórias, simplificação das demonstrações contábeis e a concessão de linhas de créditos preferenciais. Quando verificada uma redução no pagamento de tributos, essa ocorre em grau bem inferior ao praticado no Brasil.

[...] aplicação dos regimes de lucro presumido e do Simples Nacional, apesar de facilitarem a arrecadação, do ponto de vista da Administração Tributária, distorce a própria natureza do imposto sobre a renda. [...] no caso destes regimes, a incidência é calculada por um percentual do faturamento e não sobre o efetivo lucro, o que acentua a possibilidade de translação direta aos preços, tornando mais regressiva a carga tributária. Além disso, fere o princípio da isonomia, na medida em que permite que sejam oneradas da mesma forma empresas com diferentes níveis de lucros efetivamente praticados (HICKMANN, 2018, p. 295).

Isso favorece as empresas que atuam com altas margens (diferença entre o faturamento e o custo dos insumos e das mercadorias revendidas), pois a tributação sobre o faturamento independe da margem, por outro lado as bases do regime comum de tributação (valor adicionado, lucro e folha de salário) crescem proporcionalmente com a margem (APPY, 2018).

Dessa forma, são favorecidos pelos regimes simplificados, muitas vezes, empresas que operam com altas margens e rentabilidade, enquanto as empresas que operam com baixas margens e que por isso deveriam receber mais apoio não recebem o tratamento adequado.

Associando esses regimes diferenciados com suas características de poucas restrições ao enquadramento do indivíduo (são aceitos diversos tipos de atividades, inclusive,

atividades próprias de profissionais liberais) e a forma de tributação (que leva em conta apenas o faturamento, favorecendo empresas que operam com altas margens) à isenção dos lucros distribuídos aos sócios, é possível ao indivíduo obter uma expressiva redução no pagamento de tributos, fazendo com que esses optem em receber seus rendimentos mediante uma pessoa jurídica.

Com efeito, enquanto os trabalhadores formais, que auferem renda do trabalho, são submetidos à tabela progressiva do IRPF, indivíduos de alta renda que optam pela pejetização recebem tratamento mais favorável nos regimes especiais no nível da pessoa jurídica e suas rendas, no nível da pessoa física, são auferidas como se fossem rendimentos de capital distribuídos, geralmente, em forma de lucros ou dividendos, que goza de isenção.

Em outras palavras, alguns países conferem tratamento distinto às rendas do trabalho e as do capital (ex.: lucros, dividendos). A distribuição mais acentuada do ônus tributário para um desses lados reflete no grau de progressividade do tributo. O modelo de tributação do Imposto de Renda (IR) brasileiro se caracteriza por uma progressividade restringida às rendas auferidas com o trabalho e na dispensa da tributação de lucros quando distribuídas às pessoas físicas (GOBETTI, 2018).

Nesse cenário, “[...] o Brasil encontra-se no polo extremo do modelo dual, uma vez que não tributa os lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas [...]” (INTROÍNI, 2018, p. 259).

A isenção dos lucros distribuídos foi introduzida no sistema brasileiro, em 1º de janeiro de 1996, pelo art. 10 da Lei 9.249/95, ao tempo em que o art. 9º da mesma lei, inseriu um dispositivo que ficou conhecido como juros sobre o capital próprio (JSCP), também utilizado pelas empresas de capital aberto como forma remuneração de seus acionistas.

[...] na década de 1980, o país já havia reduzido a alíquota máxima do imposto de renda e submetido os dividendos à tributação exclusiva na fonte com uma alíquota linear de 15%, em um formato que poderíamos comparar (imperfeitamente) ao modelo dual nórdico (dual income tax, DIT), assim denominado por distinguir o tratamento tributário das rendas do trabalho e do capital. (GOBETTI, 2018, p. 8)

Como consequência da isenção dos lucros, o indivíduo sócio/acionista de uma pessoa jurídica ao auferir renda mediante o recebimento de lucros ou dividendos fica dispensado do recolhimento de qualquer quantia a título de IR, não havendo também retenção na fonte pagadora.

O contraste com os demais contribuintes do tributo que obtiverem rendimentos oriundos do trabalho é evidente. Enquanto estes preencherão a ficha de “rendimentos

tributáveis” da DIRPF com os valores recebidos; os sócios e acionistas, informarão os valores de suas rendas a título de lucros e dividendos recebidos na ficha de “rendimentos isentos ou não tributáveis” (INTROINI, 2018, p. 245).

Convém notar que o JSCP permite à pessoa jurídica distribuir aos seus sócios uma parcela do seu lucro líquido e apurar sob a forma de despesa financeira ficta, reduzindo, assim, o lucro fiscal sobre qual incide o IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Recai sobre a fatia não tributada e distribuída aos sócios apenas uma alíquota linear de 15% retida na fonte, e esse rendimento assim como os lucros e dividendos não serão tributados na pessoa jurídica, sendo considerados rendimentos com tributação exclusiva na fonte.

No caso das empresas inclusas no Lucro Presumido, conforme já falado, é estimada uma receita sob a qual recai a tributação, contudo, o lucro delas ao final do exercício em regra é superior à receita estimada, ainda assim esse excedente poderá ser distribuído de forma isenta aos seus sócios (APPY, 2017).

Dessa forma, o esquema dual (tipo nórdico), até certo ponto, adotado pelo Brasil, pode apresentar como inconveniente o induzimento a pejetização, por esse tratamento distinto que concede as rendas do capital e as do trabalho (BARREIX, 2012).

Finalmente, embora no Brasil a pejetização seja estimulada, sobretudo, pela combinação da isenção dos lucros e dividendos associada com o modelo de tributação dos sistemas diferenciados, convém ressaltar outro fator: a tributação da folha de salários dos trabalhadores.

A tributação sobre as folhas de salários no Brasil variam entre 34,3% a 42,8% do salário, quando somadas às contribuições do empregador e empregado, isso sem considerar os valores de depósitos ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Enquanto a média dos países membros da Organização para a Cooperação do Desenvolvimento Econômico (OCDE) é de 22,9% (APPY, 2018).

Essa tributação elevada da folha de pagamento, somadas a outras configurações previdenciárias, é mais um fator que se junta aos demais para desestimular a formalização do trabalhador de alta e baixa renda.

Para o trabalhador de baixa renda a contribuição previdenciária não gera um benefício adicional no momento da aposentadoria, considerando que tanto os benefícios assistenciais para idosos não contribuintes quanto o piso mínimo dos idosos contribuintes possuem como indexador o salário mínimo (IBIDEM), assim, muitos indivíduos,

independente de ter contribuído com a previdência ou não, enquanto realizavam atividade laboral, atendido aos requisitos assistenciais, terão direito a um salário mínimo.

