

Infrações podem gerar exclusão de pessoa jurídica do Simples Nacional

O Simples Nacional não é, simplesmente, um método de administração tributária como poderia parecer; é muito mais do que isso. Trata-se de um verdadeiro Instituto Jurídico de nível constitucional que fora introduzido, em nosso ordenamento, pelo constituinte originário e aperfeiçoado pelo constituinte derivado. A arquitetura jurídica deste Instituto obedeceu a dois princípios fundamentais que estão escritos na Constituição da República e direcionados às microempresas e às empresas de pequeno porte: 1º – Tratamento favorecido (inciso X do artigo 170 da CF/88) e 2º – Tratamento Diferenciado (artigo 179 da CF/88)

Os dois princípios estão classificados no Capítulo da Ordem Econômica de nossa Lei Maior, e por esta razão o tratamento favorecido e o tratamento diferenciado serão observados, não só em relação ao Direito Tributário, mas, em todo ramo do direito aplicável à atividade econômica. Em outras palavras: toda e qualquer Lei, Federal, Estadual ou Municipal terá que respeitar a distinção especialmente posta em nosso ordenamento jurídico para as microempresas e as empresas de pequeno porte, com sede no País e constituída na forma estabelecida por Lei Brasileira.

Visando dar concretude a estes princípios constitucionais, o legislador infraconstitucional veio então a editar a Lei Complementar 123 de 2.006. Esta Lei, de nível constitucional, vincula os legisladores ordinários da União, dos Estados e dos Municípios, isto é: a Lei Complementar 123 é a Lei das Leis quando estiverem presentes, no jogo econômico, as figuras do micro empresário, da microempresa ou da empresa de pequeno porte. Vislumbra-se assim uma verdadeira blindagem jurídica ao nascedouro do empreendedorismo nacional, seja na via da redução da carga tributária seja na via da redução da complexidade do cumprimento das obrigações acessórias.

A Lei Complementar 123 e suas respectivas alterações estabelecem Normas Gerais das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Podemos dizer que estas normas gerais atuam como verdadeiro Código Especial na seara das imposições tributárias. Neste Código Especial estão postas normas de conduta, conceituais, sancionadoras, técnicas, processuais e penais que combinadas entre si visam dar efetividade à tutela jurídica ordenada pelo Constituinte. Em outras palavras: são estas normas, desde que interpretadas em conjunto, que dizem quem está tutelado pelo tratamento favorecido e diferenciado. O Instituto Jurídico é uno, bem como, é uno, o valor jurídico tutelado (protegido), ainda que o Código Especial que tenha sido construído pela interação de diversas regras jurídicas.

Parece que neste ponto devemos reforçar a idéia e chamar a atenção do leitor. As situações da vida real serão consideradas lícitas ou ilícitas não pelo confronto do fato com certa disposição literal do Código Especial, mas sim pelo confronto do fato, ou dos fatos, com a razão de ser do Código e de sua função jurídico social. A interpretação será sistemática e teleológica (sistemática porque exige a conjugação e interação de vários dispositivos isolados; teleológica porque o fato deverá estar em conformidade com a intenção do constituinte). Simplificando: a simples leitura leiga da Lei não diz da licitude ou da ilicitude de atos e fatos da vida real; entre todas as formas de valoração jurídica dos fatos, a simplista e direta jamais poderia prevalecer neste caso, pela simples razão de estarmos tratando de um favorecimento

objetivo que não comporta dilação de qualquer espécie sob pena de frustrar toda a disciplina imposta.

VEDAÇÕES

Em sua vertente tributária a Administração do Simples Nacional foi estabelecida pelo Decreto 6.038 de 2.007 que instituiu o Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – CGSN- cuja atuação se manifesta pela edição de Resoluções, consideradas para todos os fins de direito, como sendo atos normativos complementares à legislação tributária.

Como autoridade administrativa o CGSN tem, então, poder de estabelecer as obrigações acessórias julgadas convenientes e necessárias ao bom desempenho do sistema. Mas não é só isso; tem também o poder de baixar os atos interpretativos do Estatuto Geral com eficácia de norma tributária complementar.

Para que o contribuinte possa conhecer todas as vedações impostas à fruição do tratamento diferenciado e favorecido, não basta, por conseqüência, a simples leitura da Lei Complementar 123 de 2.006. É preciso verificar também a legislação complementar expedida pelo CGSN e ter domínio dos princípios gerais de direito tributário. Tentemos então elencar as diretrizes deste exercício jurídico.

