

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**  
**Faculdade de Direito**

**PEDRO FAVERO PEREZ**

**A COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL COMO CAUSA DE  
SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS.**

**SÃO PAULO**

**2022**

**PEDRO FAVERO PEREZ**

**A COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL COMO CAUSA DE  
SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS.**

Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para obtenção do  
título de Bacharel no Curso de Direito da  
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Orientador: Prof. Me. Ricardo Cunha Chimenti

**SÃO PAULO**

**2022**

**PEDRO FAVERO PEREZ**

**A COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL COMO CAUSA DE  
SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS.**

Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para obtenção do  
título de Bacharel no Curso de Direito da  
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovado em: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Examinador(a): Profa. Ma. Carolina de Gioia Paoli

---

Examinador(a): Profa. Dra. Fulvia Helena de Gioia

---

Examinador(a): Prof. Me. Ricardo Cunha Chimenti

Dedico o presente trabalho aos meus pais pelo apoio incondicional em todos os momentos difíceis da minha trajetória.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a meus familiares e a Anna Laura, minha companheira de vida, que sempre estiveram ao meu lado, por sua amizade e amor incondicionais, bem como pelo apoio demonstrado ao longo de todo o período em que me dediquei a este trabalho.

Agradeço também a todos os meus Professores e em especial ao Me. Ricardo Cunha Chimenti, meu orientador e amigo. Com toda certeza, eu não teria chegado até aqui sem o seu auxílio.

“Quando tudo parecer errado em sua vida,  
lembre-se que o avião decola contra o vento,  
e não a favor dele.”

Henry Ford.

## RESUMO

O presente trabalho busca analisar o sistema tributário brasileiro através de uma ótica jurídica e econômica, bem como objetiva entender como a complexidade deste aparelho pode ser considerada responsável pela alta taxa de sonegação. Dentre os assuntos abordados na presente monografia, têm-se: o Sistema Econômico adotado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988; os Regimes de Tributação; a Guerra Fiscal; a política fiscal de Margaret Thatcher; o projeto do Ex-Ministro da Justiça Sergio Moro para redução do contrabando de cigarros; o Crime de Sonegação Fiscal e suas consequências; e finalmente, a Teoria da Janela Quebrada.

**PALAVRAS CHAVES:** Tributos; Complexidade; Excesso; Sonegação; Regime tributário;

## ABSTRACT

This paper seeks to analyze the Brazilian tax system through a legal and economic perspective, as well as aims to understand how the complexity of this instrument can be considered responsible for the high rate of tax evasion. Among the matters addressed in this monograph, there are: the Economic System adopted by the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988; the Taxation Regimes; the Tax War; Margaret Thatcher's tax policy; the project of the Former Minister of Justice Sergio Moro to reduce cigarette smuggling; the Tax Evasion Crime and its consequences; and finally, the Theory of the Broken Window.

**KEY WORD:** Taxes; Complexity; Excess; Evasion; Taxation Regime;



## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES:**

<b>FIGURA 1 - CÁLCULO EXEMPLIFICATIVO DO ICMS .....</b>	<b>26</b>
<b>FIGURA 2 - DEMONSTRATIVO DA GUERRA FISCAL .....</b>	<b>28</b>
<b>FIGURA 3 - CURVA DE LAFFER .....</b>	<b>35</b>

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	11
2. ECONOMIA .....	12
2.1. O QUE É UM SISTEMA ECONÔMICO? .....	12
2.2. ECONOMIA DE MERCADO E ECONOMIA PLANIFICADA .....	12
2.3. O SISTEMA ADOTADO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988:.....	14
3. TRIBUTAÇÃO.....	16
3.1. TRIBUTO – O QUE É PARA QUE?.....	16
3.2. COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	18
3.3. EXCESSO DE TRIBUTAÇÃO.....	23
3.4. DAMA DE FERRO E A REDUÇÃO DOS TRIBUTOS.....	29
3.5. DIREITO E ECONOMIA – CASO DOS CIGARROS E SERGIO MORO.....	30
4. SONEGAÇÃO.....	32
4.1. O QUE É SONEGAÇÃO? .....	32
4.2. CAUSA E EFEITO.....	34
4.3. A CONSEQUÊNCIA DA SONEGAÇÃO PARA O ESTADO.....	35
4.4. DOS CRIMES FISCAIS – LEI 8.137/90 .....	36
4.5. TEORIA DA JANELA QUEBRADA.....	37
5. CONCLUSÃO.....	39
6. BIBLIOGRAFIA .....	40

## 1. INTRODUÇÃO

Brasil, um país miscigenado e plural, com diversas culturas e correntes, as quais foram e continuam sendo responsáveis pelo desenvolvimento desta gigante e complexa nação. Tal complexidade é uma das características mais marcantes do sistema brasileiro e abrange desde questões econômicas até sua legislação tributária.

Diante desta realidade, o presente trabalho busca analisar o sistema tributário brasileiro através de uma ótica jurídica e econômica, para que assim se possa entender como sua própria obscuridade é responsável por uma alta taxa de sonegação, que prejudica os cofres públicos e a própria população.

Inicialmente, fez-se necessário adentrar a esfera das ciências econômicas, a fim de realizar um corte temporal que ilustra a atual realidade da estrutura econômica brasileira. Para tanto, abordou-se os seguintes pontos: o que é um sistema econômico; quais são as espécies preponderantes atualmente; e qual foi escolhida pelo constituinte.

Em um segundo momento, passou-se a abordar o sistema tributário nacional, através da ótica econômica expressa na Constituição Federal de 1988. Assim, buscou-se desenvolver o conceito de tributo; demonstrou-se como sua complexidade leva a sonegação e como a elevada carga tributária colabora para tal prática; e finalmente, foram apresentados dois casos: os efeitos da política tributária inglesa e o impacto dos tributos em outras áreas (saúde pública).

Por fim, penetrou-se mais a fundo na questão da sonegação. Neste ponto, identificou-se o que é considerado sonegação fiscal para o código pátrio e a diferenciou de outras práticas, como as de elisão fiscal; relatou-se seus efeitos nocivos para o Estado; e por último, mas não menos importante, foi exposta a Teoria da Janela Quebrada, a qual justifica a importância de se adotar medidas que visam reprimir a prática do ilícito supracitado.

## 2. ECONOMIA

### 2.1. O QUE É UM SISTEMA ECONÔMICO?

Buscando desenvolver esse conceito de forma direta e prática, é possível apontar que um sistema econômico consiste, basicamente, na forma de produção e distribuição de bens e serviços, a qual será estabelecida em conformidade com a realidade (tempo e espaço) de um dado Estado.