Já para os trabalhadores de alta renda, o desincentivo ocorre porque a contribuição é calculada sobre todo o salário do empregado, inclusive, sobre a parte que excede o limite máximo do salário de contribuição que, ao mesmo tempo, é o limite para o valor dos benefícios (APPY, 2018).

No tocante aos empregadores, a alta tributação da folha de pagamentos juntamente com outros custos da relação de emprego faz com que esse procure maneiras de diminuir os valores pagos a título de remuneração dos seus empregados, o que é possibilitado pela pejotização.

Os empregadores continuam se utilizando dos serviços de um indivíduo da mesma maneira que se utilizaria se registrado como um trabalhador formal, na condição de prestador de serviço, deixando de recolher as contribuições previdenciárias e outros valores exigidos caso o fosse formalmente um trabalhador. Em contrapartida, isso contribui para uma maior fragilização do empregado que agora não conta com o amparo celetista para lhe proporcionar auxílios e proteções.

De outra parte, no caso das pessoas jurídicas beneficiária do SIMPLES, o único tributo incidente sobre a folha de salários é o FGTS. Por conta disso, uma grande quantidade de empresas no Brasil, inclusas nesses sistemas, já não sofrem a incidência de encargos sociais, isso por que:

As empresas optantes têm a folha de salários livres da incidência da CPSF, do Salário-Educação, do Incra, do Sebrae e das contribuições para o Sistema S. Em substituição a algumas dessas contribuições e outros tributos, fazem um único recolhimento calculado sobre a receita de vendas e com alíquotas que variam de 4% a 17,5% (SCHERER; CASTRO, 2018, p. 517).

São esses fatores que levam os trabalhadores de alta renda, a constituir pessoas jurídicas por meio das quais recebem suas rendas, em sua maioria, na forma de lucro distribuído, não incidindo contribuição previdenciária, além de terem alíquotas do Imposto de Renda inferiores às aplicadas às pessoas físicas que auferem renda proveniente do trabalho.

A maioria dos prestadores de serviço está no lucro presumido. Economistas e engenheiros, por exemplo. O Simples veda muitas categorias. Entre as profissões regulamentadas, apenas atividades como advogado, contador e fisioterapeuta conseguem se enquadrar no Simples. A diferença de tributação entre empregado e prestador de serviço explica uma parte importante da desigualdade no Brasil hoje (APPY, 2017).

Ilustra bem esse cenário o exemplo fictício produzido por Appy, que através de uma tabela procurou demonstrar o quanto a arbitragem de rendas reduz o ônus tributário de um prestador de serviços com renda mensal de R\$ 30 mil em situações jurídicas diferentes: Quando empregado de uma empresa ou quando sócio de uma pessoa jurídica, seja inclusa no regime do Lucro Presumido ou SIMPLES.

Figura 2: Exemplo de incidência tributária para prestador de serviço

	EMPREGADO ²	SÓCIO DA EMPRESA	
		L. Presumido	Simples ³
A. Valor do serviço prestado	30.000	30.000	30.000
B. Tributos pagos pela empresa	9.792	4.614	2.580
Tributos (exceto folha) ⁴	2.861	3.485	2.580
Folha (exceto FGTS)	5.315	1.129	
FGTS	1.617		
C. Tributos pagos pela pessoa física	5.138	1.133	1.133
INSS empregado / conta própria	621	621	621
IRPF (retido na fonte)	4.517	512	512
D. Remuneração líquida (A-B-C)	15.070	24.253	26.287
E. Total dos tributos pagos (B + C)	14.930	5.747	3.713

Notas: (1) Valores consideram como custo para a empresa apenas a remuneração do empregado/sócio e os tributos. (2) Empresa do lucro real (supõe-se que a empresa não tem lucro). (3) Considera-se a incidência com base no Anexo III da Lei Complementar 123/2006. (4) Supõe-se pagamento de ISS por valor fixo trimestral, com base na legislação do Município de São Paulo.

Fonte: (APPY, 2018).

Comparando o ônus tributário do trabalhador formal com o prestador de serviço inserido no SIMPLES, aquele pode chegar a pagar quatro vezes mais tributos. O exemplo acima evidencia como a pejetização compromete o princípio da isonomia, pois possibilita que indivíduos com a mesma renda bruta mensal e prestando exatamente o mesmo serviço sejam tributados de forma distinta.

Além disso, o grave problema distributivo causado pela pejetização, dado que indivíduos de remuneração líquida superior que realizam a arbitragem de rendas do trabalho pelo capital, pagam proporcionalmente bem menos tributos que um empregado.

Em suma: a principal finalidade para o tratamento privilegiado às pequenas empresas é diminuir a diferença competitiva entre essas e as grandes empresas, na contramão disso, os regimes simplificados brasileiros, por suas configurações, favorecem empresas que operam com altas margens e rentabilidade, enquanto as empresas que operam com baixas margens e que por isso deveriam receber mais apoio não recebem o tratamento adequado.

Além disso, a pouca restrição ao enquadramento nesses regimes especiais e suas formas de tributação, associada à isenção dos lucros distribuídos aos sócios, estimula os indivíduos a receber seus rendimentos mediante uma pessoa jurídica no intuito de receber tratamento tributário mais favorável.

Esses fatores somam-se à elevada tributação da folha de pagamento e outras configurações previdenciárias que desestimula a formalização do trabalhador, que, buscando maneiras de diminuir os custos tributários, opta pela pejotização.

Isso resulta em uma grave distorção no sistema tributário, diante das diferentes cargas tributárias suportadas por contribuintes quando aderem a esses regimes, muitas vezes realizando a mesma atividade profissional, além de possibilitar que indivíduos de alta renda paguem proporcionalmente menos tributos que um empregado.

4 A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS RELACIONADAS À PEJOTIZAÇÃO

A doutrina majoritária reconhece que a propositura do princípio da realidade econômica se deu a partir dos comentários feitos ao ordenamento tributário alemão de 1919, especialmente, com Becker, e posteriormente nas obras de seus discípulos, escritores da escola de Pavia, como Griziotti, Vanoni e Jarach (ZAMBRANO, 2010).

Mais especificamente, o que propiciou a discussão foi a interpretação do texto contido no art. 4º da citada norma legal que ascendia a importância de considerar a significação econômica das leis fiscais no momento de interpretá-las. De fato, a competência tributária impositiva do estado se exercita a partir de elementos fáticos econômicos e sociais que compreendem a capacidade contributiva do indivíduo.

