



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

LIMITES ECONÔMICOS DA TRIBUTAÇÃO E A DIFICULDADE DE O PEQUENO
EMPREENDEDOR CUMPRIR SUAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Guilherme Alves de Lima

Rio de Janeiro
2018

GUILHERME ALVES DE LIMA

LIMITES ECONÔMICOS DA TRIBUTAÇÃO E A DIFICULDADE DE O PEQUENO
EMPREENDEDOR CUMPRIR SUAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica C. F. Areal

Néli L. C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro
2018

LIMITES ECONÔMICOS DA TRIBUTAÇÃO E A DIFICULDADE DE O PEQUENO EMPREENDEDOR CUMPRIR SUAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Guilherme Alves de Lima

Graduado pela Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Advogado. Pós-graduado em Direito Público pela Universidade Candido Mendes.

Resumo – analisar o direito afastado da realidade social e econômica não é o bastante e, por isso, é necessário abordar o problema, aqui a dificuldade de empreender como micro e pequeno empresário no Brasil, a partir de um viés econômico. É o que se almeja no presente estudo, partindo de uma visão macro, analisando as opções a partir de uma política nacional de tributação, passando pelas opções que advém dessas decisões fundamentais e chegando ao caso específico daquele micro e pequeno empresário que incorre na prática de crimes tributários. A tese defendida é que o pequeno e microempreendedor sofre com os ônus e deveres que lhe são impostos, e devida a sua posição de essencialidade para o desenvolvimento nacional, deve-se fomentar seu crescimento e mitigar a punibilidade nas hipóteses que esses sujeitos pratiquem crimes tributários.

Palavras-chave – Direito de Tributário. Limites da tributação. Impactos econômicos. Crime de sonegação de tributos. Causas de justificação.

Sumário – Introdução. 1. Economicamente qual é o limite ótimo para tributação? Curva de Laffer. 2. É viável empreender cumprindo 100% das obrigações tributárias? Análise das opções do contribuinte. 3. É possível sustentar, com fundamentos jurídicos sólidos, a aplicação das causas de justificação na prática do crime de sonegação fiscal? Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O problema é antigo, polêmico e polarizante. Até onde o Estado deve estender sua força arrecadatória e em que direção deve fazê-lo? Como alcançar os objetivos previstos na Constituição Federal sem asfixiar o pequeno empreendedor? Fato é que, no atual momento de crise política e econômica, fica ainda mais evidente a necessidade de questionar a carga tributária brasileira. O pequeno empreendedor, nesse cenário, sofre com a impossibilidade de cumprir todas suas responsabilidades e a sede estatal por aumentar a arrecadação continua a cogitar o aumento dos tributos, já equiparado aos mais elevados do mundo, no patamar de países desenvolvidos com ótima prestação de serviços à população.

O objetivo da arrecadação estatal deve ser proporcionar os direitos que a Constituição da República Federativa do Brasil determina que deverão ser prestados pelo Estado. Arrecadar com o simples intuito de sustentar um Estado inchado e não eficiente viola frontalmente diversos preceitos constitucionais.

Dessa maneira, a alta carga tributária cria ou aumenta um fenômeno social crônico, que podemos chamar de banalização da sonegação, que prejudica ambos os lados dessa complicada equação formada entre contribuinte e Estado.

O trabalho enfoca a temática da alta carga tributária brasileira, sobretudo, seus efeitos no pequeno empreendedor. É notório no Brasil que a burocracia e os encargos tributários causam grandes transtornos para quem se aventura na iniciativa privada. Não é raro escutar de pequenos e microempresários o seguinte: “se eu pagasse todos os impostos, eu estava quebrado”.

Diante desse quadro, objetiva-se discutir os limites econômicos da tributação, bem como seu impacto no pequeno e microempreendedor. Constata-se uma ineficácia do sistema tributário hoje existente, tendo em vista o elevado índice de sonegação, especificamente sobre esse setor. Ademais, é preciso, por meio de uma visão crítica, analisar se o sistema atual de fato funciona, ou está simplesmente mascarando uma realidade perversa, em que o Estado tributa alto e os contribuinte pagam somente o que entendem ser o necessário para elidir a cobrança estatal, e esse “jogo de faz de conta” se perpetua.

Inicia-se o primeiro capítulo do trabalho com a apresentação de uma análise econômica acerca de qual é o ponto ideal para tributação, tendo como base as ideias de Arthur Laffer, em especial a teoria que se convencionou chamar de Curva de Laffer. Para tanto, demonstrar-se as duas posições antagônicas no que tange as escolhas estatais de como e quanto tributar e seus impactos na economia em geral.