Figura típica

A Lei Complementar estabeleceu as figuras típicas (artigo 3º) do que sejam microempresa e empresa de pequeno porte, estabelecendo dois requisitos básicos: um de natureza formal como sendo a obrigatoriedade de registro das sociedades empresariais ou do empresário individual no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso. O segundo requisito já é de ordem material e, se consubstancia em impor um limite máximo de faturamento, para cada tipificação. Todavia a própria Lei já cuidou de explicitar os casos que estão excluídos do favorecimento em razão de condições pessoais dos empresários, da origem do capital empregado na atividade empresarial, da forma jurídica da constituição da sociedade ou em razão de certas atividades e alocação de recursos das sociedades empresariais. Portanto a formalização das empresas e o faturamento limitado, por si sós, não autorizam a busca do tratamento favorecido.

Vedações Expressas

O artigo 12 da Resolução CGSN 4 de 2.007 (e suas alterações) traz uma lista expressa de 25 situações que impedem a fruição do tratamento favorecido. A leitura desta lista já nos demonstra que existem restrições postas em razão da atividade ou atividades conjugadas desenvolvidas pelas sociedades. Para aferição da concretude destas proibições, por atividade, são irrelevantes as declarações dos contribuintes postas em atos societários, como acontece na declaração do objeto social em contratos ou estatutos de constituição, ou mesmo em declarações cadastrais às instituições de administração tributária, creditícias, classistas ou previdenciárias. Afere-se a proibição pelo conteúdo econômico ou profissional da atividade.

Exclusões

Deve o intérprete também se ater aos motivos que ensejam a exclusão das pessoas jurídicas do sistema favorecido. A regra geral diz que cabe ao contribuinte comunicar a sua própria exclusão quando ocorrer um ou mais motivos que não permitam mais à sociedade permanecer no regime tributário favorecido, ou ainda, quando, por opção, o empresário deseje se retirar do sistema.. Não feita esta comunicação obrigatória caberá a Autoridade Fiscalizadora a exclusão de ofício diante de certas situações previstas em Lei.

Entre estas situações que impõem a exclusão, de ofício, destacamos: Não havendo escrituração contábil completa (contabilidade), o livro caixa não permitir a identificação da movimentação bancária: Do total dos ingressos financeiros, depender mais do que 20% com despesas; Do tal dos ingressos financeiros, depender mais do que 80% com compras de mercadorias ou matérias primas (regra que pode ser flexibilizada em situações excepcionais provadas). Constatação fiscal de que a constituição da empresa se deu mediante a interposição de pessoas.

Regras anti- elisivas

O peso da carga tributária em nosso País assumiu tal relevância que o tema passou a ser motivo de discussões e debates até em reunião sociais. Não faltam pessoas que se lançam, de forma açodada, a dar conselhos a seus pares como se fossem verdadeiros *experts* em planejamento tributário. Há bem da verdade, a elisão fiscal é tema de preocupação em todo planeta terra, e vários países que já adotaram regras antielisivas ainda não lograram sucesso absoluto. No Brasil esta tentativa se iniciou com a edição da Lei Complementar 104 de 2.001 que acrescentou o Parágrafo Único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional para permitir que a autoridade tributária possa desconsiderar os negócios que acobertam obrigações tributárias mais onerosas. Tal dispositivo ainda não entrou em vigor porque depende de Lei Ordinária regulamentadora.

Enquanto não entra em vigor o Parágrafo Único do artigo 116 do Código Tributário Nacional – CTN- o legislador ordinário vem se valendo de seu poder de regulamentar certas disciplinas para impor regras de natureza antielisiva, caso a caso. Elas podem aparecer nos subsistemas jurídicos de forma explícita ou de forma cruzada como acontece no Simples Nacional. No que concerne ao Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL- as regras anti-elisivas (aquelas destinadas a evitar o indevido alargamento do benefício fiscal) surgem de forma cruzada a partir do conceito geral, passando pelas vedações e exclusões expressas. Em outras palavras elas se aplicam de forma direta e objetiva ou de forma combinada ou integrada para embasar o critério jurídico de interpretação gerado frente a cada caso concreto.

Faturamento

Para fruição destes privilégios as sociedades empresariais sofreram uma preliminar parametrização a partir da Receita Bruta auferida em cada ano calendário. Esta aferição será feita de forma direta, em primeiro nível, pela simples técnica de se totalizar a receita bruta de um ano calendário e verificar se o total é igual ou inferior ao limite posto em Lei. A aferição indireta, de segundo nível, será feita pela soma da receita bruta de duas sociedades vinculadas em razão da participação de um sócio comum. Neste caso tomar-se-á como medida de aferição a soma globalizada das receitas brutas, isto é, se o total

das receitas brutas estiver aquém do limite imposto pela Lei, as empresas poderão se enquadrar no Simples. O segundo método de aferição, de segundo nível, será aplicado quando um dos sócios da empresa enquadrada no Simples, também for sócio de uma segunda empresa não enquadrada no Simples; caso esta participação, no capital social da empresa não enquadrada no Simples, seja inferior a 10%, e a receita bruta global não ultrapasse o limite único da Lei, uma das empresas poderá permanecer no simples.