Ao se utilizar desses elementos muitas vezes presentes em outros ramos do direito questionou-se acerca da autonomia do direito tributário ao interpretar esses conceitos, surgindo argumentos em sentidos antagônicos.

Assim, há quem defendesse a não autonomia do direito fiscal, para qual esse deveria ser um instrumento a serviço do Direito Civil. Assim, não poderia aquele dar uma interpretação diversa a institutos provenientes desse, por exemplo, quando utiliza o conceito de propriedade. Nesse sentido argumentasse que o ordenamento jurídico é como um todo unitário, sendo o direito tributário parte do todo não poderia desse se desvincular (ZAMBRANO, 2010).

Por outro lado, outros entendiam que o conteúdo econômico seria o elemento fundamental do direito tributário, que o torna singular perante os demais campos do direito, pois esse elemento não estaria presente nos demais campos, por conseguinte, uma vez que dotado de autonomia qualificadora poderia adotar conceitos próprios (IBIDEM).

Em uma posição intermediária havia quem compreendesse que o direito tributário seria um ramo do direito dotado de autonomia qualificadora, assim ao utilizar conceitos de outros ramos pode dar a eles o conteúdo que lhe seja pertinente, embora essa autonomia qualificadora não necessariamente precise ser exercida, ou seja, não estar obrigado a fazê-lo, utilizando do conteúdo proveniente de outro ramo assim como originalmente (IBIDEM).

Para Jarach (1996), a solução para o problema da autonomia do direito tributário frente ao direito privado está nas seguintes proposições: o direito tributário não considera como pressuposto da obrigação tributária um negócio jurídico, porém a relação econômica a esse subjacente; relevante para o direito tributário não é o *intentio juris* das partes, mas tão somente o *intentio facti*; de modo que, a disciplina que o direito privado dá a um determinado negócio só é relevante quando está em consonância com a *intentio facti*, não sendo à medida que se revista apenas de uma *intentio juris*.

Destarte, a vontade das partes demonstrada no negócio jurídico, embora seja pressuposto, não é a fonte da obrigação tributária, e isso não se fundamenta na licitude dos interesses buscados pelas partes, mas no critério que o Estado impõe os tributos, isto é, a capacidade contributiva, medida mediante fatos econômicos, que correspondem a signos presuntivos de riqueza.

Nesse sentido, a formalidade escolhida pelas partes para revestirem o negócio importam quando guardam correspondência com sua real intenção, porém se a disciplina escolhida pelas partes for apenas formal ou aparente, como artifício do contribuinte para realizar uma forma existente no direito privado essa poderá ser ignorada pela administração tributária preponderando a substância sob a forma.

O fato gerador, do ponto de vista dogmático-formal, é sempre um fato e nunca um negócio, pois para que haja o nascimento da obrigação tributária a vontade das partes é

classificada como influência indireta, enquanto do ponto de vista dogmático-substancial é um fato de natureza econômica que serve de parâmetro para mensurar o ônus tributário, conforme a capacidade contributiva (JARACH, 1996).

Por conseguinte, a autonomia dogmática do direito tributário impõe a aplicação do tributo à relação econômica, não obstante as formas legais que essas se revistam sempre que essas não sejam adequadas, não importando se existe ou não a intenção de iludir o tributo ou ainda se o critério é favorável ao Fisco ou ao contribuinte.

Com essas observações pode-se argumentar a possibilidade de a administração tributária descaracterizar negócios realizados com o amparo legal do direito privado, mas que não manifestam a real intenção das partes, aplicando por ocasião o ônus tributário da hipótese de fato, constituindo este procedimento uma verdadeira qualificação ou requalificação dos fatos geradores de tributos (ZAMBRANO, 2010).

Importa mencionar que essas afirmações não foram aceitas de forma unânime pela doutrina fazendo surgir diversas críticas a suas formulações. Muito embora, no ordenamento jurídico de vários países latino-americanos constam dispositivos que adotam o princípio da realidade econômica e a qualificação dos fatos geradores dos tributos. Esse segundo pode-se considerar como instrumento presente em todo ornamento jurídico, por constituir a primazia da substância sob a forma (IBIDEM).

Insta ressaltar que, a despeito de guardarem relação, as operações de interpretar e qualificar os fatos geradores não se confundem. O ato de interpretar possui natureza espiritual que busca eliminar a imperfeição da palavra, segundo critérios científicos, não bastando para tanto o entendimento, é necessário que o intérprete se coloque numa posição favorável ao conhecer o objeto (AMATUCCI, 2001 apud ZAMBRANO, 2010).

Em contrapartida, a qualificação dos fatos geradores dos tributos é um procedimento anterior no qual são avaliados os elementos fáticos da relação jurídica para definir o regime jurídico aplicável a uma situação no qual o contribuinte intencionalmente ou não ilude o pagamento do tributo. Assim, diante das mais variadas formas de planejamento, a administração tributária acaba encontrando-se com algumas figuras das quais é importante diferenciar.

A primeira delas é a elisão tributária que é expressão utilizada para designar um conjunto de comportamentos lícitos por meio dos quais os contribuintes organizam seus atos, negócios, atividades profissionais ou empresariais no intuito de diminuir o ônus tributário suportado.

Noutro giro, a evasão tributária se caracteriza pelo uso de práticas ilícitas, portanto, vedadas pelo ordenamento jurídico, com o fim de pagar menos tributos. Um exemplo desse tipo de conduta bastante frequente é a prática de informar aos registros competentes a venda de imóvel por preço inferior ao efetivamente realizado. O que pode beneficiar os dois polos do negócio, enquanto o comprador vai diminuir o valor a ser pago a título de Imposto de Transmissão de Bens Imóveis, o vendedor diminui ou escapa do pagamento do Imposto de Renda a título de ganho de capital.

Doutrinariamente é comum a utilização do critério temporal para distinguir esses dois tipos de condutas. Desse modo, a elisão seria a conduta realizada antes do surgimento do fato gerador, portanto, o indivíduo evita o nascimento da obrigação, enquanto a evasão, uma vez ocorrido o fato gerador, é realizado o procedimento que visa o não cumprimento da obrigação.

Há ainda determinados tipos de procedimentos que não se enquadram necessariamente como elisão tributária, mas também não podem ser considerados evasivos, pelo o que a doutrina começou a designá-los de elusivos em referência ao termo elusão fiscal.