Segundo Lacombe, sistema econômico pode ser entendido como:

Sistema de propriedade, de forma de decisão sobre a alocação dos recursos produtivos, de determinação de preços, e demais mecanismos que caracterizam o sistema produtivo de uma sociedade e a distribuição dos produtos pelos agentes econômicos<sup>1</sup>.

Ante a definição apresentada por Lacombe, pode-se dizer que um sistema econômico corresponde a uma estrutura organizacional do capital.

A título de exemplo, cabe citar sistemas contemporâneos como: o Capitalista, o qual vem se transformando desde o início do mercantilismo; e o Socialista, desenvolvido no século XIX e implantado em algumas nações durante os séculos seguintes. Este último é considerado por alguns doutrinadores como o meio para se atingir o Comunismo, o qual consiste em um terceiro sistema.

### 2.2. ECONOMIA DE MERCADO E ECONOMIA PLANIFICADA

Conforme exposto no tópico anterior, pode-se dizer que desde o início da expansão marítima, também conhecida como período das grandes navegações, dois sistemas econômicos predominaram: o Capitalismo e o Socialismo.

O primeiro pode ser descrito como um sistema de economia de mercado, que valoriza e tem como principais valores a propriedade privada, a livre iniciativa e a livre concorrência.

---

<sup>1</sup> LACOMBE, Francisco José Masset. **Dicionário de Administração**. São Paulo: Saraiva, 2004.

Em outros termos, uma economia de mercado está alicerçada na liberdade que seus participantes têm para desenvolver uma atividade que visa a maximização dos valores/patrimônio empregados.

Buscando uma definição técnica, Afrânio Mendes Catani, autor da obra “*O que é Capitalismo*”, utilizou-se da definição Marxista:

(...) capitalismo significa não apenas um sistema de produção de mercadorias, como também um determinado sistema no qual a força de trabalho se transforma em mercadoria e se coloca no mercado como qualquer objeto de troca<sup>2</sup>.

O educador financeiro, André Bona, apresenta uma definição simples, porém assertiva sobre a economia de mercado:

Trata-se de um sistema no qual a economia é controlada por agentes econômicos pertencentes a iniciativa privada. Ou seja, as empresas buscam definir a quantidade de bens produzidos em relação à demanda existente, sem interferência do Estado. Elas controlam seu funcionamento e definem suas estratégias financeiras<sup>3</sup>.

O segundo, por sua vez, é conhecido como economia planificada, na qual a produção e distribuição dos bens e serviços é controlada pelo Estado. Neste caso, não há de se falar em propriedade privada, mas sim em bens públicos; nem em livre iniciativa e concorrência, mas sim em determinações e monopólios estatais.

Na elaboração de seu artigo, o economista, Dr. Jonas de Oliveira Bertucci, aponta como definição de socialismo:

Entre diferentes alternativas, Sweezy apresenta uma das definições de socialismo (da qual ele mesmo já foi adepto) como aquela caracterizada pela propriedade estatal dos meios de produção e pela ampla planificação da economia, processo ocorrido, por exemplo, na URSS<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> CATANI, Afrânio Mendes. **O que é Capitalismo**. 1ª Ed. Ebook - São Paulo: Brasiliense, 2017

<sup>3</sup> BONA, André. **Economia de mercado: você sabe o que significa isso?** Disponível em: <https://andrebona.com.br/economia-de-mercado-voce-sabe-o-que-significa-isso/> Acesso em 14 fev. 2022

<sup>4</sup> BERTUCCI, Jonas de Oliveira. **Desenvolvendo a solidariedade no caminho da transição: um ensaio sobre a teoria do socialismo a partir de Marx**. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ecos/a/d98MfzVkdL5YkgtGBWjQvGm/?lang=pt#> Acesso em 14 fev. 2022

André Bona difunde a seguinte definição de economia planificada:

Neste sistema, é o Estado que define como as empresas deverão funcionar e como será a estratégia financeira delas, definindo o que será produzido e quanto será produzido. Ou seja, na economia de mercado, o controle é privado, e na economia planificada, esse controle é estatal. Por esse motivo, a economia planificada também é chamada de economia centralizada<sup>5</sup>.

Baseando-se nas definições expostas, é possível observar o antagonismo entre os sistemas.

### 2.3. O SISTEMA ADOTADO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988:

Debruçando-se sobre a Constituição Federal vigente, torna-se possível verificar o sistema econômico adotado para a República.

A Carta Magna apresenta a seguinte redação em seu artigo 170:

A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei<sup>6</sup>.

Conforme o artigo supracitado, constata-se que o poder constituinte originário adotou, assim como diversos países, a economia de mercado, a qual é fundada na propriedade privada, na livre iniciativa, livre concorrência e na intervenção estatal mínima.

---

<sup>5</sup> BONA, André. **Economia de mercado: você sabe o que significa isso?** Disponível em: <https://andrebona.com.br/economia-de-mercado-voce-sabe-o-que-significa-isso/> Acesso em 14 fev. 2022

<sup>6</sup> **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988** – Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 15 fev. 2022

Dessa forma, em conformidade com o constituinte originário, o presente trabalho será desenvolvido através da ótica de uma economia de mercado, na qual o Estado deveria ser responsável, objetivamente, pelos direitos básicos dos cidadãos.

### 3. TRIBUTAÇÃO

#### 3.1. TRIBUTO – O QUE E PARA QUE?

Ante a fragilidade humana, os homens sempre buscaram se organizar em grupos. Dentre os exemplos, é cabível citar as Cidades-Estados da Grécia antiga e os Estados Sociais e Democráticos de Direito da atualidade, os quais foram e são responsáveis pelo gerenciamento dos conglomerados humanos.

Além de sua função principal (gerência), a personificação supracitada foi e continua sendo responsável pela ordem e garantia dos direitos humanos de primeira, segunda, terceira e demais gerações.

Entretanto, no desenvolvimento de suas atividades, a Administração, assim como qualquer outra entidade personificada, apresenta despesas. Com isso, a sociedade se viu obrigada a criar uma forma de financiar tais operações. Assim nasceram os tributos.

Através de um recuo histórico, o Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri ensina a seguinte lição:

Difícilmente se encontrará quem sustente com seriedade o desaparecimento do Estado como forma de organização política. A existência de um Estado implica a busca por recursos financeiros para sua manutenção.