Segue-se, no segundo capítulo, com uma ponderação acerca da viabilidade de empreender cumprindo 100% das obrigações tributárias e a suposta alegação da necessidade sonegar tributos, muito comum no universo da iniciativa privada. Com o intuito de alcançar a resposta para esse dilema faz-se uma análise dos tributos que devem ser pagos pelo pequeno e microempreendedor, as opções existentes e o impacto econômico desses.

O terceiro capítulo pesquisa a possibilidade de aplicação, com fundamentos jurídicos sólidos, das causas de justificação na prática do crime de sonegação fiscal. Para alcançar esse objetivo, um tanto quanto polêmico, a partir da posição doutrinária do que são as causas de justificação e quais são seus limites de aplicação, o artigo esclarece a posição defendida acerca da possibilidade de usá-las ou não quando diante da prática do crime de sonegação fiscal.

A pesquisa desenvolve-se pelo método hipotético-dedutivo, uma vez que o pesquisador pretende eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativamente.

Para tanto, a abordagem do objeto desta pesquisa jurídica é qualitativa, porquanto o pesquisador utiliza a bibliografia pertinente à temática em foco – analisada e fichada na fase exploratória da pesquisa (legislação, doutrina e jurisprudência) – para sustentar a sua tese.

1. ECONOMICAMENTE QUAL É O LIMITE ÓTIMO PARA TRIBUTAÇÃO? CURVA DE LAFFER E OUTRAS PONDERAÇÕES.

É inegável que no modelo proposto pela Constituição Federal é preciso ceder ao Estado parcelas de direitos e liberdades individuais como forma de proporcionar a coletividade o enorme conjunto de direitos fundamentais inafastáveis propostos pela CRFB/88.

Uma das formas mais claras em que isso ocorre é na submissão aos tributos, chegando a doutrina moderna a entender a tributação não mais como uma submissão ao Estado, Paulsen¹ acentua isso ao citar Oliver Wendell Holmes² e explicar,

a tributação, em Estados democráticos e sociais, é instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos. Pagar tributo não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário. Conforme ensinou Oliver Wendell Holmes Jr., *“Taxes are what we pay for civilized society”*.

Diante da opção de destinar ao Estado a função de administrar parcela de todo o produzido no País é que surgem as indagações que esse artigo busca discutir.

É inevitável a conclusão de que não é possível viver em sociedade sem a figura do Estado e por sua vez esse depende da tributação para existir. Assim, é preciso abordar os limites para essa atividade. A ação estatal, segundo a teoria elaborada por Arthur Laffer poderá ser proibitiva ao desenvolvimento econômico, mas esse não é o único fator a ser ponderado. De forma sucinta, serão abordados os pontos considerados mais relevantes ao presente estudo.

A curva de Laffer, recebeu esse nome em um artigo de 1978 escrito por Jude Wanniski³, *“Taxes, Revenues, and the Laffer Curve”*. Conforme conta Wanninski⁴, a ideia surgiu em um jantar em 1974, em que Laffer apresentou a ideia a Donald Rumsfeld (Chief of Staff do Presidente Gerald Ford), e Dick Cheney, ao desenhar um gráfico em parábola em um guardanapo para ilustrar sua ideia. A história é boa para introdução do tema, no entanto até

¹ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. [Edição em e-book] 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 17.

² HOLMES apud PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. [Edição em e-book] 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 17.

³ WANNISKI, Jude. *Taxes, revenues, and the “Laffer curve”*. Disponível em: <<https://www.nationalaffairs.com/storage/app/uploads/public/58e1a4/c54/58e1a4c549207669125935.pdf>> Acesso em: 10 set. 2017.

⁴ Ibidem.

mesmo Laffer já admitiu não se lembrar exatamente como transcorreram os eventos. Fato é que o encontro existiu e a ideia foi apresentada.

Vale ainda destacar que o próprio Laffer salienta não ser ele o inventor da teoria, que ele foi inspirado por Ibn Khaldun⁵,

A curva de Laffer não foi inventada por mim. Por exemplo, Ibn Khaldun, um filósofo muçulmano do século XIV, escreveu em seu trabalho *O Muqaddimah*: “Deve-se saber que no começo de uma dinastia, a tributação gera uma grande receita a partir de poucas fontes. E ao final de uma dinastia, a tributação gera pequenas receitas a partir de muitas fontes.”