Nesse sentido, elusão é a expressão utilizada para o comportamento no qual o contribuinte se utiliza de meios artificiosos e abusivos, sob uma aparência de legalidade e licitude, a fim de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo ou buscando se enquadrar nos pressupostos de um regime tributário mais favorável, criado pela legislação para abarcar outras situações (GODOI, 2012).

A descrição e compreensão desse tipo de conduta, caracterizados como planejamentos tributários abusivos pela doutrina e legislador, foi realizada a partir de institutos jurídicos bastantes comuns ao direito civil, que foram incorporados às normas gerais antiabuso.

Diante dessas condutas, os países de tradição romano-germânica adotaram as normas gerais como mecanismo para administração tributária aplicar o regime tributário adequado, enquadrando-as como uma espécie de fraude à lei, a exemplo da Alemanha e Espanha, ou como uma forma de abuso de direito, como ocorreu na França (GODOI, 2012).

Enquanto países anglo-saxões, a exemplo dos Estados Unidos, o combate a esse tipo de conduta foi realizado diretamente pela jurisprudência que desenvolveu uma compreensão que devem ser desconsiderados, para efeitos tributários, os atos e negócios jurídicos que, em seu conjunto, haja uma incongruência entre a substância e a forma empresarial (IBIDEM).

A forma escolhida visa apenas diminuir o ônus tributário, em prejuízo da finalidade para qual foi instituída a norma tributária que deve ser respeitada em sua interpretação e aplicação.

Em suma: enquanto na evasão o que se busca é ocultar a prática do fato gerador ou ocultar da Administração os reais elementos da obrigação tributária, na elisão (tal como se utiliza esse termo no Brasil) e na elusão fiscal o objetivo do contribuinte é praticar atos e negócios jurídicos que não provoquem ou provoquem na menor medida possível a incidência de obrigações tributárias, com a diferença de que, na elusão, os atos e negócios engendrados pelas partes são abusivos/artifíciosos, posto que sua formalização não reflete os reais propósitos práticos buscados pelas partes e distorcem as finalidades e objetivos contidos nas normas que regulam a espécie, enquanto que na elisão (tal como se utiliza esse termo no Brasil) a conduta das partes é considerada perfeitamente válida e eficaz (IBIDEM, p. 120-121).

Originariamente, o art. 109 do Código Tributário Nacional (CTN) é o único dispositivo que a doutrina considerava ter relação com o combate à elusão tributária. Nestes termos: “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários” (BRASIL, 1966).

Godoi (2012) interpreta que esse dispositivo tem a finalidade de delimitar o papel que os princípios de direito privado tem na interpretação da lei tributária. Se as normas tributárias utilizarem conceitos, institutos ou formas de direito privado (ex. salário) sem dar conceituação própria, para fins de aplicação, devem ser utilizados os princípios de direito privado para delimitar o alcance ou sentido desses institutos.

Como exemplo, o autor ilustra uma situação na qual o legislador decide criar um imposto sobre os contratos de *leasing*, não dando conceituação própria. Digamos que em caso concreto surge uma discussão acerca da exigibilidade do imposto em razão de dúvida acerca da natureza do contrato se de *leasing* ou não. Nesse caso, ao decidir acerca da incidência do imposto sobre esse contrato, o intérprete teria que recorrer aos princípios gerais do direito privado relativos ao *leasing* para definir seu alcance.

Em resumo: se a legislação tributária não se referir a institutos e conceitos do direito privado ou a eles se referir transformando seu sentido “para fins de aplicação da legislação tributária”, não caberá utilizar os princípios gerais do direito privado para verificar o alcance da norma. Contudo, se a legislação tributária fizer menção a um instituto do direito privado sem lhe especificar um sentido diferente, então o conceito desse instituto tal como configurado no direito privado será determinante para concluir se a lei tributária incidirá ou não, e os princípios gerais de direito privado podem ser utilizados para investigar se num caso concreto houve ou não a prática daquele instituto de direito privado. Fora disso, fora dessa investigação do alcance ou do conteúdo de um instituto do direito privado mencionado na legislação tributária, os princípios gerais de direito privado são irrelevantes em matéria tributária. Tal

conclusão está em linha com o art. 108 do CTN, que não prevê em seus incisos (“processos supletivos de interpretação” na expressão do art. 75 do Projeto) os princípios gerais de direito privado, daí o Relatório de Rubens Gomes de Sousa (1954, p. 183) ao Projeto de CTN afirmar que o art. 76 do Projeto (atual art. 109) “completaria” a norma do atual art. 108 (GODOI, 2012, p. 128).

Interpretado nestes termos o art. 109 do CTN se opõe ao sentido pejorativo da interpretação econômica das normas tributárias de que sempre atribuiria conteúdo diverso a institutos presentes no direito privado, ou permitiria ao intérprete a livre investigação dos fatos para aplicar o mesmo tratamento tributário a situações economicamente semelhantes (IBIDEM).

Uma interpretação mais formalista do direito tributário desde muito tempo permanece sendo a mais difundida entre a doutrina nacional. Essa corrente está associada com a defesa de um conjunto de normas protetivas do patrimônio individual e limitadoras das investidas do Fisco, a exemplo de princípios constitucionais limitadores como legalidade e irretroatividade.

Uma relação historicamente conflituosa – como é a relação Fisco/ contribuinte – era vista da perspectiva da proteção ao cidadão viabilizada através de normas de bloqueio do exercício do poder. Neste contexto, a lei em sentido formal passou a ser o requisito indispensável para autorizar qualquer exigência pelo Fisco. Iniciou o que se pode designar por “idolatria da lei” vista, porém, como entidade virtual; ou seja, texto com vida própria que se destaca do contexto que levou à sua produção e daquele no qual será aplicada para assumir a condição de algo bastante em si. Uma forte influência platônica e idealista (GRECO, 2011, p.11).

Em contrapartida, temas como isonomia, capacidade contributiva eram pouco debatidos. Nesse contexto, enquanto se buscava controlar as ações da administração tributária mediante limites formais, havia uma liberdade de planejamento ao contribuinte, melhor dizendo, desde que o fizesse por atos lícitos, praticados antes da ocorrência do fato gerador. Logo, em atendimento à legalidade, restrições a essa liberdade só poderiam advir de lei que expressamente vedasse o comportamento, assim:

[...] a liberdade absoluta do contribuinte levou a uma infinidade de estruturas negociais e reestruturações societárias que, com propriedade, foram consideradas meramente “de papel”. A prevalência da forma levou, da perspectiva da legalidade, à veiculação de praticamente quaisquer conteúdos desde que através de lei em sentido formal; e da perspectiva da liberdade de auto-organização ao surgimento de “montagens jurídicas” sem qualquer substância econômica, empresarial ou extra-tributária (GRECO, 2011, p.14).