Historicamente, pode-se contemplar a existência de tributos desde tempos imemoráveis. As mais primitivas formas de organização social já relavam alguma espécie de cobrança para os gastos coletivos, como dízimos, cobrados no século XIII a.C. sobre frutos, carnes óleo e mel.<sup>7</sup>

Com o intuito de compreender de forma clara o que se entende por tributo, faz-se necessário a análise da legislação responsável por constituir e estruturar o Estado, a Constituição Federal de 1988.

Esta, por sua vez, atribui a Lei Complementar 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional) o dever de definir o que é um tributo. Segundo o artigo 3º da referida cartula:

---

<sup>7</sup> SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p.25.



Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada<sup>8</sup>.

Partindo deste conceito, é possível observar que os tributos não correspondem a uma sanção (pena de multa), mas sim à uma forma de contribuição financeira e obrigatória, feita em benefício da Administração Pública.

Em outras palavras, a contribuição será devida por aquele que realizar o fato gerador e se beneficiar de seus efeitos.

Ao abordar o assunto, o Prof. Dr. Eduardo Sabbag elenca a seguinte interpretação:

Num primeiro momento, a cobrança do tributo deve ser realizada do indivíduo praticante do fato gerador, situação que faz surgir o sujeito passivo direto, isto é, o contribuinte.

A partir da definição de contribuinte, constante do art. 121, parágrafo único, I, do CTN, pode-se dizer que a responsabilidade do sujeito passivo direto é originária, em face da patente identidade entre aquele que deve pagar o tributo e o que realizou o fato gerador, obtendo benefícios econômicos deste. Sobre tal relação, pode-se identificar no CTN um critério econômico de incidência, ao se determinar a cobrança do gravame daquele que obteve vantagem econômica decorrente do fato imponible, sendo irrelevantes os critérios territorial e de cidadania (ver arts. 118 e 126 do CTN). Nessa toada, evidencia-se que o fato gerador serve como indicador da capacidade contributiva do indivíduo<sup>9</sup>.

Ademais, verifica-se a necessidade de tal prestação ser feita em espécie ou de forma alheia, respeitando, entretanto, a obrigação de ser possível realizar sua valoração através de moeda corrente.

Ao analisar a forma legal da prestação tributária, o Prof. Dr. Eduardo Sabbag apresenta o seguinte comentário:

O tributo é prestação pecuniária, ou seja, a obrigação de prestar dinheiro ao Estado. Embora haja certa redundância na parte inicial do art. 3.º do CTN, ao mencionar “prestação pecuniária”, o que se buscou foi evitar o tributo in natura (em bens) ou o tributo in labore (em trabalho, em serviços).

---

<sup>8</sup> Lei 5.172 de 1966 – **Código Tributário Nacional** – Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em 17 fev. 2022

<sup>9</sup> SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado** – 2. Ed. Rev., Atual. e Ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018. p. 131.

O pagamento pode ser feito em moeda corrente ou cheque (art. 162, I, do CTN), porém, neste último caso, somente será considerado se houver o resgate pelo sacado, em virtude do caráter pro solvendo do título (art. 162, § 2.º, do CTN). O CTN ainda prevê outros meios de pagamento, como vale postal, mas que não são mais utilizados, estando em franco desuso. Ressalte-se que o CTN, em seu art. 156, XI, (inserido pela LC 104/2001), prevê, como causa extintiva do crédito tributário, a “dação em pagamento” (para bens imóveis, apenas), abrandando a natureza do tributo como prestação exclusivamente pecuniária.<sup>10</sup>

Além disso, destaca-se que a cobrança deste será realizada pela própria Administração Pública, a qual fica também responsável pela fiscalização do adimplemento por parte dos contribuintes.

Portanto, de forma enxuta, é possível definir tributo como: Prestação pecuniária, exigida de maneira compulsória, instituída por lei e cobrada mediante lançamento<sup>11</sup>.

### 3.2. COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

É de conhecimento geral que os tributos correspondem a um dos elementos de maior impacto nos negócios, visto que a falta de um planejamento tributário pode, facilmente, levar uma empresa a ajuizar uma Recuperação Judicial ou mesmo declarar Falência.

De acordo com uma recente matéria publicada pela rede de jornalismo CNN, o Brasil é considerado o país mais complexo do mundo para fazer negócios. Segundo o veículo de imprensa, o dado supracitado corresponde ao resultado de um relatório/pesquisa desenvolvido pelo TFM Group que analisou 77 países, através de 290 critérios.

Ainda na referida reportagem, o responsável pelo relatório, Rodrigo Zambon, explicou que:

O que faz do Brasil mais complexo, em primeiro lugar, é a quantidade de camadas (município, estado e federação) com suas especificidades de legislação e tributação.

---

<sup>10</sup> SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado** – 2. Ed. Rev., Atual. e Ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018. p. 131.

<sup>11</sup> SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado** – 2. Ed. Rev., Atual. e Ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018. p. 131.

Ademais, segundo Zambon, o código tributário brasileiro soma mais de 40 mil páginas, o que também dificulta para as empresas<sup>12</sup>. Tamaña extensão vai na contramão do que se propõe em princípio. A organização do sistema é demasiadamente dificultada pela falta de objetividade de tal código. Desta forma, é possível questionar a eficiência da legislação vigente.

Uma outra pesquisa também merece ser destacada. Segundo o Banco Mundial, o Brasil é o país que mais demanda tempo no que tange o preparo, a declaração e o pagamento de tributos.

Em paralelo à agenda do governo para a melhoria do ambiente de negócios, o Banco Mundial (BM) revela que o tempo gasto por empresas com obrigações tributárias no Brasil varia de 1.483 a 1.501 horas por ano. O intervalo de tempo, que considera o preparo, a declaração e o pagamento, é maior do que em qualquer outro país do mundo.

“Leis complexas, requisitos fiscais complicados, incidência de vários tributos sobre o mesmo fato gerador e altas cargas tributárias constituem os principais obstáculos”, observa o BM.<sup>13</sup>

Não bastasse a extensão da legislação vigente, outro ponto que demonstra a complexidade do sistema tributário nacional é a existência de diversos regimes de tributação, os quais a maior parte dos brasileiros não conhece ou não compreende sua metodologia de aplicação.

Segundo o ordenamento jurídico brasileiro, existem especificamente três regimes de tributação. Estes devem ser escolhidos, anualmente pelos contribuintes do IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) e apresentam as seguintes denominações: Regime de Tributação do Lucro Presumido; Regime de Tributação do Lucro Real; e Regime de Tributação do Simples Nacional.