Todavia a Lei não parou por aí. Para todo e qualquer efeito o Estatuto deixou claro que a interposição de pessoas, em qualquer situação, implica na exclusão da empresa do regime tributário favorecido. Por interposição de pessoas há de se entender aqui toda e qualquer forma de interposição de pessoas, ou seja, interposição legítima ou ilegítima. Não é difícil compreender a razão desta proibição expressa da interposição de pessoas; sem esta proibição restaria infrutíferas as regras de dimensionamento do faturamento, eis que o faturamento poderia ser segregado por diversas sociedades almejando o enquadramento do negócio na lei instituidora de privilégios.

Outra vedação expressa que está, também, vinculada ao dimensionamento do faturamento é a regra do desmembramento. Consta do inciso IX do parágrafo 4º artigo 3º da Lei Complementar 123 de 2.006: “Não se inclui no regime diferenciado e favorecido, previsto nesta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica: IX- resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos cinco anos-calendário anteriores.

Assim a segregação do faturamento, ou mesmo em não havendo a segregação do faturamento, houver a segregação de atividades pela via do desmembramento da empresa, a parcela da empresa desmembrada não poderá assumir a qualificação de empresa de pequeno porte para fruição dos benefícios do Simples nos cinco anos subseqüentes ao desmembramento. É o caso, por exemplo, da empresa que separa suas atividades de industrialização das atividades de comercialização. Contratar empregados e gerir folha de pagamento dos mesmos com intuito de prestar serviços de mão obra para terceiros também se constitui em atividade explicitamente vedada pela Resolução CGSN 6 de 2.007 que tem por fundamento legal o inciso XII da Lei Complementar 123 de 2.006.

JURISPRUDÊNCIA

Tanto o contribuinte como os operadores do direito também devem se louvar nos casos já submetidos a julgamento das autoridades administrativas para saber da licitude ou ilicitude dos casos da vida real. Colhemos no Portal da Receita Federal do Brasil alguns julgamentos que interessam ao presente trabalho:

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM CURITIBA / 2 º TURMA/ ACÓRDÃO Nº 06-26037 de 01 de Abril de 2010

EMENTA: EXCLUSÃO DO SIMPLES. CONSTITUIÇÃO PESSOA JURÍDICA. INTERPOSTAS PESSOAS. A constituição de várias empresas individuais, que ocupam um mesmo espaço físico, desenvolvem o mesmo objeto social, utiliza m os mesmos colaboradores e maquinários e, cujos sócios possuem grau de parentesco ou afinidade entre si, objetivando reduzir custos, usufruir tributação privilegiada e pulverizar receitas, caracteriza constituição de grupo econômico e impede a opção pelo Simples. **OPÇÃO. REVISÃO. EXCLUSÃO COM EFEITOS RETROATIVOS. POSSIBILIDADE.** A opção pela sistemática do Simples é ato do contribuinte sujeito a condições e passível de fiscalização posterior. A exclusão com efeitos retroativos, quando verificado que o contribuinte incluiu-se

indevidamente no sistema, é admitida pela legislação. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL À EXCLUSÃO DO SIMPLES. Aplica-se à exclusão do Simples Federal a legislação tributária vigente à época da ocorrência da situação impeditiva à permanência nesse regime unificado e simplificado, qual seja, a Lei nº 9.317, de 1996. EFEITOS DA EXCLUSÃO. Retifica-se a data a partir da qual o ato de exclusão nº 36/2009 deve gerar efeitos, haja vista a contribuinte só ter aderido ao Simples a partir de 01/01/2007.

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM CURITIBA/ 2 ° TURMA/ ACÓRDÃO Nº 06-25939 de 25 de Marco de 2010

EMENTA: EXCLUSÃO DO SIMPLES. CONSTITUIÇÃO PESSOA JURÍDICA. INTERPOSTAS PESSOAS. A constituição de várias empresas individuais, que ocupam um mesmo espaço físico, desenvolvem o mesmo objeto social, utiliza m os mesmos colaboradores e maquinários e, cujos sócios possuem grau de parentesco ou afinidade entre si, objetivando reduzir custos, usufruir tributação privilegiada e pulverizar receitas, caracteriza constituição de grupo econômico e impede a opção pelo Simples. **OPÇÃO. REVISÃO. EXCLUSÃO COM EFEITOS RETROATIVOS. POSSIBILIDADE.** A opção pela sistemática do Simples é ato do contribuinte sujeito a condições e passível de fiscalização posterior. A exclusão com efeitos retroativos, quando verificado que o contribuinte incluiu-se indevidamente no sistema, é admitida pela legislação. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL À EXCLUSÃO DO SIMPLES. Aplica-se à exclusão do Simples Federal a legislação tributária vigente à época da ocorrência da situação impeditiva à permanência nesse regime unificado e simplificado, qual seja, a Lei 9.317, de 1996. ; a Lei Complementar 123, de 2006, que instituiu as normas gerais do Simples Nacional e revogou a Lei nº 9.317, de 1996, somente tem aplicação a partir de 01/07/2007 sobre os fatos geradores pendentes e futuros.