Ocorre que muitas dessas estratégias de planejamento fiscal muito embora não sejam caracterizadas como evasões tributárias já são reconhecidamente reputadas como

abusiva para legislações e juristas de vários países desenvolvidos que inclusive adotam cláusulas gerais antiabuso.

No Brasil, a maioria dos juristas, influenciados por uma corrente mais formalista, não reconhecem a existência de um terceiro campo distinto da elisão e da evasão tributária, aqui referenciado como elusão, pois interpretam que princípios como o da “reserva absoluta de lei em sentido formal”, “tipicidade fechada” e da proibição de tributar mediante analogia obstam qualquer combate a operações de planejamento tributário mediante a aplicação de normas gerais lastreadas em institutos como o abuso do direito ou a fraude à lei (GODOI, 2012).

Não obstante, segundo Godoi (2012), muitos autores daquela que considera a escola clássica, que iniciou a construção científica do direito tributário no Brasil, enxergavam com naturalidade a aplicação de institutos como a fraude a lei ao direito tributário, inclusive, defendendo seu uso no combate à elusão tributária. Destacando que Amílcar de Araújo Falcão já propusera que deveria ser frustrada a conduta do contribuinte que promovesse uma grave “distorção da forma jurídica” para dar um “rodeio” na norma tributária desvantajosa.

Nesse contexto, é possível questionar a utilização da pejetização, enquanto arbitragem de renda do trabalho pelo capital, por indivíduos de alta renda que optam por realizarem suas atividades profissionais através de pessoas jurídicas com o objetivo de pagar menos tributos, que mediante empregado formal.

Conforme foi analisado na terceira seção deste trabalho, essa prática provoca uma grave distorção tributária, uma vez que indivíduos que possuem a mesma renda mensal bruta e realizam a mesma atividade sofrem cargas tributárias diversas, desatendendo ao princípio da isonomia tributária.

Nesse momento é necessário ter em conta que em regimes democráticos não existem disposições que impeça o indivíduo de organizar-se a fim de pagar menos tributos, ou seja, obrigue-o a optar pelo caminho que gere a maior carga tributária, quando diante de dois ou mais caminhos.

É exatamente nesse ponto que reside à configuração da pejetização como elusão tributária, ou conduta abusiva, dado que a constituição de uma pessoa jurídica como forma de organização, no intuito distinguir o patrimônio do sócio daquele afetado pela atividade empresarial é uma prática comum e por vezes querida pelos ordenamentos jurídicos.

Assim, se um indivíduo que realiza sua atividade profissional decide fazê-lo mediante uma pessoa jurídica e eventualmente se enquadra nos requisitos de um tratamento mais favorável de tributação, considerando apenas esses fatores, isso ocorrerá de forma lícita.

Por exemplo, um advogado que constitui uma sociedade unipessoal de advocacia ou ainda um dentista que resolve organizar sua atividade mediante uma Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI) e após aderem ao SIMPLES.

Por outro lado, se indivíduos envolvidos em uma relação de emprego, presentes todos os elementos caracterizadores, decidem ocultar essa relação, mediante a utilização de uma forma diversa, no intuito de se enquadrar em um regime tributário mais favorável, essa prática se configura abusiva.

Aliás, segundo Martinez (2019), na seara jus laboral, essa prática caracteriza uma simulação, dado que empregado e empregador, de comum acordo, criam uma aparência de prestação de serviços via pessoa jurídica com a estratégia muito bem definida de diminuir os tributos. Isto porque, a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) dispõe que:

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

Art. 4º - Considera-se como de serviço efetivo o período em que o empregado esteja à disposição do empregador, aguardando ou executando ordens, salvo disposição especial expressamente consignada.

Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação (BRASIL, 1943).

Com efeito, apesar de presentes os requisitos da relação de emprego, quais sejam, pessoalidade, não eventualidade, subordinação e onerosidade, as partes ajustam uma forma de encobrir o vínculo trabalhista, em detrimento da legislação, especificamente, o art. 9 da CLT.

Na seara tributária, observa-se que, com base nesses dispositivos supramencionados da CLT e outros fundamentos legais, que tratam da competência funcional do auditor da receita para efetuar o lançamento tributário, bem como verificar a regularidade do fato gerador, quanto à inexistência de vícios, a Receita Federal em algumas oportunidades vem desconsiderando a utilização da pejetização. Destacamos a seguir o art. 229, §2º, do Regulamento da Previdência Social.

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado (BRASIL, 1999).

Esse dispositivo permite ao auditor fiscal, uma vez que verificados numa situação de fato os requisitos presentes no art. 9º do regulamento para ser considerado segurado

obrigatório da previdência, a desconsideração da forma utilizada para ocultar a relação de emprego e o enquadramento do indivíduo como segurado empregado.

Em contrapartida, cabe mencionar o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, que aparenta blindar que a prestação de serviços denominados intelectuais quando realizada mediante pessoas jurídicas de serem desconsideradas pela fiscalização tributária, sem passar pelo incidente de desconsideração da pessoa jurídica. Vejamos:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil (BRASIL, 2005a).

É possível interpretar a partir desse dispositivo que nessas situações específicas referentes à prestação de serviços intelectuais, o legislador facultou ao contribuinte a utilização da pessoa jurídica como forma de organização.

O art. 129 possuía um parágrafo único que foi vetado, assim dispunha: “[...] Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista” (BRASIL, 2005b). A seguir transcrevemos as razões do veto a esse dispositivo:

O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. Entretanto, **as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço.** Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade (BRASIL, 2005b, grifos nossos).

O fundamento do veto evidencia o entendimento da autonomia do direito tributário em relação à definição dos conceitos definidos nas normas de incidência. A despeito disso, ressalta-se que no tocante ao uso de uma pessoa jurídica para camuflar uma relação de emprego, conforme já falado, é também uma prática não desejada na seara trabalhista, preponderando a substância sob a forma.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem manifestando-se acerca do tema em alguns julgados relativos ao cumprimento de contribuições sociais, transcrevemos abaixo a ementa do Acórdão 2402-006.976, de 13 de fevereiro de 2019:

FISCALIZAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO. ENQUADRAMENTO. SEGURADO EMPREGADO.

Se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

NORMA DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. EFICÁCIA. APLICAÇÃO. AUTORIDADE TRIBUTÁRIA.