A ideia básica da Curva de Laffer⁶ é que existem dois efeitos relacionados a quantidade de tributação e a quantidade de arrecadação. O efeito aritmético, que se evidencia pelo simples fato de ao diminuir as alíquotas, a arrecadação também diminuiria, e a lógica se manteria ao aumentar a alíquota, promovendo um aumento na arrecadação. Sua vertente econômica, que reconhece um efeito benéfico na redução da carga tributária, na geração de empregos e aumento do consumo em geral, com o aumento da atividade econômica, mais empregos e mais dinheiro circulando, haveria um aumento na arrecadação mesmo com a diminuição dos tributos. O professor Arthur Laffer⁷, ainda explica que para ele o efeito aritmético sempre funciona de forma oposta ao econômico, o que torna a análise do fenômeno complicada no mundo real.

A representação gráfica de uma parábola é muito útil para entender a teoria tornada celebre pelo economista. Ao passar de certo ponto, a tributação começa a se tornar proibitiva, termo usado por Laffer.⁸

A grande crítica que se faz a teoria de Laffer é a possibilidade de se criar um déficit orçamentário que causaria um endividamento público. Portanto, ao aplicar a teoria da curva de Laffer é preciso ter em mente que a tributação deve existir, no entanto deve ser contida para não se tornar proibitiva.

Atualmente, a política econômica do Presidente Donald Trump nos Estados Unidos tem como ideia central a teoria elaborada por Laffer. Em artigo publicado por Peter BAKER⁹

⁵ “*The Laffer Curve, by the way, was not invented by me. For example, Ibn Khaldun, a 14th century Muslim philosopher, wrote in his work The Muqaddimah: “It should be known that at the beginning of the dynasty, taxation yields a large revenue from small assessments. At the end of the dynasty, taxation yields a small revenue from large assessments.”* IBN KHALDUN apud LAFFER, Arthur B. *The Laffer Curve: Past, Present, and Future*. Disponível em: <<http://www.heritage.org/taxes/report/the-laffer-curve-past-present-and-future>> Acesso em: 17 out. 2017.

⁶LAFFER, Arthur B. *The Laffer Curve: Past, Present, and Future*. Disponível em: <<http://www.heritage.org/taxes/report/the-laffer-curve-past-present-and-future>> Acesso em: 17 de out. de 2017.

⁷ Ibidem.

⁸ Ibidem.

⁹BAKER, Peter. *Arthur Laffer’s Theory on Tax Cuts Comes to Life Once More*. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2017/04/25/us/politics/white-house-economic-policy-arthur-laffer.html?mcubz=3>> Acesso em: 10 set. 2017.

no New York Times, tem-se interessante opinião de N. Gregory Mankiw¹⁰, economista professor em Havard sobre o tema. Mankiw salienta que os defensores dos cortes na tributação exageram os benefícios que isso proporciona e que os opositores exageram os impactos de aumento da dívida pública. E conclui que em sua opinião um terço dos cortes na tributação encontram rápido retorno em crescimento econômico.

Para finalizar a breve explicação sobre a Curva de Laffer, vale o destaque a uma afirmação de Arthur Laffer citada no artigo de Baker¹¹, “Sou um defensor da ideia de usar o mel em vez do vinagre, e os incentivos são muito melhores.”

Como em muitas coisas, em política econômica a virtude também parece estar no meio, aqui aplica-se o famoso brocardo em latim, “virtus in medium est”.

A simplicidade da teoria é fascinante, no entanto, não possibilita a compreensão total do tema.

Como demonstram os dados divulgados pela Receita Federal e reproduzidos em mídia nacional de ampla circulação, como na reportagem de Martello¹², a carga tributária brasileira flutua em torno de 33% do PIB nos últimos 10 anos.

Esses valores são altos se comparados com outros países em desenvolvimento, sendo semelhante ao de países desenvolvidos. Sobretudo, no tocante aos tributos indiretos que foram responsáveis por 49,7% de toda a carga tributária brasileira em 2015.¹³ Esse modelo de tributação onera de forma mais severa a população mais pobre e aquela que usa a maior parte daquela riqueza que produz em sua subsistência, e nesse ponto se enquadram os pequenos empreendedores.

Diante desses dados, pode-se entender que o problema brasileiro, passa não somente pela alta carga tributária, mas também pela forma como é feita a tributação e pela ineficiência do Estado na utilização do produto da arrecadação.

Quando existe uma correlação positiva entre o tributo pago e o retorno em prestações do Estado, a tendência é que a taxa de sonegação diminua. Cria-se um incentivo para que todos

¹⁰ MANKIW, N. Gregory apud BAKER, Peter. *Arthur Laffer's Theory on Tax Cuts Comes to Life Once More*. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2017/04/25/us/politics/white-house-economic-policy-arthur-laffer.html?mcubz=3>> Acesso em: 17 out. 2017.

