

A DESCONSIDERAÇÃO DA CHAMADA “PEJOTIZAÇÃO” PARA FINS TRIBUTÁRIOS E O DEVER DE COERÊNCIA SISTÊMICO

THE DISREGARD OF LEGAL ENTITIES IN THE WORKING RELATIONSHIP (“PEJOTIZAÇÃO”) FOR TAX PURPOSES AND THE DUTY OF CONSISTENCY SYSTEMIC

Carlos Renato Cunha*

Valterlei Aparecido Costa**

Maurício Dalri Timm do Valle***

RESUMO: Em vista de sua liberdade, promove o contribuinte a busca da forma jurídica mais adequada para seus negócios, visando a pagar menos tributos. No entanto, essa liberdade encontra limites, pois é vedada qualquer prática que configure fraude à lei. Isso se dá quando, em ofensa à primazia da realidade, uma relação de emprego, com todos os seus elementos, é apresentada sob a forma de contratação de uma pessoa jurídica para prestação de serviço (“pejotização”). Nesse caso, para fins tributários, devem ser desconsiderados os efeitos da contratação de pessoa jurídica, tendendo-se por existente a contratação direta de empregado. Ocorre que, por consequência da coerência sistêmica do direito, ao lado do lançamento tributário para cobrar IRPF, deve-se também restituir/compensar o que foi pago como pessoa jurídica, ao lado de outras medidas.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Evasão e Elisão Fiscal. “Pejotização”. Fraude à Lei.

SUMÁRIO: Introdução. 1 Evasão, Elisão, Elusão, Ilusão... 2 Legalidade, Liberdade e o Abuso de Formas no Direito Tributário. 3 Da chamada “pejotização”: conceituação. 4 Da desconsideração da “pejotização” para fins tributários: o dever de coerência na atuação estatal. Considerações Finais. Referências.

ABSTRACT: Seeking his liberty, the contributor searches for the most adequate juridical method for his business trying to pay less taxes. Nevertheless, this freedom finds its limits because any action that configures fraud is prohibited. That happens when, offending the primacy of the reality, an employment relationship, with all its elements, is made in the form of a legal entity providing services (“pejotização”). In that case, for tax meanings, there must not be considered the effects of legal entity services hiring, as the direct employment of a person have happened. What occurs is that for the consequence the systemic legal coherence, along with the tax entry to charge the IRPF, there must also be the restitution/compensation of what was payed as legal entity, as well as other measurements.

KEYWORDS: Tax Law. Evasion and Avoidance. “Pejotização” (Legal Entity in the Working Relationship). Evade of the Law. Assessment of Tax.

257

* Doutorando e Mestre em Direito do Estado pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná (UFPR). Graduado em Direito pela Universidade Estadual de Londrina (UEL), Paraná. Professor do curso de graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR) e do Programa de Pós-Graduação em Direito do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), Paraná.

** Mestrando em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná (UFPR). Professor dos Programas de Pós-Graduação em Direito Tributário do Centro Universitário Curitiba (Unicuritiba), Paraná, e da Academia Brasileira de Direito Constitucional (ABDConst), Paraná.

* Doutor e Mestre em Direito do Estado pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná (UFPR). Graduado em Direito pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB). Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário do Centro Universitário Curitiba (Unicuritiba), Paraná.

INTRODUÇÃO

É comum a substituição da contratação direta de empregados pela contratação de pessoas jurídicas para fins de prestação de serviços. Trata-se de opção idônea, permitida por nosso ordenamento jurídico, e que, como consequência salutar, do ponto de vista do planejamento tributário, pode gerar menor ônus quando do pagamento de tributos.

Há situações, contudo, em que a linha entre a licitude e a ilicitude ficam tênues. A doutrina e a jurisprudência, judicial e administrativa, têm apontado que a figura da chamada “pejotização” pode redundar em fraude à legislação trabalhista, como forma de mascarar a existência de relações de emprego, redundando numa situação de evasão tributária.

Diante desse quadro, pretende-se no presente artigo analisar o enquadramento da “pejotização” como evasão ou elisão tributária, e os efeitos daí decorrentes. Para tanto, analisar-se-á os conceitos de evasão e elisão tributárias, assim como a figura próxima da elisão abusiva e a previsão do Parágrafo Único do art. 116 do CTN, para, então, conceituar-se o fenômeno jurídico sob estudo e verificar a possibilidade, ou não, de o Fisco desconsiderar os negócios jurídicos de tal jaez, levando em consideração os efeitos que o norte dos Princípios da Legalidade, Segurança Jurídica e da Capacidade Contributiva trazem ao tema.

258

1 EVASÃO, ELISÃO, ELUSÃO, ILUSÃO...

A tensão existente entre os limites da liberdade de atuação negocial do cidadão-contribuinte e do poder de tributar do Estado-Fisco tem gerado, já há muito, uma intensa discussão doutrinária e jurisprudencial. Em suma, a questão é saber até que ponto a atuação do contribuinte no âmbito das relações privadas pode evitar a pretensão estatal de incidência de normas tributárias, ou seja, o âmbito de liberdade para o planejamento tributário: tem-se apontado, como classificações das possibilidades decorrentes desse cálculo normativo-fático, a existência das elisão e evasão tributárias¹, de conteúdo semanticamente mais claros, e o pantanoso terreno da chamada “elisão abusiva”, “elusão” – dentre outros términos, comumente utilizados pelo meio jurídico nacional e internacional.

¹ Comenta-se utiliza na doutrina e jurisprudência o adjetivo “fiscal” para qualificar a evasão e a elisão. Preferimos a voz “tributária”, para evitar a conotação ligada ao Direito Financeiro, trazida pela popular termo.

Por certo, no campo do planejamento tributário, a elisão tributária² é uma atuação lícita do contribuinte, enquanto sua antípoda, a evasão tributária³, por sua vez, é uma atuação ilícita. Esses são os pontos mais claros, iluminados, do fenômeno jurídico sob estudo, sendo comum encontrar na doutrina nacional a distinção entre elisão e evasão calcada num aspecto meramente cronológico, o que, segundo Sergio Luís Petrasso Corrêa, é problemático. A diferença seria que, na elisão, os atos praticados visando a menor oneração tributária do contribuinte se daria antes da ocorrência do respectivo fato gerador; na evasão, depois (CORRÊA, 2011, p. 416-417). Mas, como recorda André Mendes Moreira, há situações nas quais a evasão antecede a incidência normativa, como o exemplo do comerciante que emite notas fiscais com adulteração antes da efetiva saída das mercadorias (MOREIRA, 2003, p. 13). Pode-se apontar, também que a elisão precede “a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico”, enquanto que a sonegação e a fraude “dão-se após a ocorrência daquele fato” (TORRES, 2009, p. 246).