Seguindo a ordem exposta acima, explicita-se cada um dos referidos regimes:

---

<sup>12</sup> TUON, Lígia. **Brasil é o país mais complexo do mundo para fazer negócios, diz relatório**. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/brasil-e-o-pais-mais-complexo-do-mundo-para-fazer-negocios-diz-relatorio/>. Acesso em 20 fev. 2022

<sup>13</sup> **Banco Mundial: empresas gastam até 1.501 horas para pagar impostos no Brasil**. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/banco-mundial-empresas-gastam-ate-1501-horas-para-pagar-impostos-no-brasil/>. Acesso em 20 fev. 2022

O Regime do Lucro Presumido consiste em um método prático e simplificado de apuração do valor devido. Basicamente, os optantes deste regime deverão calcular a base de cálculo do imposto através da multiplicação de seu faturamento (receita bruta) pelo percentual de lucro presumido pela legislação em vigor. Obtida a base de cálculo, o contribuinte deverá aplicar sobre ela as alíquotas do IRPJ (alíquota principal e alíquota sobre o valor de faturamento que exceder R\$ 60.000,00 no trimestre), para que assim chegue, finalmente, ao valor devido.

O Dr. Edmilson Patrocínio de Sousa conceitua o Regime de Tributação do Lucro Presumido da seguinte forma:

O regime de tributação com base no lucro presumido é uma sistemática simplificada de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), que se inicia com a aplicação de um percentual previamente definido sobre a receita bruta da empresa. Ao valor resultante desse cálculo devem ser acrescidos valores referentes a ganhos de capital e demais receitas, conforme exposto no item 10.9.

Empresas que recolhem o IRPJ pelo lucro presumido devem utilizar a mesma sistemática para o recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Adicionalmente, essas empresas devem recolher as contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS de forma cumulativa<sup>14</sup>.

Já o Regime do Lucro Real é subdividido da seguinte forma: Lucro Real Anual; e Lucro Real Trimestral. Ambos são calculados da mesma forma, diferindo apenas no período de apuração. O cálculo é feito da seguinte forma: desenvolve-se um DRE (Demonstrativo de Resultados do Exercício), no qual serão apresentados os dados referentes ao faturamento, custos e despesas, possibilitando assim, obter o lucro real do período em análise. Posteriormente, são aplicadas as alíquotas referentes ao IRPJ, chegando assim, ao valor de contribuição.

O Mestre em Administração de Empresas pela Universidade Federal de Lavras, Silvio Aparecido Crepaldi, desenvolve o Regime de Tributação do Lucro Real da seguinte forma:

O Lucro Real é a base de cálculo do imposto sobre a renda apurada segundo registros contábeis e fiscais efetuados sistematicamente de acordo com as leis comerciais e fiscais. A apuração do Lucro Real é feita na parte A do Livro de

---

<sup>14</sup> SOUSA, Edmilson Patrocínio de. **Contabilidade tributária: aspectos práticos e conceituais**. São Paulo: Atlas, 2018. Página 200

Apuração do Lucro Real (Lalur), mediante adições e exclusões ao lucro líquido do período de apuração (trimestral ou anual) do imposto e das compensações de prejuízos fiscais autorizadas pela legislação do imposto de renda, de acordo com as determinações contidas na Instrução Normativa SRF n. 28, de 1978, e demais atos legais e infralegais posteriores<sup>15</sup>.

Por fim, tem-se o Simples Nacional, o qual corresponde a um Regime Especial de apuração mensal do valor a ser pago ao Fisco (contribuição). Dentre os diferenciais deste regime é possível elencar os seguintes: sua alíquota é progressiva; esta varia de acordo com a atividade do contribuinte (comércio, serviço ou indústria) e é calculada com base no faturamento dos últimos 12 meses; e por fim, a contribuição mensal abrange o IRPJ e CSLL (Contribuição Sobre o Lucro Líquido), bem como os seguintes tributos: PIS/Pasep, COFINS, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP);

Destaca-se ainda que o Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006<sup>16</sup>.

Ao analisar o Regime do Simples Nacional, o Me. Silvio Aparecido Crepaldi, o define da seguinte maneira:

O Simples Nacional é um regime unificado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos, aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte, estando previsto na Lei Complementar n. 123/2006. A empresa que aderir ao Simples desfruta da vantagem de recolher quase todos os tributos (federais, estaduais e municipais) mediante um único pagamento, calculado sobre um percentual de sua receita bruta. O tratamento diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte é um mandamento constitucional, previsto em pelo menos dois dispositivos da Constituição Federal de 1988.<sup>17</sup>

Ante a apresentação de cada Regime de Tributação, constata-se ser possível apontar exemplos concretos da complexidade do sistema vigente.

---

<sup>15</sup> CREPALDI, Silvio. **Contabilidade fiscal e tributária**: teoria e prática. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Página 160

<sup>16</sup> **O que é o Simples Nacional?** Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/documentos/pagina.aspx?id=3>. Acesso em 23 fev. 2022

<sup>17</sup> CREPALDI, Silvio. **Contabilidade fiscal e tributária**: teoria e prática. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Página 263

Dentre eles, destaca-se o fato de que dentre as opções de Regime do Lucro Real e do Lucro Presumido, há um maior número de optantes pelo segundo regime, tendo em vista sua simplicidade.

Todavia, ao analisar empresas atuantes no varejo, estas, se optantes pelo regime do lucro presumido, devem recolher seu imposto de renda com base em uma presunção de lucro de 8%. Porém, a maior parte das empresas de varejo apresentam uma margem de lucro de apenas 4%<sup>18</sup>.

Em outras palavras, se uma varejista faturar R\$ 100.000,00 e for optante pelo regime do lucro presumido, ela deverá recolher seu IRPJ com base em R\$ 8.000,00. Enquanto, outra empresa atuante no varejo, mas optante do regime do lucro real, recolherá o IRPJ sobre a base de R\$ 4.000,00.

A diferença supra mencionada possibilita que os optantes pelo regime do lucro real tenham menores despesas com tributos e com isso, possibilita que eles trabalhem com um valor de revenda menor e se tornem mais competitivos.

Dessa forma, o optante pelo lucro presumido identifica uma grande dificuldade, para competir com seu concorrente optante pelo lucro real e assim, ante a complexidade do sistema, passa a se utilizar da sonegação como forma de se tornar mais competitivo.

Outro grande exemplo de como a lei influencia o contribuinte a adotar práticas consideradas ilegais, consiste na limitação de faturamento daqueles que optarem pelo do Regime Tributação do Simples Nacional.