O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, se constitui em norma de eficácia contida, tendo, pois, total eficácia por si só, em que pese poder vir a sofrer restrições por outras normas. Dessa forma, pode ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária.

ART. 129. LEI 11.196/95. SERVIÇOS INTELECTUAIS. PROFISSIONAIS AUTÔNOMOS. ELEMENTOS CARACTERIZADORES. VÍNCULO EMPREGATÍCIO

O art. 129 da Lei 11.196/05 diz respeito à prestação de serviços intelectuais por profissionais autônomos, e não admite a presença dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício na relação do prestador com o contratante dos serviços (BRASIL, 2019).

Alguns aspectos desse julgado merecem destaque. O primeiro deles é afirmação do poder-dever do auditor fiscal diante de uma situação na qual estejam presentes os elementos da relação de emprego desconsiderar a forma escolhida pelas partes e realizar o enquadramento como empregado segurado.

Outro ponto é a interpretação dada pelo CARF ao art. 129 da Lei 11.196/2005, entendendo que, mesmo quando se tratar de serviços intelectuais, quando estiverem presentes os requisitos da relação de emprego, a forma poderá ser desconsiderada para fins tributários. O que corrobora com a interpretação que a abusividade da conduta está em ocultar uma relação de emprego.

Por fim, o entendimento acerca do art. 116, parágrafo único, do CTN, de que o dispositivo é uma norma de eficácia contida, portanto, pode ser aplicado diretamente pela autoridade tributária. Com efeito:

Art. 116 [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (BRASIL, 1966).

Essa norma foi incluída no CTN pela Lei Complementar 104/2001, pois até então a legislação brasileira não continha qualquer norma geral para disciplinar os atos elusivos, até mesmo porque esses não eram reconhecidos pela doutrina majoritária.

[...] a alteração do CTN veio ao encontro de uma tendência mundial de adotar normas gerais de combate à elusão tributária: certamente continua permitido o planejamento tributário, mas quando este promove uma distorção ou um uso artificioso e forçado de determinados atos ou negócios jurídicos previstos na lei civil ou comercial para outros fins, então as autoridades fiscalizadoras podem desconsiderar tais formalizações e aplicar a norma tributária eludida ou defraudada (GODOI, 2012, p. 131).

Para Godoi (2012) a apuração e caracterização de um ato como elusivo deve ocorrer mediante procedimento administrativo específico, conforme determina a norma. Uma vez que a decisão de desconsiderar o ato ou negócio se torne definitiva, poderá o contribuinte provocar o Poder Judiciário para questioná-la.

Nesse sentido, o autor entende que não agiu tão bem o legislador apenas quando não definiu na própria norma critérios substantivos para o enquadramento dos atos ao qual o dispositivo se refere.

Assim, apesar de reconhecer que normas gerais antielusão possuem, em regra, uma abertura textual, não se compatibilizando com uma aplicação automática ou por subsunção lógica, o que atribui à jurisprudência o importante papel de definir seus contornos mediante sua aplicação aos casos concretos, observa que a norma brasileira comparada com a de outros países possui redação lacônica e vaga.

A tentativa de regulamentação do procedimento previsto neste parágrafo único se deu a partir da medida provisória nº 66/2002 que foi rejeitada pelo Congresso Nacional. Desde então não houve novas tentativas para definição da aplicação da norma antielusão (GODOI, 2012).

Contudo, a falta de regulamentação desse dispositivo não deixou o ordenamento brasileiro desprovido de uma norma geral de combate a elusão. Isso porque, segundo Godoi (2012), no âmbito do CARF e do Poder Judiciário, esses planejamentos tidos como abusivos continuaram a ser combatidos a partir da aplicação do art. 149, VII, do CTN, que prescreve: “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa [...] VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação [...]” (BRASIL, 1966).

Isso se dá mediante a adoção de um conceito de simulação causalista, mais amplo, no qual considera simulação não apenas a divergência entre a vontade interna e a vontade

manifesta, mas também quando o ato não corresponde aos propósitos efetivos dos agentes envolvidos no negócio.

Dessa forma, o negócio será considerado simulado mesmo quando as partes não encobrem ou distorça fato ou informação do negócio, basta apenas que haja uma divergência entre a substância e a forma. Esse conceito de negócio simulado, que Godoi propôs chamar de simulação-elusão, considera a vontade real das partes e não guarda submissão à formalidade do direito civil quando essas não concernentes com a realidade.

Em suma: atualmente a jurisprudência brasileira (administrativa e judicial) combate os planejamentos tributários tidos por abusivos com a aplicação de um conceito amplo e causalista de simulação, conceito esse que exerce, do ponto de vista pragmático, o papel de norma geral antielusão do ordenamento. Portanto, ainda que os procedimentos para aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN não tenham sido até o presente momento definidos pelo legislador, os objetivos que esse mesmo legislador perseguia com a criação de referida norma são atualmente alcançados, ainda que por uma via distinta (GODOI, 2012, p.140).

Insta salientar que tramita no Supremo Tribunal Federal (STF) Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446, proposta pela Confederação Nacional do Comércio em 2001 e até hoje não apreciada, na qual requereu a inconstitucionalidade da norma do art. 116, parágrafo único, do CTN, por entender que viola os princípios da legalidade e outros preceitos e impede qualquer forma de planejamento tributário.

Há ainda a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 647, proposta pela Associação Brasileira da Indústria de Artigos e Equipamentos Médicos em 2020, na qual a entidade contesta atuação do CARF e da Receita Federal em casos de pejetização, conforme já falado neste trabalho, reconhecendo vínculos de empregos para fins tributários.

Noutro giro, não são todos os casos de pejetização que irão se enquadrar nesse conceito de planejamento abusivo, dado que, não estando presentes os requisitos da relação de emprego, é uma escolha legítima do indivíduo em realizar sua atividade profissional mediante uma pessoa jurídica.

Como exemplo: poderíamos imaginar um profissional liberal que decide constituir uma pessoa jurídica ao invés de praticar sua atividade em nome próprio e consegue se enquadrar em um regime especial de tributação. Nesses casos, a pejetização continua gerando uma grave distorção tributária, considerando que sua carga tributária será menor, mas isso o contribuinte fará sem utilizar um artifício elusivo.

Embora haja quem diga que mesmo a conduta do contribuinte não seja ilícita, estando dentro dos parâmetros de licitude e validade, esse não poderia agir de maneira que

bem entender, pois sua conduta deveria respeitar à perspectiva da capacidade contributiva. Em outras palavras, o planejamento tributário:

[...] na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação; na segunda fase, ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei. **Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que — por ser um princípio constitucional tributário — acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva.** (GRECO, 2011, p.319-320 apud PALSEN, 2017, p. 210-211, grifos nossos).