Aproximando as figuras, verifica-se o fato de que, em ambas, o contribuinte age na busca do menor custo tributário possível; na elisão, contudo, o fim é alcançado de modo lícito, mediante autorização implícita do ordenamento jurídico, enquanto que na evasão, o procedimento adotado é vedado, sendo considerado ilícito (QUEIROZ, 2005, p. 713-714). Na elisão tributária, como afirma Regina Helena Costa, centra-se a noção de planejamento tributário (COSTA, 2013, p. 202; COSTA, 2007, p. 290). A evasão tributária “fixa-se no campo da ilicitude”, como recorda Sacha Calmon Navarro Coêlho, sendo suas modalidades, segundo o referido autor (COÊLHO, 2003, p. 193):

- a) o dolo (sonegação omissiva);
- b) a fraude material (falsificação de documentos em geral);
- c) a simulação absoluta ou relativa (mediante o abuso de formas de Direito Privado, eis que “abuso de formas = dissimulação relativa = fraude à lei fiscal”).

Há, ainda, as chamadas *elisões impróprias*, que são as previsões explícitas do ordenamento jurídico de autorização para procedimentos “que podem ser usados com o propósito de incorrer numa menor carga tributária”, situação em que se enquadra os chamados “favores” ou “benefícios fiscais” (QUEIROZ, 2004, p. 712).

Existe, contudo, uma parcela de situações que se encontram na penumbra conceptual:

² Também denominada “economia tributária”, “evasão”, “evasão legal”, “evasão lícita”, “evasão em sentido estrito” e “elusão”. (QUEIROZ, 2005, p. 712)

³ Também chamada de “fraude fiscal” e “evasão ilícita”. (QUEIROZ, 2005, p. 713)

seria o caso da atuação lícita do contribuinte, no âmbito privado, a ser desconsiderada para fins tributários, posto ser abusiva. Eis a chamada elisão abusiva ou alusão tributária, que decorreria de um abuso de formas do particular no intuito de evitar a incidência da norma tributária.

Marco Aurélio Greco identifica na modificação do contexto sócio-jurídico atual o advento da relevância dessa distinção. O autor considera que após o que denomina de uma primeira fase de “Liberdade salvo Simulação” e de uma segunda fase de “Liberdade salvo Patologias”, chegou-se a uma terceira fase, de “Liberdade com Capacidade Contributiva”, em que a liberdade perde o predomínio para um equilíbrio com o valor solidariedade social, em que ganha relevância o tema da capacidade contributiva (GRECO, 2006, p. 264-271). Afinal, para o autor, a “[c]apacidade contributiva é conceito não formal que se vincula, também, à ideia de rateio do custeio do funcionamento do Estado (um dever fundamental) e à isonomia de tratamento perante esse dever” (GRECO, 2006, p. 272).

Ricardo Lobo Torres recorda, nesse diapasão, que a elisão é considerada lícita pelos defensores da interpretação lógico-sistemática e do primado dos conceitos do direito civil, sendo de se notar a posição de Sampaio Dória. O posicionamento da ilicitude da elisão, em declínio, era defendida pelos *“adeptos da consideração econômica⁴ do fato gerador e da autonomia do direito tributário, já que constituiria abuso de forma jurídica qualquer desconformidade entre a roupagem exterior do negócio e o conteúdo econômico que lhe corresponde”*, dentre os quais cita-se Amílcar de Araújo Falcão. Conclui o autor no sentido de que algumas visões teóricas contemporâneas, como a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam a licitude do planejamento tributário, desde que sem o abuso de direito, classificada como elisão abusiva ou planejamento inconsistente, como é o caso de Klaus Tipke, 2009, p. 246-247).

Seria possível a desconsideração dos atos e negócios privados para fins de aplicação da norma de incidência tributária? Vale dizer, existe realmente espaço em nosso ordenamento jurídico para a chamada elisão abusiva, ou, emprestando a expressão utilizada por Eurico Marcos Diniz de Santi, trata-se esse instituto de uma “ilusão” (SANTI, 2006, p. 223-224)?

Não se pode negar que, apesar de vozes contrárias, há um certo consenso de que existe algo que se coloca entre a elisão e a evasão tributárias, que “irrita” o sistema tributário,

⁴ Um bom resumo do histórico da interpretação econômica no Direito Tributário encontra-se na obra de Luís Eduardo Schoueri (SCHOUERI, 2011, p. 613-635).



quedando num limbo, entre o lícito e o ilícito. Sua natureza e seus limites, contudo, são algo a construir.

2 LEGALIDADE, LIBERDADE E O ABUSO DE FORMAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O rigor do Princípio da Legalidade Tributária em nosso ordenamento jurídico produz relevantes consequências em relação aos limites da atuação fiscal. Afinal, o teor do artigo 150, inciso I, de nossa Constituição, como reforço das previsões do “caput” de seu artigo 37 e do próprio inciso II, de seu artigo 5º, levaram ao entendimento de que a rigidez da legalidade autorizaria falar-se numa “estrita legalidade”, quiçá numa “tipicidade tributária”, muito próxima da noção análoga aplicável na seara do Direito Penal. (CUNHA, 2011, p. 134-139).

Com efeito, a aplicação das normas de incidência tributária exige a verificação da estrita subsunção do fato à previsão normativa, que deve arrolar todos os elementos a que se refere o artigo 97 do Código Tributário Nacional – CTN. Daí decorre que a aplicação de presunções e ficções no âmbito tributário devem ser analisadas com mão avara, como recorda Roque Antônio Carrazza (CARRAZZA, 2004, p. 245).