O Simples Nacional foi criado, para facilitar o pagamento de tributos pelo contribuinte. Entretanto, dentre seus requisitos, aqueles que optarem por ele deverão apresentar um faturamento anual máximo de R\$ 4.800.000,00.

---

<sup>18</sup> **Entenda e calcule corretamente a margem de lucro.** Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/entenda-e-calcule-corretamente-a-margem-de-lucro.f2bbca017749e410VgnVCM1000003b74010aRCRD#:~:text=H%C3%A1%20no%20mercado%20uma%20m%C3%A9trica,sobre%20o%20total%20das%20vendas>. Acesso em 25 fev. 22

Tal fronteira apresenta uma elasticidade, possibilitando que o empresário a ultrapasse em até 20%, o que o eleva a um faturamento máximo de R\$ 5.760.000,00.

Não obstante, caso o empreendedor ultrapasse a referida barreira, ficará impossibilitado de optar pelo presente regime no ano subsequente e deverá realizar o pagamento de seu IRPJ em conformidade com as diretrizes do regime de lucro presumido, de forma retroativa.

De forma direta, é possível alegar que o Simples Nacional acaba indo contra os princípios de uma economia de mercado, quais sejam: a redução de custos e aumento de lucros, tendo em vista a imposição de um faturamento pré-determinado/máximo.

Dessa maneira, com o intuito de evitar as consequências de um faturamento superior, o contribuinte brasileiro passa a praticar fraudes fiscais como por exemplo, a transferência de faturamento de sua empresa, para outra.

Em suma, tais exemplos demonstram como a complexidade do arcabouço tributário acaba levando os contribuintes a escolhas equivocadas. Consequentemente, ante sua perda de competitividade e consecutiva perda de mercado, estes passam a operar em desacordo com a legislação vigente.

### 3.3. EXCESSO DE TRIBUTAÇÃO

Diferentemente da complexidade do ordenamento tributário, a qual leva o contribuinte a sonegação, o excesso de tributação não pode ser utilizado como justificativa para determinadas atividades. Porém, este pode ser classificado como um colaborador.

Analisando os dados disponibilizados pelo Impostômetro<sup>19</sup>, é plausível dizer que a arrecadação por parte do Fisco é extremamente elevada e que o valor apurado seria suficiente para o desenvolvimento das políticas públicas e a garantia dos direitos fundamentais.

---

<sup>19</sup> **Impostômetro**: Disponível em: <https://impostometro.com.br/> Acesso em 26 fev. 2022

Entretanto, a volumosa carga tributária colabora para com o desenvolvimento de fraudes, as quais minam a arrecadação e impedem a efetivação das garantias constitucionais.

A fim de exemplificar este excesso, destaca-se a tributação imposta sobre um veículo automotor no decorrer de sua vida útil. No momento de sua produção haverá a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)<sup>20</sup>; com sua comercialização ocorrerá a percepção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços (ICMS)<sup>21</sup>; pela propriedade criada sobre o bem há a coleta do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA)<sup>22</sup>; e finalmente, com a morte de seu proprietário, este será submetido a sucessão e ao recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD)<sup>23</sup>.

Dessa forma, seria possível argumentar que a tributação deveria ser realizada de forma mais leve ou mesmo através de um único imposto com a alíquota minorada, modelo que levaria mais pessoas a contribuir e mesmo com a redução da carga tributária, a arrecadação se manteria contínua, havendo ainda a possibilidade de se verificar um aumento nesta.

O Professor Marcos Cintra, Vice-Presidente da Fundação Getúlio Vargas, foi um dos pioneiros no tema do imposto único. Ao desenvolver sua tese, ele expõe os seguintes pontos:

Trata-se de uma solução moderna e eficaz para a questão tributária brasileira.

A proposta do Imposto Único prevê a substituição de todos os tributos de natureza declaratória por apenas um. Haveria uma alíquota incidente sobre cada parte de uma transação bancária (débito e crédito). Na proposta original, a alíquota estimada era de 1% e ela seria suficiente para arrecadar cerca de 23% do PIB, valor que equivale à carga tributária média histórica no Brasil anteriormente à explosão fiscalista iniciada na década de 90.

Hoje, com carga tributária de 35% do PIB, a alíquota necessária seria de 2,81% em cada parte de uma transação nas conta-correntes bancárias. Esta alíquota substituiria tributos que representam 27% do PIB.

---

<sup>20</sup> **Artigo 153, IV da Constituição Federal** – Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 01 mar. 2022

<sup>21</sup> **Artigo 155, II da Constituição Federal** – Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 01 mar. 2022

<sup>22</sup> **Artigo 155, III da Constituição Federal** – Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 01 mar. 2022

<sup>23</sup> **Artigo 155, I da Constituição Federal** – Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 01 mar. 2022



Vale lembrar, no entanto, que com o Imposto Único os custos de administração do governo seriam significativamente reduzidos, e portanto, tornar-se-ia possível uma redução na carga tributária, sem redução nos serviços prestados.

Com o Imposto Único, seriam eliminadas as exigências de emissão de notas fiscais, preenchimento de guias de arrecadação, declarações de renda ou de bens e de qualquer outra formalidade fiscal.

A adoção do Imposto Único terá, como resultado imediato, a redução da corrupção, a eliminação da sonegação e a redução dos custos tributário para as empresas e trabalhadores.

Com o Imposto Único seriam extintos os seguintes tributos:

Federais: Imposto de Renda de Pessoa Física e Jurídica – IRPF e IRPJ, IPI, IOF, Cofins, CSLL, Contribuição patronal ao INSS e outros

Estaduais: ICMS, IPVA e ITCD

Municipais: ISS, IPTU e ITBI<sup>24</sup>.

Ademais, é necessário ressaltar que em uma economia de mercado, como o Brasil, as empresas sempre buscarão diminuir seus custos e maximizar seus ganhos.

Com isso, todo o imposto cobrado a eles será embutido no preço do produto comercializado, tornando-os excessivamente caros e os distanciando da grande massa, a qual não se importa com os diversos fatos geradores ou questões tributárias, mas sim com o valor final do produto de seu interesse/necessidade.

Como forma de ilustrar o exposto acima, faz-se necessária a análise da incidência do ICMS sobre um produto. Vejamos.

Ao realizar a venda de um produto de R\$ 100,00 (cem reais), o fornecedor acaba expedindo uma nota fiscal no valor de R\$118,00 (cento e dezoito reais), tendo em vista a inclusão do ICMS sobre o valor do bem (foi considerada a alíquota interna do Estado de São Paulo<sup>25</sup>).