¹¹ “I’m a big believer in using honey rather than vinegar, and incentives are much better.” LAFFER apud BAKER, Peter. *Arthur Laffer's Theory on Tax Cuts Comes to Life Once More*. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2017/04/25/us/politics/white-house-economic-policy-arthur-laffer.html?mcubz=3>> Acesso em: 17 out. 2017.

¹² MARTELLO, Alexandro. Reportagem publicada no site g1. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/09/carga-tributaria-sobe-para-3266-do-pib-em-2015-diz-receita-federal.html>> Acesso em: 17 out. 2017.

¹³ Idem.

paguem seus impostos. O inverso também é verdadeiro, talvez até em maior medida, quando o contribuinte não vê retorno de seus tributos pagos, a sonegação irá aumentar.

São esses os dois parâmetros considerados mais relevantes para realidade aqui tratada. O pequeno empreendedor irá sonegar sempre que os tributos estiverem altos ao ponto de a perspectiva de lucro ficar de tal forma diminuída que não haverá incentivo econômico para empreender, e sempre que o Estado for ineficiente na utilização do produto arrecadado, sendo incapaz de prover os direitos propostos na CRFB/88.

Nesse ponto, o ônus deve sim recair na figura do Estado de encontrar e adequar a tributação ao que melhor atende a população, não se pode esquecer que o Estado é instrumento para viver em sociedade, deve servir ao povo e não o inverso.

2. É VIÁVEL EMPREENDER CUMPRINDO 100% DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS? ANÁLISE DAS OPÇÕES DO CONTRIBUINTE.

Inicialmente, é preciso fazer um breve apontamento dos tributos que em geral incidem no funcionamento regular de uma sociedade empresária ou na atuação de um empresário individual, seja qual for a forma adotada.

Existem duas vias a serem escolhidas nesse ponto, a opção pelo sistema diferenciado de tributação, o Simples Nacional; ou o pagamento de cada tributo de forma separada. De forma genérica, incidem os seguintes tributos, o IRPJ, a CSLL, o PIS, a COFINS, o IPI, o ICMS, o ISS e as contribuições para o INSS. Ao optar pelo recolhimento individualizado de cada tributo surgem as possibilidades de tributação pelo lucro presumido ou pelo lucro real.

O Simples Nacional, autorizado pelo artigo 146, § único da CRFB/88 e instituído pela lei complementar nº 123/06, é o regime de tratamento por meio do qual as microempresas, as empresas de pequeno porte e o microempresário individual optam pela substituir a apuração individualizada de cada tributo pela recolhimento de um valor único com base em sua receita bruta.¹⁴

O critério para enquadramento como microempresa, empresa de pequeno porte ou microempresário individual é o seguinte: (i) no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00; (ii) no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais);

¹⁴ PAULSEN, op. cit. p. 478.

e (iii) no caso do microempreendedor individual o empresário individual ou o empreendedor que exerça as atividades de industrialização, comercialização e prestação de serviços no âmbito rural, com receita bruta de até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais), conforme o artigo 3º e 18-A, §1º da lei complementar 123/06. Vale ainda destacar que como define a lei, receita bruta é o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia.

Importante para a análise abordada nesse estudo são as alíquotas do Simples Nacional. Essas dependem da combinação de dois critérios trazidos em tabelas anexas à Lei Complementar n. 123/06, quais sejam, o tipo de atividade, comércio, indústria, serviços e locação de bens móveis, serviços, e a receita bruta. As alíquotas começam em 4% para atividade de comércio e vão até 22,90% para os serviços de administração e locação de imóveis de terceiros.¹⁵

Por fim, nessa breve visão geral acerca do Simples Nacional destacam-se os tributos incluídos e os excluídos desse regime de tratamento, previstos no art. 13 da Lei Complementar n. 123/06.

Recolhem-se por documento único, não apenas de impostos e contribuições federais - IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/Pasep, contribuição previdenciária da empresa -, como também do ICMS e do ISS.

Estão excluídos da sistemática: IOF, II, IE, ITR, imposto de renda de aplicações financeiras, imposto de renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente, contribuição previdenciária do trabalhador e ICMS nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, dentre outros.

Quanto à segunda opção destacada, apresentam-se duas possibilidades.