A própria noção de legalidade traz inserta uma contraparte: o desenho da liberdade de atuação do particular. Afinal, se o cidadão apenas é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa havendo previsão legal, como se aduz do artigo 5º, II, da CF/88, e à Administração Pública compete a estrita observância das previsões legais, nos termos do artigo 37 e do artigo 150, I, também da Carta Magna, sabe-se de antemão que existe um espaço livre para a atuação do contribuinte, em seus negócios, uma proteção ao livre-arbítrio dentro de uma moldura de licitude. Já KELSEN aduzia que por mais totalitária que fosse a ordem jurídica, sempre restaria um mínimo de liberdade ao ser humano. (KELSEN, 2003, p. 48). Num ordenamento jurídico democrático, como o brasileiro, não há dúvidas de que a margem de atuação lícita dos cidadãos é considerável.

A própria Constituição Federal acaba por expressar positivamente alguns aspectos dessa liberdade do particular em vários dispositivos. Dentre os que trazem reflexos no âmbito tributário, convém recordar da garantia de liberdade de trabalho (art. 5º, XIII, CF/88), da livre iniciativa (art. 170, CF/88) e da garantia do direito de propriedade (art. 5º, XXII, CF/88).

De se notar que o simples fato de o contribuinte escolher um determinado procedimento,

ao invés de outro, tendo em vista a menor carga tributária como fator determinante, não é algo ilícito, havendo hipóteses em que tal escolha é, inclusive, uma obrigação jurídica, sob pena de responsabilidade do agente, como sói ocorrer no caso da administração de uma pessoa jurídica com fins lucrativos, observados os limites da legalidade (QUEIROZ, 2005, p. 714). Casos de autorização explícita do ordenamento jurídico existem, como as de escolhas do local de instalação de um empreendimento, em face de vantagens tributárias, pela sistemática do lucro presumido no âmbito do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, ou por modalidade simplificada de declaração no Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF (QUEIROZ, 2005, p. 715). Como aduz Navarro Coêlho, “*Ao cabo, economizar licitamente tributos é, por si só, um propósito negocial (minimização de custos)*” (COÊLHO, 2003, p. 195).

A liberdade que nosso sistema jurídico outorga ao contribuinte, contudo, é irrestrita? Obviamente que não. O próprio ordenamento jurídico cuida de limitar as franjas dessa liberdade individual, inclusive com efeitos tributários. O próprio fato da tributação é, de “per se”, uma limitação à liberdade individual, fonte de eternas tensões sistêmicas, ao atingir a garantia da propriedade privada e da liberdade de atuação do particular. Há, no entanto, situações ainda mais extremas, como, exemplificativamente, a progressividade-sanção sobre a propriedade que não cumpre sua função social, seja na tributação de imóveis urbanos (artigo 182, § 4º, II, CF/88), seja na de imóveis rurais (art. 153, § 4º, I, CF/88). Um outro exemplo, decorrente da aplicação da proteção à livre concorrência, é o precedente do Supremo Tribunal Federal – STF no julgamento do RE 550.769-RJ.⁵

Há limites, portanto, ao planejamento tributário do contribuinte, visando a diminuição

⁵ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. NÃO-PAGAMENTO DE TRIBUTOS. INDÚSTRIA DO CIGARRO. REGISTRO ESPECIAL DE FUNCIONAMENTO. CASSAÇÃO. DECRETO-LEI 1.593/1977, ART. 2º, II. 1. Recurso extraordinário interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que reputou constitucional a exigência de rigorosa regularidade fiscal para manutenção do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros (DL 1.593/1977, art. 2º, II). 2. Alegada contrariedade à proibição de sanções políticas em matéria tributária, entendidas como qualquer restrição ao direito fundamental de exercício de atividade econômica ou profissional lícita. Violação do art. 170 da Constituição, bem como dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. 3. A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal rechaça a aplicação de sanção política em matéria tributária. Contudo, para se caracterizar como sanção política, a norma extraída da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 deve atentar contra os seguintes parâmetros: (1) relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e (3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não-pagamento implica a cassação do registro especial. 4. Circunstâncias que não foram demonstradas no caso em exame. 5. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

(BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 550769. Relator Min. Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno Julgado em 22/05/2013. Acórdão eletrônico DJe-066. Divulgado em 02/04/2014. Publicado em 03/04/2014).

do ônus econômico no pagamento de tributos? Sim, há. Claramente, há um campo da ilicitude, já mencionado, classificado como evasão tributária, pela qual não pode o particular caminhar, segundo as previsões de nosso ordenamento jurídico. Como também já exposto, há o campo da licitude, afeta à ideia de elisão tributária, mediante a qual, através de escolhas negociais lícitas, pode o contribuinte deixar de recolher ou recolher montante menor de tributos. Não se pode negar ser legítimo ao particular a busca plena pela desoneração lícita no âmbito exacional: tal liberdade decorre de premissas básicas de nossos sistemas jurídico e econômico. Havendo a possibilidade de atuação que gere menor impacto fiscal, não haveria que se falar na obrigação do contribuinte eleger o caminho mais oneroso. Isso contrariaria a noção mínima de liberdade de que falamos antes, além de afrontar a ideia de eficiência econômica, que é basilar num sistema capitalista.

A questão que se mantém aberta é da existência de limites a uma atuação lícita, mas, supostamente, abusiva, do particular, em que se encaixa o conceito de elisão abusiva. É nesse campo pantanoso que se encontram temas como o “abuso das formas”, a busca pelo “propósito comercial”, etc. Em nosso direito, regras recentes sobre a abusividade de formas, e a análise científica de seus efeitos no Direito Tributário, não podem ser desconsideradas. O atual Código Civil prevê, expressamente, o abuso de direito como ato ilícito, definindo-o em seu art. 187:

Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Isso não é inédito no ordenamento jurídico brasileiro, como se denota, por exemplo, do art. 5º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, que determina ao juiz o atendimento dos fins sociais a que se dirige a lei, em sua aplicação e às exigências do bem comum. Afinal, “*a ilicitude do ato abusivo se caracteriza sempre que o titular do direito se desvia da finalidade social para a qual o direito subjetivo foi concedido*” (GONÇALVES, 2012, p. 394). Desse modo, a legislação civil prevê que, ainda que atue dentro do âmbito de suas prerrogativas, uma pessoa pode ser responsabilizada à indenização dos danos causados, se tiver delas feito uso abusivo, o que seria aplicável ao Direito Tributário, fundando-se no princípio da relativização dos direitos subjetivos (CORRÊA, 2011, p. 418).