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SALVADOR/ 2 ° TURMA/ ACÓRDÃO Nº 15-17665 de 20 de Novembro de 2008

EMENTA: CONSTITUIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA POR INTERPOSTAS PESSOAS. A evidência da interposição de pessoas no quadro societário da pessoa jurídica implica exclusão de ofício do Simples com efeitos retroativo s à constituição da empresa, inviabilizando a tributação dentro desta sistemática de tributação.

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM RECIFE/ 4 ° TURMA/ ACÓRDÃO Nº 11-21471 de 25 de Janeiro de 2008

EMENTA: EXCLUSÃO SIMPLES. A constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual, acarreta a exclusão da empresa do regime simplificado. **APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN. IN DÚBIO PRÓ RÉU.** Os benefícios do "in dúbio pró réu" determinados no artigo 112 do CTN, só se aplicam no caso de dúvidas quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias material do fato, ou à natureza dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade ou punibilidade, ou à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação.

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM RIBEIRÃO PRETO/ 6 ° TURMA/ACÓRDÃO Nº 14-33832 de 24 de Maio de 2011

EMENTA: SIMPLES. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. Considera-se a existência de grupo econômico de fato quando duas ou mais empresas encontram-se sob a direção, o controle ou a administração de uma delas. Na const atação fática da existência de grupo econômico é cabível a

verificação do cumprimento ou descumprimento das condições de participação no sistema tributário simplificado em relação à totalidade das empresas do grupo, em virtude da solidariedade legal que se estabelece entre elas. SIMPLES. EXCLUSÃO. LIVRO CAIXA. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIMITES DA RECEITA BRUTA. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÕES. São circunstâncias ensejadoras da exclusão do contribuinte do regime do Simples a escrituração do Livro Caixa sem o registro de toda a sua movimentação financeira, inclusive a bancária, a participação societária de um mesmo sócio em mais de uma empresa, quando o limite da receita bruta restar ultrapassado e a prática reiterada de infrações à legislação tributária.

GRUPO ECONÔMICO

Há de se dar destaque especial à figura do Grupo Econômico de Fato. Nota-se que a jurisprudência administrativa vem se firmando no sentido de não admitir que empresas ligadas por vínculos familiares, e interdependentes entre si em suas atividades, possam ser consideradas de forma individuada e autônoma para fins de enquadramento no regime tributário favorecido. Tal jurisprudência para se firmar lança mão de outras figuras de direito além daquelas expressamente previstas no Estatuto da Empresa de Pequeno Porte. Neste mister duas outras figuras de nosso ordenamento devem ser citadas: a primeira é a figura da desconsideração da personalidade jurídica prevista no artigo 50 de nosso Código Civil que autoriza a desconsideração quando presentes nos negócios jurídicos a confusão patrimonial e o desvio de finalidade; outro instrumento jurídico a disposição das autoridades fiscalizadoras é a figura da fraude à lei.

A constituição de uma pessoa jurídica, com o único objetivo de alcançar benefício ou economia tributária, será considerada ato sem propósito negocial e, como tal, um ato jurídico viciado nos termos do artigo 50 do Código Civil. Consuma-se também a fraude à lei quando certa norma jurídica considerada cogente deixa de ser cumprida porque os particulares adotam passos e formas instrumentais diversas das típicas, para driblar a lei cogente. Na fraude à Lei todos os atos são válidos de per si, mas o conjunto considerado é inválido.

Na esteira destas figuras é que a Receita Federal do Brasil vem quebrando os chamados planejamentos tributários, principalmente quando a interpretação dos fatos concretos revela que a família montou estrategicamente suas atividades econômicas para se beneficiar em parte do tratamento tributário favorecido. O caso mais freqüente é a tentativa de se driblar a lei cogente (Lei que obriga o particular) que estipula o limite pelo faturamento.

As autoridades tributárias frente a certos cenários e circunstâncias concretas têm o Poder e os Instrumentos Legais para impugnar a adoção do Simples Nacional. A ilicitude da conduta do contribuinte pode ser caracterizada não pela infração direta de uma regra específica, mas sim por fraude aos objetivos sociais do Instituto Jurídico. Nestes casos assumem relevância probatória a movimentação financeira, a movimentação física de mercadorias, a carteira de clientes, o rateio de despesas e outras apurações que revelem a falta de autonomia patrimonial de uma (ou mais) das pessoas jurídicas interligadas.

Date Created

17/10/2011