Na opção pelo pagamento individualizado de cada tributo a depender do fato gerador praticado e lucro presumido, o sujeito passivo aplica um percentual legal sobre o valor de sua receita bruta, obtendo como resultado um montante que se presume ser seu lucro.¹⁶ Essa modalidade de tributação faz uso de bases substitutivas, como instrumento simplificador da contabilidade tributária. E recebe esse nome pois o lucro pode ter sido maior ou menor que o percentual da receita bruta calculado por meio da ficção jurídica criada por esse instrumento.

¹⁵ PAULSEN, op. cit, p. 481

¹⁶ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 9ª ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. [Edição em e-book], p. 571

Podem optar por essa modalidade empresas com receita total no ano-calendário anterior de até R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais, conforme artigo 13, da Lei nº 9.718/98.

O lucro presumido é calculado aplicando-se a alíquota que incide sobre a receita bruta auferida, conforme estabelece art. 15 da Lei n. 9.249/95. Regra geral o percentual dessa alíquota é de 8%, podendo variar até 32% para as prestadoras de serviços. Ao valor alcançado pela operação matemática acima, é aplicada a alíquota do imposto sobre a renda. Essa modalidade, embora mais complexa que o Simples nacional, abrange pessoas jurídicas excluídas do regime diferenciado do Simples Nacional, e em alguns casos pode inclusive ser mais vantajosa financeiramente.¹⁷

Por fim, a mais complexa forma de tributação, mas não necessariamente a mais dispendiosa. Na opção pelo pagamento individualizado de cada tributo a depender do fato gerador praticado e imposto de renda pelo lucro real, o contribuinte efetivamente calcula seu lucro, por meio de operações matemáticas de soma do faturamento e diminuição das despesas legalmente autorizadas. “Nos termos regulamentares, o lucro real é definido como o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (RIR/99, art. 247).”¹⁸

Como já dito, essa modalidade de tributação pelo lucro real pressupõe maiores rigores formais para a apuração efetiva do lucro da pessoa jurídica, por meio de cálculos envolvendo suas receitas e das deduções cabíveis. Após a apuração efetiva do lucro obtido pela pessoa jurídica, aplica-se alíquota do IRPJ e chega-se ao imposto devido. Importante observação técnica é trazida por PAULSEN, que destaca que: “Não há que se confundir o lucro líquido — que é o lucro contábil — com o lucro real. O que difere é que as deduções e compensações admissíveis para a apuração do lucro líquido não correspondem exatamente àquelas admitidas para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, ou seja, do lucro real.”¹⁹ Importante destacar o detalhar de que o valor devido por conta da CSL — contribuição de seguridade social sobre o lucro — não pode ser deduzido da base de cálculo do IRPJ. Dessa forma, calculado o lucro líquido, realizadas as adições, exclusões e compensações, pode-se apurar com retidão o lucro real.

Regra geral, a alíquota aplicável é de 15% sobre o lucro real. A esse percentual deve ser acrescido um adicional de 10% sobre o montante do lucro real que superar, em um mês, R\$

¹⁷ PAULSEN, op. cit., p.358

¹⁸ ALEXANDRE, op. cit., p. 570

¹⁹ PAULSEN, op. cit, p.358

20.000,00, conforme o art. 2º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 9.430/96. Essa regra leva na prática a uma alíquota de 25% para grande parte das pessoas jurídicas optantes por esse sistema.²⁰ No entanto, a limitação de R\$ 20.000,00 demonstra essencial preocupação do legislador com o microempresário, que encontra uma alíquota menor, como deve ser.

É evidente a maior complexidade nessa última modalidade. No entanto, é importante destacar que somente a análise caso a caso é capaz de determinar qual a melhor opção para o contribuinte.

Embora breve, essa explicação é capaz de pintar um quadro do caos que o sistema tributário brasileiro apresenta para o contribuinte. Tendo em vista o exposto, é evidente que o Simples Nacional busca desburocratizar a tributação, no entanto, a prática demonstra que nem sempre ele será o sistema de tributação mais barato para o contribuinte. O cerne do problema que busca-se abordar aqui é o volume total da carga tributária, e o tratamento diferenciado e simplificado criado pelo simples, embora seja um importante passo no incentivo ao empreendedorismo passa longe da solução, que é desonerar os pequenos empreendedores para que eles possam prosperar.

Por fim, parece que empreender é de fato tarefa árdua no Brasil: a carga tributária somada à burocracia e à dificuldade de entender qual melhor caminho a seguir nesse labirinto de tributos, somados criam um ambiente inóspito ao empreendedor que muitas vezes opta pela ilegalidade, sonegando impostos. As variáveis são tantas que, até mesmo, os profissionais do direito tem dificuldade de avaliar o caminho a ser seguido.