Ademais, a legislação civil trata dos conceitos e efeitos da simulação, já há muito. Ora, a simulação “*é uma declaração falsa da vontade, visando [à] aparentar negócio diverso do*

efetivamente desejado”, “*é o que tem aparência contrária à realidade*”, em que há conluio entre os contratantes, para se “*obter efeito diverso daquele que o negócio aparenta conferir*” (GONÇALVES, 2012, p. 366). Difere do dolo, “*porque neste a vítima participa da avença, sendo, porém, induzida em erro*”, inexistindo vítima na simulação, que visa a iludir terceiros ou violar a lei (GONÇALVES, 2012, p. 366). Há duas espécies: a) na absoluta, não existe negócio, as partes apenas fingem sua existência, uma “*ilusão externa*”; e b) na relativa, as partes dão a negócio aparência diversa da real, existindo dois negócios, o simulado, que é aparente, visando a iludir; e o dissimulado, que está oculto, mas é verdadeiramente desejado (GONÇALVES, 2012, p. 367). Daí a diferença entre a simulação e a dissimulação.

Luís César Souza de Queiroz arrola os novos casos em que o atual Código Civil prevê para a nulidade do negócio jurídico (QUEIROZ, 2005, p. 717):

- a) quando o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito (art. 106, III);
- b) quando tiver por objetivo fraudar lei imperativa (art. 166, VI);
- c) quando a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática sem cominar sanção (art. 166, VII); e
- d) houver simulação, subsistindo, contudo, o negócio dissimulado, se este for válido na substância e na forma (art. 167, *caput*).

264

Para Luciano Amaro, o questionamento sobre o abuso de forma, ou abuso de direito e simulação, seria atitude interpretativa menos radical se comparada à exegese econômica em sua formulação mais rigorosa. Tratar-se-ia da definição de forma de interpretação da legislação, diante de determinados comportamentos do contribuinte, que, “*em geral[,] de modo voluntário, procura estruturar seus negócios e suas atividades seguindo caminhos que se revelam fiscalmente menos onerosos*” (AMARO, 2009, p. 229).

Ensina referido autor que o abuso de forma seria a utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, na realização de um negócio jurídico que, em contraposição a uma forma “normal”, seria menos onerosa tributariamente falando. Confundindo-se em certa medida com o abuso de forma, ter-se-ia o abuso de direito, em que os procedimentos adotados, previstos legalmente, “*só estariam sendo concretamente adotados para fins outros que não aqueles que normalmente decorreriam de sua prática*” (AMARO, 2009, p. 231). A simulação, por sua vez, ocorreria na falta de correspondência entre o negócio realmente praticado e o formalizado. O autor conclui que a teoria do abuso de forma “*deixa ao arbítrio do aplicador da lei a decisão sobre a ‘normalidade’ da forma utilizada*”, ressaltando

que o foco não é a legalidade da forma, mas sua “normalidade”, ferindo o postulado da segurança jurídica e da certeza do direito (AMARO, 2009, p. 231). Assim, para ele, “*se a forma utilizada pelo contribuinte for lícita (vale dizer, prevista ou não defesa em lei), ela não pode ser considerada abusiva, o que traduziria uma contradição*” (AMARO, 2009, p. 231). Situação diversa levaria ao absurdo de se concluir que “*o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal*” (AMARO, 2009, p. 233).

QUEIROZ também aponta alguns critérios que não são aceitos de modo pacífico pela doutrina, a fim de distinguir os casos de evasão dos de elisão (QUEIROZ, 2005, p. 722-728):

- a) a teoria da interpretação econômica, adotada por Amílcar de Araújo Falcão e severamente criticada por Alfredo Augusto Becker;
- b) a teoria do abuso da forma jurídica, adotada na Alemanha, mas que, por implicar utilização de analogia, seria vedada em nosso ordenamento jurídico;
- c) as teorias antielisivas nos Estados Unidos, que inclui, como exemplos, a teoria do propósito negocial ou empresarial (*the business purpose doctrine*) e a teoria da substância sobre a forma (*the business over form doctrine*).

265

Schoueri cita, como limites à consideração econômica no Direito Tributário alienígena, as situações em que se entenda que o legislador efetivamente “*se fixou em uma categoria de Direito Privado*”, entendendo-se que “*ela não é suficiente para coibir a prática de planejamento tributário quando o contribuinte afasta a ocorrência daquela circunstância civil, mesmo que exclusivamente para evitar a tributação*” (SCHOUERI, 2011, p. 630). E afirma, criticamente, que “*a consideração econômica e o abuso de formas jurídicas recaíram, indevidamente, em métodos jurídico-sociológicos que levam a uma avaliação econômica da situação fática*”, chegando-se a resultados próximos ao da Escola Livre do Direito, cheios de perigos (SCHOUERI, 2011, p. 631).

De se notar que a teoria da substância sobre a forma nasceu, nos EUA, no início do século XX, em precedentes da Suprema Corte daquele país, sobre a natureza de modo de interpretação da lei tributária e “*um modo de se combater a elisão tributária*”, sendo adotada, em alguns casos, em favor do contribuinte (MACNAUGHTON, 2014, p. 16-18).

Para Luís César Souza de Queiroz, as peculiaridades do sistema constitucional brasileiro, em face dos sistemas americano e alemão, em especial o Princípio da Repartição Constitucional da Competência Tributária e o Princípio da Estrita Legalidade Tributária, “*implica[m] uma impossibilidade lógico-jurídica para a adoção de qualquer uma daquelas teorias estrangeiras antielisivas antes examinadas, pois tais teorias acabam implicando a*



adoção da analogia para que ocorra a exigência de um tributo” (QUEIROZ, 2005, p. 728-729). Afinal, a tributação analógica tornaria sem efeito a rígida repartição constitucional de competências em que se demora a Constituição de 1988, além de que a Legalidade Tributária torna defeso a utilização da analogia em nosso sistema (QUEIROZ, 2005, p. 733-735). Como afirma Charles William McNaughton, a aplicação da requalificação dos negócios jurídicos não é mera relativização da legalidade, é o “*avesso à legalidade: a manipulação dos critérios da norma tributária, por autoridade fiscal*”, uma “*tributação casuística*” (MACNAUGHTON, 2014, p. 30).