Em síntese: a pejetização como forma de planejamento tributário por indivíduos de alta renda enquadra-se no conceito de tributação abusiva, quando presentes os requisitos de uma relação de emprego, por ser realizada mediante a utilização de uma forma jurídica que não guarda correspondência com a realidade econômica, buscando apenas iludir a tributação correspondente, sendo reprimida no Brasil a partir da atuação jurisprudencial na qual prepondera a substância sob a forma, mediante a adoção de um conceito mais amplo de simulação.

Por outro lado, há certos segmentos de indivíduos que optam por constituírem pessoas jurídicas para organizarem suas atividades e se enquadram em regimes mais favoráveis de tributação. Nesses casos, embora produza uma distorção no sistema tributário, a pejetização é uma possibilidade jurídica legítima do contribuinte, devendo ser reprimida mediante alterações legislativas, no intuito de atender ao princípio da isonomia.

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo compreender como o fenômeno da pejetização pode comprometer a isonomia ou igualdade tributária. Para tanto, no primeiro momento, foi analisado o conteúdo do princípio da isonomia no campo tributário que se revela a partir da vedação ao tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, o que é materializado mediante a capacidade contributiva.

Observou-se que o Brasil possui uma grande desigualdade de renda e que o sistema tributário brasileiro reforça esse cenário ao apoiar-se de forma preponderante na tributação indireta, o que não é o mais adequado em termos redistributivos, pois esse tipo de tributação aufere imperfeitamente a capacidade contributiva.

Nesse contexto, foram analisados quais os elementos do sistema tributário estimulam os indivíduos de alta renda optar pela pejetização como forma de diminuir o ônus tributário suportado. Constatou-se que os sistemas especiais de tributação no Brasil (pelas características de poucas restrições no enquadramento e forma de tributação), associados à isenção dos lucros e dividendos, bem como a alta carga tributária incidente sobre a folha de pagamento, são os principais fatores de servem de incentivo à pejetização.

Por conseguinte se produz uma grave distorção no sistema tributário, a partir das diferentes cargas tributárias suportadas pelos contribuintes quando aderem a esses regimes, muitas vezes realizando a mesma atividade profissional, além de possibilitar que indivíduos de alta renda paguem proporcionalmente menos tributos que um empregado formal.

Por fim, foram investigados os antecedentes e o conteúdo do princípio da realidade econômica, verificando sua aplicação na interpretação das normas tributárias no tocante à autonomia qualificadora dos fatos geradores, especificamente, quanto à adoção desse conteúdo pela legislação brasileira.

Examinou-se que uma interpretação atenta à realidade econômica do negócio jurídico deve buscar uma correspondência entre a forma e a intenção das partes, bem como aos princípios e conceitos do direito privado, especificamente, quando esses forem adotados de forma original pelo direito tributário.

Esse tipo de interpretação contribui para o afastamento de uma visão formalista que por muito tempo serviu de baliza para planejamentos abusivos fossem realizados pelos contribuintes sobre a capa protetiva da lei.

Dessa forma, fez-se necessário diferenciar a pejetização quando se realiza mediante um planejamento tributário abusivo e quando diante de uma possibilidade jurídica legítima. Isto porque quando um contribuinte opta por utilizar uma pessoa jurídica para se enquadrar em um regime tributário mais benéfico, camuflando uma relação de emprego, quando presentes todos os elementos caracterizadores, estará realizando uma prática abusiva, sendo reprimida no Brasil a partir da atuação jurisprudencial na qual prepondera a substância sob a forma.

Por outro lado, há certos segmentos de indivíduos que optam por constituírem pessoas jurídicas para organização de suas atividades profissionais e se enquadram em regimes mais favoráveis de tributação. Nesses casos, quando não estiverem presentes os requisitos de uma relação de emprego, muitos desses profissionais liberais, até pela natureza de suas atividades, embora produza uma distorção no sistema tributário, a pejetização é uma possibilidade jurídica legítima do contribuinte.

Assim sendo, visando atender ao princípio da isonomia, essa prática deve ser reprimida mediante alterações legislativas a fim de promover um tratamento equânime aos indivíduos que possuam rendas equivalentes.

Ante o exposto, a hipótese inicial era que a aplicação do princípio da realidade econômica no direito tributário solucionaria a distorção isonômica resultante da pejetização. A hipótese foi parcialmente confirmada, pois sua aplicação como solução de distorções criadas a partir da divergência entre a forma e a substância consegue alcançar apenas a pejetização abusiva, ou seja, quando utilizada para camuflar uma relação de emprego, o que não ocorre, por exemplo, quando em sua utilização por profissionais liberais.

Dessa forma, ainda se faz necessário investigar alguns pontos: essa pejetização que beneficia certos tipos de profissionais foi uma opção querida pelo legislador; caso positivo, quais razões para esse tratamento não isonômico com relação as suas rendas; por se tratar de uma distorção, quais as maneiras de corrigir a fim de dar tratamento equânime a pessoas de rendas equivalentes.

A pesquisa se justifica na busca por programar o princípio da igualdade no campo tributário que deve servir de baliza ao legislador, alinhado aos princípios republicanos que reprimem a tributação pervertida positiva e negativa, ou seja, é vedado o tratamento discriminatório, ao mesmo tempo em que deve ser exigido o tributo de todos aqueles que possuem capacidade contributiva equivalente.

Dessa forma, deve-se coibir a utilização da pejetização quando utilizada no intuito apenas de diminuir o ônus tributário suportado, em razão de esta prática distorcer a tributação

de renda no contexto social brasileiro, fazendo com que indivíduos de capacidade contributiva semelhantes sofram cargas tributárias distintas.