É esse panorama que leva ao próximo e último capítulo desse estudo. O que deve acontecer quando esse contribuinte flagrado em situação irregular. A que ponto o rigor da lei deve punir esse contribuinte que luta por sua sobrevivência.

Cumpramos ressaltar que o objetivo aqui não é sustentar a leniência com crime do colarinho branco, mas sim analisar a situação das microempresas, das empresas de pequeno porte e do microempresário. Esses são o alvo desse estudo, alargar esse escopo subjetivo desvirtuaria e jogaria ao chão todo o raciocínio aqui empregado.

²⁰ PAULSEN, op. cit, p.358

3. É POSSÍVEL SUSTENTAR, COM FUNDAMENTOS JURÍDICOS SÓLIDOS, A APLICAÇÃO DAS CAUSAS DE JUSTIFICAÇÃO NA PRÁTICA DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL?

O crime aqui abordado é o cometido pelo contribuinte das microempresas, das empresas de pequeno porte e pelo microempresário, não se busca no presente trabalho acadêmico criar arcabouço jurídico para defesa do criminoso do colarinho branco. De início vale trazer reflexão de Fernando Galvão citando Claus Roxin²¹ sobre a temática das causas de justificação no Direito Penal:

Na interação com os casos concretos, as hipóteses de justificação são muito variadas e decorrem de necessidades sociais sempre mutáveis, no tempo e no espaço. No concreto das relações sociais, adverte Roxin, as causas pelas quais resta permitido deter pessoas, penetrar em domicílios ou efetuar intervenções com repercussão sobre a integridade física variam constantemente. A cada modificação do ordenamento penal ou civil, a cada nova concepção sobre direito de correção dos filhos menores, o que seja da esfera privada dos indivíduos, ou os direitos de manifestação da personalidade, causas de justificação são criadas ou suprimidas.

Depreende-se do artigo 23, do Código Penal as causas expressas de exclusão da ilicitude, quais sejam, quando o agente pratica o ato em estado de necessidade, em legítima defesa, em estrito cumprimento do dever legal ou no exercício regular de direito. Essas são as causas gerais excludentes da ilicitude.²²

Dito isso, de plano já se afasta aqui qualquer possibilidade de alegação de legítima defesa no que toca aos crimes tributários, a atuação do Estado ao cobrar tributos é lícita não havendo cabimento se falar em reação defensiva legítima por parte do contribuinte. Quanto ao em estrito cumprimento do dever legal, também não faz sentido abordá-lo aqui, visto que não dever legal nenhum na prática do não pagamento do tributo, e sim o descumprimento de uma obrigação. E no que tange o exercício regular de direito, mais uma vez, não é aplicável, já que não há mandamento legal que permita a prática da sonegação, nas palavras de Galvão, “se existe direito que ampare a conduta típica, não pode haver crime.”²³

Restou a análise do estado de necessidade. Nesse ponto é possível discutir eventual aplicabilidade da exclusão da ilicitude quando da prática de crime tributário. Segundo estabelece o art. 24, do Código Penal, “Considera-se em estado de necessidade quem pratica o

²¹ ROXIN apud GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. [Edição em e-book.] 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013 p. 240-241.

²² GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. [Edição em e-book.] 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013 p. 241.

²³ Idem, p. 256.

fato para salvar de perigo atual, que não provocou por sua vontade, nem podia de outro modo evitar, direito próprio ou alheio, cujo sacrifício, nas circunstâncias, não era razoável exigir-se”²⁴

Para compreender a essência do estado de necessidade é preciso uma breve explicação acerca de duas teorias a ele inerentes, para “a *teoria do fim*, não se podem considerar ilícitas as intromissões em interesses juridicamente protegidos que suponham um meio adequado para conseguir um fim reconhecido como justo pelo Estado” e a “*teoria da ponderação de bens* encontra suporte no princípio de que não atua ilicitamente aquele que lesiona ou põe em perigo um bem jurídico de inferior valor, se somente deste modo puder salvar um bem jurídico de valor superior.”^{25 26}

O tipo permissivo apresentado acima, artigo 24, do Código Penal, apresenta elementos objetivos e subjetivos claros que precisam ser atendidos para justificar a conduta tipificada. São eles: existência de um perigo atual; que o perigo dirija-se a um bem juridicamente protegido; involuntariedade do agente na produção do perigo; inevitabilidade do comportamento lesivo; inexistência do dever de enfrentar o perigo; e intenção de agir em conformidade com a permissão legal.