Como visto, há uma verdadeira “Babel” doutrinária na classificação das figuras localizadas na zona de penumbra entre a evasão e a elisão tributárias. Se, de um lado, podemos verificar figuras claramente ilícitas, incluídas no conceito de “evasão tributária”, como a simulação e a dissimulação nos negócios privados, há situações controversas, de pouco ou nenhum consenso, como a necessidade de verificação do “propósito negocial”, tão em voga na jurisprudência administrativa atual. Fato é que não nos parece possível, em nosso ordenamento jurídico, a instituição de um “imposto sobre planejamento tributário”, cuja hipótese de incidência seria “pagar menos tributo com a intenção de pagar menos tributo em conformidade com a lei”, como muito bem apontou Eurico Marcos Diniz de Santi (SANTI, 2009, p. 314).

266

3 DA CHAMADA “PEJOTIZAÇÃO”: CONCEITUAÇÃO

Como é cediço, existem diversas formas de relação jurídica de trabalho, em nosso ordenamento jurídico. A relação de trabalho é um gênero, em que se inclui o “trabalho autônomo” e o “trabalho subordinado”, classe em que encontramos a chamada relação de “emprego”. (MARTINEZ, 2010, p. 110). São elementos da relação de emprego (MARTINEZ, 2010, p. 112-119):

- a) a pessoalidade, em que inclui a noção de intransferibilidade, ou seja, a ideia de que “*somente uma específica pessoa física*, e nenhuma outra em seu lugar, pode prestar o serviço ajustado;
- b) a onerosidade (art. 3º, da CLT);
- c) a alteridade, ou seja, em tal relação, o empregado não assume os riscos da atividade econômica do empregador (como se denota do *caput*, do art. 2º, da CLT);
- d) não-eventualidade, vale dizer, não se enquadra como emprego a relação de trabalho baseada na ideia de imprevisibilidade de repetição (art. 3º, da CLT);
- e) a subordinação, que é uma situação que “*limita a ampla autonomia de vontade do prestador dos serviços*”. Este é o elemento de maior relevância para a configuração

de uma relação empregatícia (DELGADO, 2012: 294)

Aproximando-nos do conceito nuclear no âmbito do Direito do Trabalho, chega-se à noção do contrato de emprego como (MARTINEZ, 2010, p. 120):

[...] o negócio jurídico pelo qual uma pessoa física (o empregador) obriga-se, de modo pessoal e intransferível, mediante o pagamento de uma contraprestação (remuneração), a prestar trabalho não eventual em proveito de outra pessoa, física ou jurídica (empregador), que assume os riscos da atividade desenvolvida e que subordina juridicamente o prestador.

Fixados tais conceitos, chegamos ao termo “pejotização”. O vocábulo é um neologismo que tem sido encontrado em artigos da doutrina especializada e em decisões judiciais no âmbito da Justiça do Trabalho. Em consulta à versão eletrônica do Vocabulário Ortográfico da Academia Brasileira de Letras, verificou-se que não pertence ele ao vernáculo até o presente momento⁶. Já segundo o Dicionário Informal da Língua Portuguesa, o termo “*se refere à contratação de serviços pessoais, exercidos por pessoas físicas, de modo subordinado, não eventual e oneroso, na tentativa de disfarçar eventuais relações de emprego*”.⁷

267

Nas palavras de Ronaldo Lima dos Santos (SANTOS, 2008):

Como elucida Célia Regina Camachi Stander, o termo “pejotização” constitui um neologismo originado da sigla PJ, a qual é utilizada para designar a expressão pessoa jurídica. Por meio do processo de pejotização, o empregador exige que o trabalhador constitua uma pessoa jurídica (empresa individual) para a sua admissão ou permanência no emprego, formalizando-se um contrato de natureza comercial ou civil, com a consequente emissão de notas fiscais pelo trabalhador, não obstante a prestação de serviços revelar-se como típica relação empregatícia

Eis o conceito expresso pelo vocábulo, que demonstra a existência de uma fraude ao contrato de trabalho, mediante contratação de verdadeiro empregado através da simulação da contratação de uma pessoa jurídica. A natureza ilícita da prática é bem expressa por Luciano Martinez (MARTINEZ, 2010, p. 132):

No âmbito juslaboral há uma plethora de exemplos de simulação, dentre os quais se destaca o ajuste proposital firmado entre empregado e empregador, no sentido de anotar na CTPS um valor de salário inferior àquele efetivamente ajustado com o

⁶ Disponível em: <<http://www.academia.org.br/nossa-lingua/busca-no-vocabulario>>. Acesso em: 26 jun. 2017.

⁷ DICIONÁRIO Informal da Língua Portuguesa. Disponível em: <<http://www.dicionarioinformal.com.br/pejotizacao/>>. Acesso em: 26 jun. 2017.

objetivo de pagar tributo (imposto de renda e contribuição previdenciária) em dimensão inferior àquelas efetivamente devidas (salário “por fora”). Nesse caso, a simulação torna-se evidente na medida em que tanto empregado quanto empregador provocaram em terceiros (notadamente no Fisco e na Previdência Social) uma falsa crença numa situação não verdadeira. O mesmo acontece quanto empregado e empregador, de comum acordo, criam uma aparência de prestação de serviços via pessoa jurídica (pejotização) especialmente empreendida com o objetivo de diminuir a incidência de tributação.

Não há dúvida de que uma tal situação enquadra-se no conceito de fraude à lei a que alude o art. 166, VI, do Código Civil, assim como no de dissimulação, a que se refere o art. 167, do mesmo Código, pelo que aplicável, também, a previsão do art. 9º, da CLT:

Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

Afinal, no âmbito do Direito do Trabalho, tem-se como um dos princípios informadores o chamado “Princípio da Primazia da Realidade”, conforme elucida Luciano Martinez (MARTINEZ, 2010:92):

O princípio da **primazia da realidade** baseia-se no mandamento nuclear protetivo segundo o qual a realidade dos fatos prevalece sobre meras cláusulas contratuais ou registros documentais, ainda que em sentido contrário. De nada, portanto, adianta mascarar a verdade, uma vez que se dará prevalência ao que efetivamente existiu.

Também chamado de “princípio do contrato realidade”, ele “*amplia a noção civilista de que o operador jurídico, no exame das declarações volitivas, deve atentar mais à intenção dos agentes do que ao envoltório formal através de que transpareceu a vontade (art. 85, CCB/1916; art. 112, CCB/2002)*” (DELGADO, 2012, p. 202). Sua importância nessa seara do Direito é incontestável, com efeitos relevantes em relação à contraposição entre a forma e o conteúdo dos vínculos de emprego.