Com isso, o varejista, objetivando um lucro de 50% na revenda da mercadoria, multiplicará o valor de custo (valor resultante da soma do valor do produto e do ICMS) por 1,5.

---

<sup>24</sup> CINTRA, Marcos. **O que é o Imposto Único**. Disponível em: <https://www.marcoscindra.org/o-que-e-o-imposto-unico> Acesso em 05 mar. 2022

<sup>25</sup> Lei 6.374 de 1989 – Lei que regulamenta o ICMS no Estado de São Paulo – Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html> Acesso em 07 mar. 2022

Entretanto, ao realizar seu cálculo desta forma, o revendedor não estará simplesmente transmitindo o encargo tributário, mas sim onerando ainda mais o consumidor final.

Vejamos a diferença entre os valores resultantes das possíveis formas de se calcular o valor final, por parte do empresário varejista.

**FIGURA 1 - CÁLCULO EXEMPLIFICATIVO DO ICMS**

FORMA DE CÁLCULO	VALOR DO PRODUTO	VALOR FINAL DE COMPRA / VALOR DE CUSTO VAREJISTA	LUCRO	COEFICIENTE DE MULTIPLICAÇÃO	VALOR APÓS A MULTIPLICAÇÃO	CRÉDITO	DÉBITO	VALOR FINAL
Sem a incidência de tributos	R\$ 100.00	R\$ 100.00	50%	1,5	R\$ 150.00	-	-	R\$ 150.00
Incidência com base no valor produto	R\$ 100.00	R\$ 118.00	50%	1,5	R\$ 150.00	R\$ 18.00	R\$ 27.00	R\$ 159.00
Incidência com base no valor de custo	R\$ 100.00	R\$ 118.00	50%	1,5	R\$ 177.00	R\$ 18.00	R\$ 31.86	R\$ 190.86

Fonte: Elaborada pelo autor da presente monografia (2022).

Através do exemplo supramencionado, fica evidente como o consumidor final acaba sendo onerado pela carga tributária. Isto o leva a deixar de consumir e conseqüentemente, há uma desaceleração da economia nacional.

Tendo em vista que a tributação sobre o consumo é uma das principais razões para a lentidão ou mesmo o atraso no desenvolvimento econômico de uma país, diversas nações buscaram reduzir seus encargos tributários.

Entretanto, como já é de se esperar, o Brasil vai na contramão desta corrente que busca reduzir a incidência de tributos sobre o consumo, fato que é comprovado pelo seguinte dado: 50% de sua arrecadação é derivada do consumo.

Vários países perceberam o efeito perverso dos impostos sobre o consumo. Os Estados Unidos, por exemplo, realizaram uma mega reforma tributária na década de 80, e reduziram os tributos pagos sobre o consumo para 20%. Outros países também seguem a mesma linha. Japão – 18%; França – 30%; Alemanha – 25%, Espanha – 25%.

Na contramão desse movimento está o nosso Brasil varonil. De tudo que o governo arrecada, quase 50% é proveniente de impostos sobre o consumo, um

dos maiores índices do mundo. Dividindo a “liderança”, temos ao nosso lado Venezuela, Equador, México...<sup>26</sup>

Outro ponto que merece destaque é a questão das operações interestaduais, as quais são tributadas de acordo com suas especificidades. Isso significa que a depender da origem, destino, ou mesmo das características pessoais do comprador, a tributação ocorrerá de formas distintas.

No que tange a compradores e vendedores a regra é: se os bens saírem dos estados do Sul ou Sudeste (salvo Espírito Santo) em direção aos estados do Centro-Oeste, Norte, Nordeste e Espírito Santo, a alíquota interestadual a ser paga (pelo vendedor) a título de ICMS é de 7%.

Porém, se os produtos realizarem o trânsito inverso ou qualquer outro que não seja o exposto acima, a alíquota passa a ser de 12%, salvo nos casos de produtos importados, visto que nesses casos a alíquota é de 4%.

No que se refere ao comprador, tem-se as seguintes orientações: se porventura o comprador for revender os artigos adquiridos em outro Estado, ele ficará responsável pelo tão conhecido “*Difal*”, o qual corresponde a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Por outro lado, caso o comprador não seja contribuinte do ICMS, ficará a cargo do vendedor responsável o recolhimento do ICMS tanto no seu Estado/Distrito Federal quando no Estado/Distrito Federal destino da mercadoria.

Os pontos supramencionados são por si só, capazes de demonstrar a complexidade do arranjo tributário nacional. Todavia, o sistema foi capaz de ir além. Diversos Estados, interessados no seu desenvolvimento e em arrecadar mais, passaram a conceder benefícios fiscais como crédito presumido ou mesmo certas isenções, os quais são responsáveis pelo desenvolvimento de uma verdadeira Guerra Fiscal.

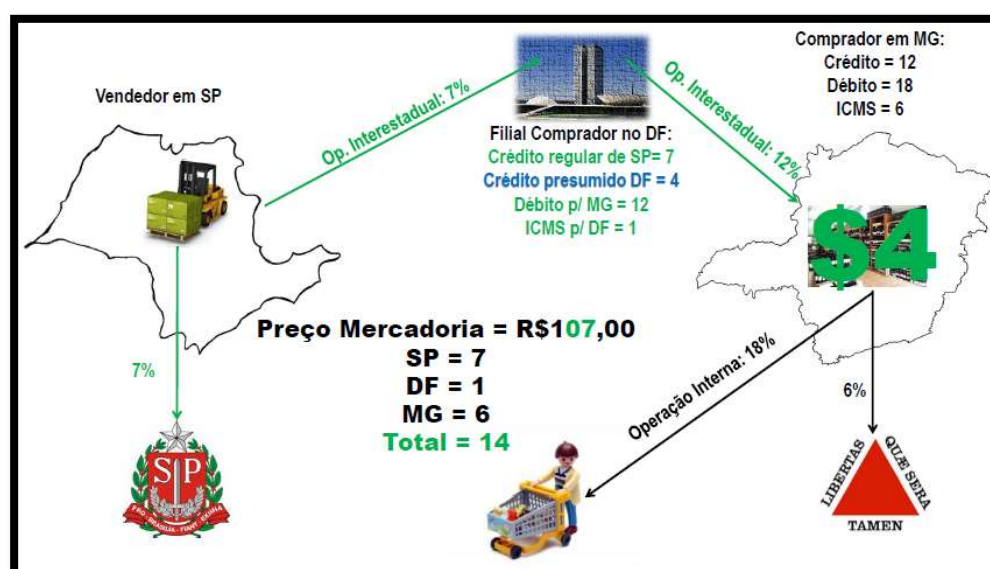
---

<sup>26</sup> **Impostos sobre consumo: a forma mais injusta de tirar recursos de quem menos têm.** Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/colunistas/terracco-economico/impuestos-sobre-consumo-a-forma-mais-injusta-de-tirar-recursos-de-quem-menos-tem/> Acesso em 10 mar. 2022

A fim de explicitar o exposto acima, sublinha-se a concessão de crédito presumido pelo Distrito Federal. Em outras palavras, este buscou uma maneira de participar, indiretamente, dos negócios jurídicos interestaduais.