O sistema tributário nacional na forma atual, que prepondera a tributação sobre o consumo, acaba por onerar proporcionalmente mais àqueles que menos recursos possuem. A tributação de renda, que em regra se caracteriza por auferir a capacidade contributiva de forma mais adequada, acaba sendo distorcida pela prática da pejetização, o que reforça a desigualdade de renda muito presente no contexto social brasileiro.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Mansueto de. O papel dos tributos no desenvolvimento econômico brasileiro. *In*: GONZALEZ, Sidnei (Org.). **Reforma tributária: debates e reflexões**. 13. ed., Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2018, v. 34, p. 34-44.
- APPY, Bernard; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson; CANADO, Vanessa Rahal. Reforma Tributária: qual a agenda?. *In*: GONZALEZ, Sidnei. (Org.). **Reforma Tributária: debates e reflexões**. 13. ed. Rio de Janeiro: FGV Projetos, 2018, v. 34, p. 79-91.
- APPY, Bernard. **A pejetização aumenta, e muito, a desigualdade, diz economista**. [Entrevista cedida a] Alexa Salomão. Folha de S. Paulo, São Paulo, out. 2017. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/10/1925333-a-pejetizacao-aumenta-e-muito-a-desigualdade-diz-economista.shtml>. Acesso em: 06 nov. 2019.
- BARREIX, Alberto *et al.* **El impuesto a la renta personal: un cascarón vacío**. *In*: CORBACHO, Ana; CIBILS, Vicente Fretes; LORA, Eduardo. **Recaudar no basta: los impuestos como instrumento de desarrollo**. Washington: Banco Interamericano de Desarrollo, 2012. p. 173 – 202. Disponível em: <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Recaudar-no-basta-Los-impuestos-como-instrumento-de-desarrollo.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2019.
- BRASIL. **Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Rio de Janeiro: Presidência da República, 1943. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em 20 maio 2020.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 19 maio 2020.
- BRASIL. **Decreto nº 3.048, de 6 de Maio de 1999**. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm. Acesso em: 20 maio 2020.
- BRASIL. **Lei nº 11.196, de 21 de Novembro de 2005**. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPES [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/L11196compilado.htm. Acesso em: 21 maio 2020.
- BRASIL. **Mensagem nº 783, de 21 de Novembro de 2005**. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Msg/Vep/VEP-0783-05.htm. Acesso em: 21 maio 2005.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (4. Turma). **Acórdão nº 2402-006.976**. Processo nº 16682.721028/2015-87. FISCALIZAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO. ENQUADRAMENTO. SEGURADO EMPREGADO. 4ª Câmara. Relator Denny Medeiros da Silveira, 13 de fevereiro de 2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 21 maio 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo / SP: Malheiros Editores, 2013. v. 1. 1248p .

CARVALHO, Barros, P. D. **Curso de direito tributário**. 30. ed., São Paulo : Saraiva Educação, 2019. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610150/>. Acesso em: 03 Abr. 2020.

CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas . **Tributos em Espécie**. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. 824 p.

COÊLHO, Navarro, S. C. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2020. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988357/>. Acesso em: 03 Abr. 2020

COELHO, André Felipe Canuto; BORBA, Bruna Estima. Progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil: Realidade ou Mito?. **Revista Thesis Juris**, São Paulo, v. 6, n.3, p. 407-437, set./dez. 2017. Disponível em:
<http://www.revistartj.org.br/ojs/index.php/rtj/article/view/555/pdf>. Acesso em: 07 abr. 2020.

GEORGES, R. **País Estagnado: um retrato das desigualdades brasileiras 2018**. São Paulo: OXFAM Brasil, 2018. Disponível em:
https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/relatorio_desigualdade_2018_pais_estagnado_digital.pdf?utm_source=site&utm_medium=social&utm_campaign=relatorio_download&utm_content=visitantes-site&utm_term=botao_botao-download_cpc_download-relatorio_baixar. Acesso em: 06 mai. 2019.

GOBETTI, Sérgio Wulff. **Tributação do Capital no Brasil e no Mundo**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2018. Disponível em:
http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2380b.pdf. Acesso em: 18 nov. 2018.

GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil : sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista de informação legislativa**, v. 49, n. 194, p. 117-146, abr./jun. 2012. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/496582>. Acesso em: 17 maio 2020.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da PGFN / Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**, Brasília, v. 1, n. 1, p. 9–18, jan./jun. 2011. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>. Acesso em 19 maio 2020.

IBGE. **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua: Rendimentos de Todas as Fontes 2018**. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2019. Disponível em:
https://servicodados.ibge.gov.br/Download/Download.ashx?http=1&u=biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101673_informativo.pdf. Acesso em: 18 nov. 2019.

INTROÍNI, Paulo Gil Hölck *et al.* Tributação da renda da pessoa física. *In*: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP: FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 489-498. Disponível em: <http://plataformapoliticassocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 20 maio 2019.

HICKMANN, Clair Maria *et al.* Tributação da renda da pessoa jurídica: instrumento da guerra fiscal internacional ou do desenvolvimento?. *In*: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP: FENAFISCO;

São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 489-498. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>. Acesso em: 20 maio 2019.

JARACH, Dino. **El hecho imponible**: teoría general del derecho tributario substantivo. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-perrot, 1996.

RFB. **Dados Setoriais 2011/2015**. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2015. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/estudo-dados-setoriais-2011-a-2015.pdf>. Acesso em: 06 dez. 2019.

RFB. **Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2020**. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-ploa/ploa-2020/dgt-ploa-2020-base-conceitual-v1-1.pdf>. Acesso em: 07 dez. 2019.

MARTINEZ, Luciano. **Curso de direito do trabalho**. 10. ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610129/>. Acesso em: 20 maio 2020.

MEDEIROS, M., SOUZA, P. H., CASTRO, F. A. **A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012**: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. *Ciência & Saúde Coletiva*, Rio de Janeiro, v. 20, n. 4, p. 971-986, Abr. 2015. Disponível em: http://www.scielo.br/pdf/csc/v20n4/pt_1413-8123-csc-20-04-00971.pdf. Acesso em: 18 maio. 2019.

NERY, Pedro Fernando. Uganda, aqui. **Estadão**. São Paulo, Out. 2019. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,uganda-aqui,70003067566>. Acesso em: 25 nov. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 519p.

SCAFF, Fernando Facury. A miopia na tributação dos dividendos. **Revista do Café**. Rio de Janeiro, n. 866, out. 2018. Disponível em: <http://www.cccrj.com.br/revista/866/16.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2019.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Arrecadação do Simples Nacional em 2015 – Inclusão de novos setores, efeitos no Lucro Presumido/Lucro Real e Impactos do PLP 25/2007**. Brasília, Secretaria da Receita Federal, 24 de agosto de 2015. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/EstudosSimplesNacional24ago2015aret..pdf>. Acesso em: 06 dez. 2019

ZAMBRANO, Efrén MINUCHE. El principio de “Realidad Económica” en el Derecho Tributario. **Revista de Derecho Económico**. Santiago de Guayaquil, n. 1, mar. 2010. Disponível em: <https://www.revistajuridicaonline.com/2010/03/el-principio-de-realidad-economica-en-el-derecho-tributario/>. Acesso em: 06 abr. 2020.