Obviamente, poder-se-ia tentar distinguir situações em que houvesse conluio entre o “empregador” e o “empregado”, em que ambos, cientes da irregularidade, decidem conjuntamente pela contratação através da constituição de uma pessoa jurídica, em que pese continuarem presentes todos os requisitos para a configuração da relação de emprego, daquelas, mais comuns, em que o “empregado”, hipossuficiente, vê-se obrigado a constituir a pessoa jurídica em face de exigência do “empregador”. O primeiro caso sói ocorrer em situações envolvendo altos empregados e configuraria a própria simulação, prevista pelo art. 167, do



Código Civil. O segundo caso é a regra nas relações de emprego em que se configura a existência de hipossuficiência jurídica e econômica do empregado. Seja como for, para a legislação pátria, em ambos os casos tem-se nulidade absoluta, por fraude objetiva à lei, com base no art. 9º, cumulado com os artigos 2º e 3º, da CLT. Em tais situações, a existência ou não de conluio e/ou de ciência da fraude são indiferentes para a configuração de fraude ao contrato de trabalho, pela Primazia da Realidade.

Fixados estes conceitos, analisemos a possibilidade e os efeitos da desconsideração da “pejotização” na seara tributária.

4 DA DESCONSIDERAÇÃO DA “PEJOTIZAÇÃO” PARA FINS TRIBUTÁRIOS: O DEVER DE COERÊNCIA NA ATUAÇÃO ESTATAL

Assentou-se, no tópico anterior, que a chamada “pejotização” é considerada fraude objetiva à legislação do trabalho no ordenamento jurídico brasileiro, independentemente da existência de *consilium fraudis* entre empregador e empregado. Convém analisar os efeitos fiscais da prática, muitas vezes adotada como forma de “planejamento” tributário.

Não resta dúvida de que a contratação de uma pessoa jurídica para a prestação de serviços pode ser bastante vantajosa do ponto de vista tributário. Em termos gerais, a contratação de um empregado gerará, para o empregador, o ônus do recolhimento da Contribuição Previdenciária Patronal – CPP - e do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS – colocando entre parênteses a natureza, tributária ou não, dessa obrigação -, e, ainda, existem outros ônus, de cunho trabalhista, que não fazem parte do corte proposto no presente estudo. Já a contratação de uma pessoa jurídica evitará o ônus tributário, de parte do empregador, que somente se verá obrigado a realizar a retenção de tributos devidos pela contratada, seja como substituto tributário, seja como cumprimento de determinadas obrigações acessórias – ou deveres instrumentais, como prefere parte da doutrina.

Da parte do empregado, ainda que os valores percebidos como pagamento de serviços à pessoa jurídica prestadora de serviços levem à incidência, de regra, do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento à Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o

Programa de Integração Social – PIS e do Imposto sobre Serviços – ISS⁸, o ônus financeiro, do ponto de vista tributário, muitas vezes será menor do que a entabulação de contrato empregatício, em que o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, incide com alíquotas mais elevadas, conforme a faixa de renda, além da incidência da Contribuição Previdenciária do Segurado. Mormente em situações comuns, em que a pessoa jurídica estaria enquadrada em regimes especiais optativos, como o do Simples Nacional ou o do Lucro Presumido para IRPJ e CSLL.

Fato é que a “pejotização” passou a ser, como visto, uma prática comum, por trazer vantagens financeiras ao empregador, quando não para ambas as partes. Em face do contexto legal exposto, parece-nos claro que se trata de fraude à lei, autorizadora de desconsideração pela autoridade fiscal. E isso, independentemente da utilização de qualquer norma geral antielisiva, que, como visto, entendemos não existir em nosso ordenamento jurídico, até o momento.

A “pejotização”, se efetivamente presentes os requisitos constituintes de uma relação de emprego (artigos 2º e 3º, da CLT), nos termos expostos, enquadra-se como clara fraude à lei, dissimulação de um efetivo contrato empregatício, nula por força do art. 9º, da CLT. Típico exemplo, portanto, de evasão fiscal, nem mesmo podendo ser enquadrada na controversa figura da elisão tributária abusiva.

Assim sendo, a previsão do próprio inciso VII, do artigo 149, do CTN, já é autorizador da desconsideração dos efeitos da contratação da pessoa jurídica, para fins tributários, tendo-se por existente a contratação direta de empregado. Com base em referido dispositivo legal, parece-nos autorizada a autoridade fazendária à desconsideração da referida dissimulação, ainda que inexistente a lei a que alude o Parágrafo Único, do art. 116, do CTN. A situação jurídica seria diversa, se não houvesse sido vetado o § 4º, do art. 6º, da Lei 10.593/2002, que seria incluído pela Lei n. 11.457/2007, que previa a necessidade de prévia decisão judicial para o reconhecimento de vínculo empregatício por parte dos Auditores Fiscais.⁹

⁸ A situação normalmente se enquadrará como de prestação de serviços, pelo que incidiria o ISS. Eventualmente, seria devida também a CPP, no caso de pagamento de pró-labore aos sócios, com a retenção da cota do segurado e de contribuições para terceiros. O valor pago a título de dividendos, aos sócios, são isentos do IRPF, com é cediço.

⁹ Previa o dispositivo vetado:

“§ 4º No exercício das atribuições da autoridade fiscal de que trata esta Lei, a desconsideração da pessoa, ato ou negócio jurídico que implique reconhecimento de relação de trabalho, com ou sem vínculo empregatício, deverá sempre ser precedida de decisão judicial.”