Para tanto, ele passou a conceder um crédito presumido de 4%, para aqueles que realizam transações através de seu território (de forma *ficta*). Tal movimento faz com que as empresas fiquem responsáveis pelo pagamento de 1% do valor da operação ao DF.

**FIGURA 2 - DEMONSTRATIVO DA GUERRA FISCAL**



27

Fonte: Ilustração retirada do material didático do Prof. Me. Edmundo Emerson de Medeiros (2022).

Esta política teve a aderência de diversos empresários do varejo que buscavam alguma forma de reduzir seus custos e maximizar suas ínfimas margens de lucro.

Por conseguinte, houve uma diminuição da arrecadação por parte dos Estados, visto que estes deixaram de perceber 4% do valor da comercialização de bens (referentes ao crédito presumido concedido pelo Distrito Federal).

<sup>27</sup> Slide elaborado pelo Prof. Me. Edmundo Emerson de Medeiros para a disciplina de Federalismo Fiscal – Uso autorizado pelo Professor

Porém, o prejuízo não parou por aí, pois outros Entes, como os Estados de Santa Catarina e do Espírito Santo, passaram a desenvolver programas de incentivo semelhantes.

### 3.4. DAMA DE FERRO E A REDUÇÃO DOS TRIBUTOS

Com o objetivo de analisar os impactos da redução da carga tributária e o implemento de uma política de economia de mercado forte, pode-se utilizar como base exemplificativa a gestão de Margaret Thatcher, a Dama de Ferro, como Primeira-Ministra do Reino Unido.

Em um contexto histórico de crise e resseção, Thatcher reduziu a carga tributária britânica e promoveu medidas que caracterizam aquilo que é conhecido como Neoliberalismo.

Logo no início do seu mandato, efetivou uma série de medidas e mudanças, anunciou um plano para a redução dos impostos e passou a controlar e a realizar reformas institucionais nos sindicatos trabalhistas. Essas reformas lhe valeram o apelido de “Dama de Ferro”<sup>28</sup>.

Como um primeiro resultado, houve o aquecimento da economia interna, o que demonstrou como os tributos têm uma carga negativa na economia e como esta se desenvolve de forma acelerada em um ambiente livre e competitivo, tendo em vista a diminuição de custos de produção e comercialização.

Por outro lado, como segunda consequência de seu manejo, a Dama de Ferro impactou negativamente o Reino Unido, gerando uma alta na Taxa de Desemprego e uma intensificação na desigualdade social – em que os ricos ficam mais ricos e os pobres se tornam ainda mais pobres.

O resultado dessas medidas foi a melhora nas contas públicas do Estado britânico e uma reativação econômica, já que os capitalistas privados começaram a lucrar com as empresas e serviços que passaram a exercer. Para boa parte da população, as consequências principais foram o desemprego e a necessidade de destinar parte do salário recebido a serviços antes oferecidos pelo Estado<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> **Margareth Thatcher**. Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/historia/margareth-thatcher.htm>  
Acesso em 20 mar. 2022

<sup>29</sup> PINTO, Tales dos Santos. **Margaret Thatcher, entre a adoração e o ódio**. Disponível em: <https://vestibular.brasilecola.uol.com.br/atualidades/margaret-thatcher-entre-adoracao-odio.htm> Acesso em 23 mar. 2022

Com isso, faz-se necessário reconhecer que a importância e necessidade dos tributos e das políticas públicas, essenciais para o desenvolvimento social. Todavia, como demonstrado nos tópicos anteriores, a complexidade e o excesso da carga tributária são fatores que prejudicam o desenvolvimento socioeconômico de um Estado.

### 3.5. DIREITO E ECONOMIA – CASO DOS CIGARROS E SERGIO MORO

Curiosa é a relação entre o Direito e a Economia. O primeiro é responsável por estruturar e desenvolver o Estado. A segunda tem por finalidade o estudo e aprimoramento da produção e distribuição de riqueza. Dessa forma, é correto dizer que elas se completam e que sua soma levaria ao progresso.

Todavia, tal adição não ocorre no mundo fático e as raras vezes em que aparecem não são levadas a diante devido às pressões sociais. Com o intuito de ilustrar esta tese, é cabível mencionar o caso da redução de tributos sobre o cigarro, defendida pelo ex-Ministro da Justiça, Sergio Moro.

Segundo ele, o complexo e excessivo encargo tributário sobre a fabricação de cigarros no Brasil leva os revendedores a contrabandear tal produto do Paraguai, o que gera dois efeitos: a diminuição da arrecadação por parte do Estado e o consumo de um artigo ainda mais prejudicial à saúde.

A cada dez cigarros vendidos no Brasil, quase seis são paraguaios, de acordo com a Associação Brasileira de Combate à Falsificação (ABCF). Isso representou em 2018 um prejuízo de 14 bilhões de reais aos cofres públicos brasileiros, que perdem em arrecadação de impostos. Para Rodolpho Ramazzini, advogado e diretor da ABCF, a diferença de preço do produto nacional e do contrabandeado, motivada principalmente pela carga tributária brasileira, é um dos principais fatores de incentivo ao mercado ilegal de cigarro.

No Brasil, o cigarro é taxado em 70% a 90%, dependendo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) de cada estado. Além disso, no país é ilegal vender cartelas com menos de vinte unidades, e, desde maio de 2016, o preço delas não pode ser fixado abaixo de cinco reais. O produto paraguaio, entretanto, não paga impostos ao entrar no território nacional, e em seu país de origem paga no máximo 18% ao Estado. Com isso, uma cartela contrabandeada chega ao mercado brasileiro custando 30% do preço do produto nacional.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> **Diminuir o imposto do cigarro, como quer Moro, afetará saúde pública.** Disponível em: <https://exame.com/brasil/diminuir-o-imposto-do-cigarro-como-quer-moro-afetara-saude-publica/> Acesso em 26 mar. 2022

Nesse passo, o ex-Ministro defende que a diminuição dos tributos levaria a uma baixa no preço final do tabaco e conseqüentemente, acarretaria a redução do contramando, o aumento da arrecadação e ao consumo de um material menos lesivo à saúde da população.