Ao contrapor esses elementos, requisitos ao crime tributário, pode-se dizer que existe o perigo atual de cessação da atividade empresária (falência) por incapacidade de pagamento de tributos; o bem jurídico a ser atingido é o sustento daquele que depende da microempresa, da empresa de pequeno porte e do microempresário; quanto a produção do perigo não tem influência o contribuinte; já no que toca a inevitabilidade do comportamento lesivo, a inexistência do dever de enfrentar o perigo e a intenção de agir em conformidade com a permissão legal, surge certa dificuldade de enquadrar a conduta no tipo permissivo.

É nesse ponto que vale lembrar da aplicação da teoria diferenciadora pela qual “contrapõe -se à ideia de que o estado de necessidade é sempre uma causa de justificação, que é concebida pela teoria unitária.”²⁷ Evidencia da aplicação dessa teoria é o parágrafo 2º do artigo 24, que traz causa de diminuição de pena de um a dois terços.

Feita essa breve exposição, pode-se dizer que, embora existam algumas dificuldades a serem superadas para aplicação do estado de necessidade, essa possibilidade não pode ser

²⁴ BRASIL. *Código Penal*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm> Acesso em: 10 set. 2017.

²⁵ ROXIN, op. cit. p. 242.

²⁶ JESCHECK apud GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. [Edição em e-book.] 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013 p. 242.

²⁷ GALVÃO, op. cit. p. 242.

sumariamente descartada, devendo ser ponderada a possibilidade com diligência e parcimônia diante do caso concreto.

Feitas essas considerações acerca das causas de justificação, se o aplicador do direito concluir pela inaplicabilidade do estado de necessidade, seria possível sustentar a suavização da punição pelos crimes tributários dos pequenos e microempresários de outra forma.

A noção de co-culpabilidade, conforme nos ensina José Maria Panoeiro,²⁸ pode servir de amparo nesse ponto,

A noção de *co-culpabilidade*, largamente difundida por Zaffaroni e Perangeli, tem aceitação em grande parte da doutrina pátria, e parece deitar seu fundamento na ideia de igualdade material. Dentro da perspectiva dos que admitem o princípio, diz-se que não poderia o Estado, através do Sistema Penal, na medida em que não outorga a todos as mesmas possibilidades, punir de maneira igual as pessoas às quais a sociedade ofereceu oportunidades diferentes. Destarte, tal circunstância deveria ser objeto de valoração no momento da aplicação da pena. Desta forma a *co-culpabilidade* poderia configurar, conforme o caso, até mesmo uma causa de exculpação supralegal (por colisão de deveres) ou, ao menos, uma causa de diminuição de pena, conforme o âmbito da redução da capacidade de autodeterminação, e, com isso, a menor exigibilidade de comportamento conforme o direito. Soa evidente o viés ideológico compatível com a Criminologia crítica, com o Direito Penal socialista e sua busca por igualdade material e, porque não dizer, com a oculta *compensatio* de São Tomás de Aquino, tantas vezes referenciada na jurisprudência.

Em consonância com as tendências mais modernas do direito penal, a teoria apresentada, serve como uma luva para adequação a realidade daquele pequeno empreendedor que batalha dia-a-dia pelo seu sustento, afastando a possibilidade de aplica-la aquele que busca cometer o crime tributário com mero interesse financeiro, o famoso criminoso do colarinho branco.

Sendo assim, diante do exposto, a possibilidade de aplicação da causa excludente da ilicitude do estado de necessidade parece em tese ser possível e em segunda medida, caso considere-se inaplicável a causa excludente da ilicitude é plausível a adoção da teoria do *co-culpabilidade* com o condão de suavizar a pena daquele que por real incapacidade de pagar seus tributos incorreu na pratica dos crimes tributários.

Em que pese o pagamento ser causa de extinção da punibilidade nos crimes tributários, para a situação que se tem aqui em foco o pagamento geralmente não é uma opção. Sustenta-se a aplicação das teses aqui levantadas para aqueles que se encontram impedidos de manter sua atividade empresária devido a elevada carga tributária brasileira, que conforme se demonstrou nos capítulos anteriores parece tentar coibir o empreendedorismo.

²⁸PANOEIRO, José Maria de Castro. Doutorado em andamento em Direito, 2016 – Atual. *A medida da resposta punitiva nos delitos de fraude do Direito Penal Econômico*. Universidade do Estado do Rio de Janeiro

CONCLUSÃO

Este artigo constatou que a carga tributária brasileira é superior à de países em situação de desenvolvimento econômico similar ao brasileiro e compatível a de países desenvolvidos com serviços públicos muito superiores aos prestados no Brasil.