Vê-se das razões do veto, o seguinte:

Contudo, a falta de lei regulamentadora do procedimento da desconsideração dos negócios jurídicos, para fins tributários, acaba por causar problemas em relação à falta de segurança jurídica e lesão à capacidade contributiva do contribuinte, decorrente de possível atuação incoerente do Fisco e, por que não dizer, de todo o Estado Brasileiro. Explica-se. É que ao desconsiderar, por exemplo, apenas para fins de se reputar incidente o IRPF em relação de emprego, a contratação formal de uma pessoa jurídica, como ocorreu no “caso Felipão”¹⁰, haveria o Fisco Federal, por necessária coerência sistêmica de nosso ordenamento jurídico, de assim proceder:

a) oficiar ao Ministério Público do Trabalho – MPT e/ou à Delegacia Regional do Trabalho – DRT, a existência de constatação de fraude à legislação trabalhista, para a aplicação das penalidades previstas em lei, anotação em Carteira de Trabalho e Previdência Social – CTPS, administrativa ou judicialmente, conforme o caso;

b) oficiar à Fazenda Municipal competente, informando sobre o constatado, para fins de eventual anulação dos lançamentos de ISS existentes, assim como a repetição do indébito dos valores pagos a esse título. Obviamente, os Municípios não se encontram subordinados ao entendimento do Fisco Federal, mas essa atuação se daria com força obrigatória no caso de existir decisão judicial na Justiça do Trabalho, após a informação aludida no item anterior;

c) a realização conjunta do lançamento das contribuições previdenciárias e de terceiros, devidas pelo empregador e pelo empregado;

“As legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação de trabalho entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Condicionar a ocorrência do fato gerador à existência de decisão judicial não atende ao princípio constitucional da separação dos Poderes.”

¹⁰ “IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS - São rendimentos da pessoa física para fins de tributação do Imposto de Renda aqueles provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos, funções e quaisquer proventos ou vantagens percebidos tais como salários, ordenados, vantagens, gratificações, honorários, entre outras denominações. IRPF - LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA - Quando os rendimentos da pessoa física sujeitarem-se tão-somente ao regime de tributação na declaração de ajuste anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, por caracterizar-se lançamento por homologação, o prazo decadencial tem início em 31 de dezembro do ano-calendário, tendo o Fisco cinco anos, a partir dessa data, para realizar o lançamento de ofício. SIMULAÇÃO - Não se caracteriza simulação para fins tributários quando ficar incomprovada a acusação de conluio entre empregador, sociedade esportiva, e o empregado, técnico de futebol profissional, por meio de empresa já constituída com o fim de prestar serviços de treinamento de equipe profissional futebol. MULTA QUALIFICADA DE OFÍCIO - Para que a multa de ofício qualificada no percentual de 150% possa ser aplicada é necessário que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, capitulado na forma dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, respectivamente. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS - Devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício. Recurso provido parcialmente.” BRASIL. 1º Conselho de Contribuintes. 6ª Câmara. Acórdão 10614244, de 20/10/2004.



d) oficiar à autoridade competente, para a realização do lançamento dos valores devidos ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS, sobre o vínculo de emprego reconhecido;

e) a anulação de todos os créditos pendentes de pagamento e/ou a devolução ou compensação com os valores agora lançados, de todos os valores pagos pela pessoa jurídica a título de IRPJ, CSLL e PIS/COFINS.

Ora, esse dever de coerência da atuação estatal, ao se promover a desconsideração de uma contratação de pessoa jurídica para o reconhecimento da existência de vínculo de emprego, é essencial, sob pena da tributação atingir riqueza já tributada, por meio de outros tributos e em situação incoerente com o vínculo empregatício reconhecido. Ademais, decorre do dever de cooperação entre os entes federativos, para fins tributários, ideia que se extrai do Princípio da Eficiência Administrativa (art. 37, *caput*, CF/88). Outrossim, em face do caráter de normas de ordem pública da legislação trabalhista, não nos parece que seria possível ao Fisco olvidar-se de prestar as devidas informações às autoridades competentes para a fiscalização de fraudes ao contrato de emprego.

Outro aspecto relevante diz respeito à aplicação da multa qualificada prevista pela legislação federal (Lei 9.430/96). Recordando a distinção já realizada, de hipóteses em que existe conluio entre o empregador e o empregado, de outras, mais comuns, em que o empregado, hipossuficiente, é forçado à constituição da pessoa jurídica para fins de iniciar ou manter uma contratação, somente no primeiro caso, se comprovado o evidente intuito de fraude por parte do empregado, é que poderia ele ser penalizado com a multa qualificada prevista na esfera federal. De se notar que no famoso “Caso Felipão”, mencionado supra, julgado pelo então Conselho de Contribuintes na esfera federal, entendeu-se que não houve a efetiva comprovação do conluio e intuito de fraude, por parte do contratado, sendo afastada a multa qualificada.

Em suma, o que não nos parece possível é a desconsideração isolada do negócio firmado apenas para fins de um tributo, v.g., o IRPF, sem que se atente para todo o contexto tributário e de normas de polícia administrativa aplicáveis ao caso. No “Caso Felipão”, acima referido, não houve apenas e tão-somente a desconsideração do negócio para fins de incidência do IRPF, mas se determinando a compensação dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica, no que andou muito bem o órgão julgador.

Veja-se que a hipótese aqui mencionada refere-se à desconsideração efetivada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Contudo, a mesma ordem de ideias parece-nos

aplicável, inteiramente, em hipóteses diversas, tais como aquelas em que houvesse o reconhecimento de vínculo empregatício em reclamação trabalhista movida pelo empregado, com a desconsideração da “pejotização” na Justiça do Trabalho; ou em ação movida pelo MPT; ou, mesmo, através da atuação dos Auditores Fiscais do Trabalho.¹¹

Como exemplo, numa hipotética situação em que houvesse o reconhecimento do vínculo empregatício pela Justiça do Trabalho, situação em que há a cobrança de ofício das contribuições previdenciárias incidentes sobre a relação jurídica e a retenção na fonte do IRPF incidente sobre o montante remuneratório da condenação, entendemos ser obrigatória a determinação de anulação de eventuais lançamentos pendentes incidentes sobre a atividade da pessoa jurídica cuja personalidade foi desconsiderada – na parte em que relacionada à decisão judicial –, assim como de eventual compensação dos valores eventualmente recolhidos a esse título.

Se tais determinações não forem fixadas pela sentença trabalhista, é direito do empregador e do empregado a anulação de créditos pendentes, e/ou a compensação/repetição do indébito dos valores recolhidos que foram considerados incidentes sobre o negócio jurídico desconsiderado, seja na via administrativa, junto ao Fisco Federal e Municipal, seja pela via judicial, através das ações cabíveis, conforme o caso – ações ordinárias visando a anulação ao lançamento, o direito à compensação ou à repetição do indébito, ou mesmo em sede de embargos à execução fiscal.

Afinal, esse dever de coerência sistêmica é expressão máxima de observância aos Princípios da Legalidade (art. 5º, II; art. 37, *caput*; art. 150, I, CF/88), da Segurança Jurídica e

¹¹ A jurisprudência tem reconhecido a competência do Auditor Fiscal do Trabalho para declarar o vínculo de emprego, sem a necessidade de decisão judicial:

RECURSO DE EMBARGOS. AÇÃO ANULATÓRIA DE AUTO DE INFRAÇÃO – TERCEIRIZAÇÃO ILÍCITA – COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL DO TRABALHO PARA A LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO EM FACE DO DESCUMPRIMENTO DO DISPOSTO NO ARTIGO 41 DA CLT. Nos termos dos artigos 626 da Consolidação das Leis do Trabalho e 5º da Instrução Normativa nº 03/97 do Ministério do Trabalho e Emprego não invade a competência da Justiça do Trabalho a declaração de existência de vínculo de emprego feita pelo auditor fiscal do trabalho para fins de lavratura de auto de infração em face do desrespeito ao disposto no artigo 41 da CLT. Recurso de embargos conhecido e provido. (BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. RR-173700-35.2007.5.07.0007. 12/12/2013 DJU 19/12/2013).

AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA. AUTO DE INFRAÇÃO. COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL DO TRABALHO. RECONHECIMENTO DE VÍNCULO DE EMPREGO. O Auditor Fiscal do Trabalho detém competência para verificar a existência de relação de emprego, nos termos do artigo 11, II, da Lei nº 10.593/02, bem como proceder a lavratura do auto de infração, ao concluir pela existência de violação de preceito legal, no caso, a existência de contratação ilícita de mão de obra terceirizada para execução da atividade-fim do hospital, sob pena de responsabilidade administrativa, consoante determina o artigo 628, "caput", da CLT. Precedentes. Agravo de instrumento a que se nega provimento (BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. AIRR: 853007220075020431. DJU 10/05/2013).



da Isonomia/Capacidade Contributiva (art. 5º, *caput*; art. 145, § 1º e art. 150, II, CF/88), garantias inofendíveis em nosso ordenamento jurídico e perfeitamente aplicáveis às hipóteses analisadas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio do presente estudo analisou-se, brevemente, a celeuma doutrinária acerca das controversas figuras da elisão e evasão tributárias, assim como da zona cinzenta da chamada elisão abusiva. O intuito foi o de analisar o fenômeno da “pejotização”, em que se burla a legislação trabalhista através da contratação de uma pessoa jurídica, com a existência de todos os requisitos da relação de emprego previstos pelos artigos 2º e 3º, da CLT, focando no seu enquadramento na legislação tributária, a possibilidade de sua desconsideração e os efeitos daí decorrentes.

Concluiu-se que a “pejotização” se enquadra como fraude objetiva à legislação trabalhista, decorrendo numa dissimulação, vedada por nosso ordenamento jurídico. Daí decorre a possibilidade da desconsideração do negócio jurídico por parte do Fisco, para fins tributários, com a incidência da tributação incidente sobre a relação de emprego dissimulada.

Contudo, em face dos Princípios da Segurança Jurídica, da Legalidade e da Capacidade Contributiva, há a necessidade de manutenção da coerência sistêmica no caso de desconsideração, seja pelo Fisco ou decorrente da declaração da existência da relação empregatícia pelo Judiciário Trabalhista ou pelo Ministério do Trabalho. Em tais situações, dever-se-á promover a anulação de todos os créditos tributários decorrentes do negócio desconsiderado com a pessoa jurídica, com a compensação e/ou repetição do indébito dos valores recolhidos, além de outras medidas tendentes à harmonização da nova situação requalificada pela autoridade fiscal.

REFERÊNCIAS

ACADEMIA Brasileira de Letras. *Vocabulário ortográfico da língua portuguesa*. 5. ed. 2009. Disponível em: <<http://www.academia.org.br/nossa-lingua/busca-no-vocabulario>>. Acesso em: 26 jun. 2017.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária: O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- CORRÊA, Sérgio Luís Petrasso. Planejamento tributário: evasão e elisão fiscal. In: PINTO, Sergio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson José (Coords.). *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CUNHA, Carlos Renato. *O Simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: Limites da praticabilidade tributária*. Curitiba: Juruá, 2011.
- DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de direito do trabalho*. 11. ed. São Paulo: LTr, 2012.
- DICIONÁRIO Informal da Língua Portuguesa. Disponível em: <http://www.dicionarioinformal.com.br/pejotizacao/>. Acesso em: 26 jun. 2017.
- GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). *Tributação das empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- GONÇALVES, Alexandre Tadeu Navarro Pereira. *Autuações por desconsideração dos atos e negócios jurídicos por falta de propósito negocial ou abuso da forma – enfoque em casos de ITBI-IV*. In: PINTO, Sergio Luiz de Moraes; MACEDO, Alberto; ARAÚJO, Wilson José (Coords.). *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil esquematizado*. 2. ed. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2012.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- MARTINEZ, Luciano. *Curso de direito do trabalho*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal: limites a planejamento tributário. *Revista da associação brasileira de direito tributário*, Belo Horizonte, v. 21, mar.-abr. 2003.
- OLIVEIRA, Laura Machado de. Pejotização e a precarização das relações de emprego. *Lex Magister*. Disponível em: http://www.lex.com.br/doutrina_25013664_PEJOTIZACAO_E_A_PRECARIZACAO_DA_S_RELACOES_DE_EMPREGO.aspx. Acesso em 26 jun. 2017.



QUEIROZ, Luís César Souza de. Controle normativo da elisão tributária. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. *II Congresso Nacional de estudos tributários: segurança jurídica na tributação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Planejamento tributário: desafios institucionais. In: MACEDO, Alberto et al. *VI Congresso Nacional de estudos tributários: sistema tributário brasileiro e a crise atual*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Planejamento tributário e estado de direito: fraude à lei, reconstruindo conceitos. In: BARRETO, Ayres Fernandino et al. *III Congresso Nacional de estudos tributários: interpretação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 223-260.

SANTOS, Ronaldo Lima. Fraudes nas relações de trabalho: morfologia e transcendência. *Boletim Científico ESMPU*, n. 28 e n. 29, Julho/Dezembro de 2008. Disponível em: <<http://boletimcientifico.escola.mpu.mp.br/boletins/bc-28-e-29/fraudes-nas-relacoes-de-trabalho-morfologia-e-transcendencia>>. Acesso em: 26 jun. 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

276

Submissão: 11/11/2017

Aceito para Publicação: 04/05/2018