A partir dessa constatação, a tributação excessiva para o nível de desenvolvimento econômico e qualidade dos serviços prestados em comparação com o restante do mundo, passou-se a análise dos tributos e formas de pagamento dos tributos existentes no Brasil. Nesse ponto, encontra-se mais uma problemática no sistema brasileiro. A tributação é, além de cara, complexa. Existe uma evidente dificuldade em saber como pagar os tributos, quais são as opções que esse pequeno e microempresário tem e qual é a menos gravosa. Esse aspecto tem um efeito muito mais preocupante do que parece denotar. Esse distanciamento entre contribuinte e Estado que a excessiva formalidade gera é fator predominante e determinante na dificuldade de empreender no Brasil. Não se sabe como pagar e quando se paga, paga-se caro.

Diante desse panorama, em alguns casos o pequeno e microempresário incorre em crimes tributários, o que se questionou nesse trabalho é a possibilidade de aplicar causas de justificação a esse crime. O crime do colarinho branco é altamente condenável e merece punição exemplar. No entanto, não é esse o caso aqui tratado, tem-se no estudo uma situação, infelizmente não excepcional, do pequeno e microempresário que não paga os tributos devidos, seja por impossibilidade econômica ou ignorância acerca da legislação.

O entendimento a que se chegou é de que se coloca um ônus demasiadamente pesado em quem deveria ser a mola propulsora da econômica brasileira, seja pelo custo alto, seja pela dificuldade de manter-se formalmente em dia com as obrigações tributárias. É preciso estimular o pequeno e o microempresário e não o prejudicar, taxando-o excessivamente e imputando-lhes crimes que vem a ser cometidos no exercício da atividade empresária. A desburocratização do sistema tributário e a suavização da carga tributária parecem ser o caminho para o estímulo a essa atividade que é considerada pelo presente estudo como essencial ao desenvolvimento nacional.

Deve-se compreender que o pequeno empreendedor é capaz de gerar progresso, é esse o caminho, na visão do autor desse artigo que pode levar o Brasil a um crescimento sustentável e duradouro, afastado das vicissitudes dos grandes empreendimentos, que como é visto dia-a-dia no noticiário coaduna e perpetua a corrupção na República Brasileira. A estratégia de grandes empresas levarem o Brasil ao progresso falhou, ruiu por ter como base a corrupção

tanto do Estado como dos grandes empresários. A operação Lava-jato é prova viva dessas mazelas.

Daí advém a preocupação, aqui exposta, com relação ao pequeno e microempresário, aqueles que na visão deste autor deve ser o responsável pelo crescimento, econômico e social, sustentável do Brasil. Não cabe mais depositar as esperanças no Estado ineficiente e corrupto, promover condições e liberdades para que o verdadeiro protagonista do Brasil possa atuar e levar esse País a frente é o plano de fundo que se buscou nesse pequeno recorte da problemática aqui trazida. O Estado deve propiciar um ambiente para a prosperidade e não ser o fator preponderante, a mola propulsora, para que se alcance esse objetivo. Essa fórmula falhou, deve-se buscar outro caminho.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. [Edição em e-book.] 9. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BAKER, Peter. *Arthur Laffer's Theory on Tax Cuts Comes to Life Once More*. Disponível em: <<https://www.nytimes.com/2017/04/25/us/politics/white-house-economic-policy-arthur-laffer.html?mcubz=3>> Acesso em: 10 set. 2017.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 10 set. 2017.

_____. *Código Penal*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm> Acesso em: 10 set. 2017.

_____. *Lei complementar 123 de 2006*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm> Acesso em: 23 fev. 2018.

GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. [Edição em e-book.] 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTELLO, Alexandro. *Reportagem publicada no site g: Carga tributária sobe para 32,66% do PIB em 2015, diz Receita Federal*. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/09/carga-tributaria-sobe-para-3266-do-pib-em-2015-diz-receita-federal.html>> Acesso em: 17 out. 2017.

LAFFER, Arthur B. *The Laffer Curve: Past, Present, and Future*. Disponível em: <<http://www.heritage.org/taxes/report/the-laffer-curve-past-present-and-future>> Acesso em: 10 set. 2017.

PANOEIRO, José Maria de Castro. Doutorado em andamento em Direito, 2016 – Atual. *A medida da resposta punitiva nos delitos de fraude do Direito Penal Econômico*. Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. [Edição em e-book.] 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

WANNISKI, Jude. *Taxes, revenues, and the "Laffer curve"*. Disponível em: <<https://www.nationalaffairs.com/storage/app/uploads/public/58e/1a4/c54/58e1a4c549207669125935.pdf>> Acesso em: 10 set. 2017.