Numa visão ainda mais disruptiva, é possível dizer que a contração dos tributos sobre a produção de cigarros nacionais implicaria na diminuição dos gastos públicos com o Sistema Único de Saúde, visto que o consumo de um bem de melhor qualidade levaria a uma provável queda no número de enfermos.

Na Portaria em que Sergio Moro instituiu o GT, uma das justificativas para se tentar diminuir o consumo do produto contrabandeado seria a saúde do consumidor, pois sua qualidade seria inferior à do cigarro nacional, fiscalizado pela Anvisa (Agência Nacional de Vigilância Sanitária). Ramazzini afirma que já foram encontrados no cigarro paraguaio resíduos de metais pesados, de insetos e coliformes fecais. “O ilegal não é feito sob nenhuma norma de higiene, não segue o padrão”, diz o diretor da ABCF.<sup>31</sup>

Portanto, uma única solução jurídico-econômica poderia levar a resolução de alguns problemas recorrentes: o contrabando e a conseqüente sonegação, bem como os riscos à saúde causados pelo consumo dos cigarros paraguaios.

---

<sup>31</sup> **Diminuir o imposto do cigarro, como quer Moro, afetará saúde pública.** Disponível em: <https://exame.com/brasil/diminuir-o-imposto-do-cigarro-como-quer-moro-afetara-saude-publica/> Acesso em 26 mar. 2022

## 4. SONEGAÇÃO

### 4.1. O QUE É SONEGAÇÃO?

Sonegação, em um contexto geral, representa o ato de omitir ou ocultar algo de forma intencional, ou seja, consiste no ato de negar o cumprimento de determinada função.

Buscando uma definição jurídica para o termo, verifica-se ser possível apresentar a que segue:

Ocultar ou deixar de declarar a existência de certa coisa para a subtrair ou livrar do destino que deve ser dado; ou deixar de cumprir dever a que não é lícito se furtar, pela entrega de determinada coisa, em regra, representada em dinheiro<sup>32</sup>.

Quando inserida no contexto tributário, aponta-se a sonegação fiscal como o ato pelo qual o sujeito passivo da obrigação tributária deixa de cumpri-la. Vejamos como a Lei 4.729/65 define o crime de sonegação fiscal:

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - Prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - Inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - Fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> **Definição de Sonegar** - Disponível em: <https://vademecumbrasil.com.br/palavra/sonegar> Acesso em 04 abr. 2022

<sup>33</sup> Lei nº 4.729 de 1965 – **Lei que define o crime de Sonegação Fiscal** – Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/14729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm) Acesso em 07 abr. 2022



Por fim, faz-se necessário apresentar a distinção entre as práticas de elisão e evasão fiscal, tendo em vista a diferença entre as consequências práticas e jurídicas de cada conduta.

A jurista Nicolli Anversa Colli, autora da obra *Gestão Patrimonial: aspectos tributários*<sup>34</sup>, utiliza-se das palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, bem como as de Miguel Delgado Gutierrez, para definir aquilo que se entende como elisão fiscal.

A elisão fiscal é o resultado lícito do planejamento tributário que a pessoa — ainda que não contribuinte — pratica com suporte em princípios basilares da ordem constitucional brasileira, decorrendo de atos ou omissões anteriores à ocorrência do fato gerador.<sup>35</sup>

No direito tributário a palavra elisão tem sido utilizada para designar a maneira válida de evitar, retardar, ou reduzir o pagamento de um tributo antes da ocorrência do fato gerador. A elisão fiscal visa impedir o nascimento da obrigação tributária, ou seja, a ocorrência daquela situação definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.<sup>36</sup>

Em seguida, a Doutora Nicolli demonstra que a adoção de práticas ilícitas leva a aquilo que se conhece como evasão fiscal, a qual é tida como sinônimo de sonegação fiscal para inúmeros juristas, como o Dr. Edmar Oliveira Andrade Filho

Se por um lado a elisão fiscal é o planejamento tributário, por outro quando o contribuinte adota práticas ilícitas a fim de simular a realização de negócios jurídicos lícitos ou omitir a ocorrência do fato gerador, está-se diante do que a doutrina chama de evasão fiscal.<sup>37</sup>

Sonegação fiscal é o resultado de ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária (a) da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza e circunstâncias e (b) das condições do contribuinte de afetar a obrigação tributária principal ou crédito tributário correspondentes.<sup>38</sup>

Baseando-se nas citações acima, entende-se que enquanto a evasão fiscal se trata da sonegação em si, a elisão fiscal corresponde ao emprego de práticas que visam reduzir

---

<sup>34</sup> COLLI, Nicolli Anversa. **Gestão patrimonial: aspectos tributários**. São Paulo Grupo Almedina 2021, p. 112

<sup>35</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13º Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 459.

<sup>36</sup> GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 72.

<sup>37</sup> COLLI, Nicolli Anversa. **Gestão patrimonial: aspectos tributários**. São Paulo Grupo Almedina 2021, p. 113

<sup>38</sup> FILHO, Edmar de Oliveira Andrade. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 9.

legalmente os encargos tributários que prejudicam a atividade empresária, de acordo com um planejamento tributário.

#### 4.2. CAUSA E EFEITO

Conforme exposto no decorrer do presente trabalho, o Estado institui e arrecada tributos com o objetivo de financiar seus custos de operação. Todavia, o excesso de tributos, numa economia de mercado, leva os contribuintes a um certo limite.

Tanto as pessoas jurídicas quanto as pessoas naturais estão dispostas a contribuir para a manutenção das instituições públicas, entretanto, após um certo ponto torna-se uma tarefa muito onerosa, o que os leva ao débito fiscal, para que possam honrar com os demais compromissos, como pagamento de fornecedores, funcionários, entre outros exemplos.

No desenvolvimento de um artigo, a pesquisadora Luciana Viana da Silva Franco, apresenta o seguinte argumento acerca do limite supracitado:

Para o governo a alta carga produz maior arrecadação, porém de acordo com alguns estudiosos do campo econômico, a carga tributária elevada faz com que ao invés de aumentar a receita do governo, ela diminua, pois a partir de certo ponto, a alta tributação começa a engessar a indústria, gerando demissões e inflação, dentre outros efeitos negativos. A explicação para esse fenômeno pode ser descrita pela Teoria de Laffer, como citada anteriormente, no qual demonstra economicamente que o aumento das alíquotas além de certo ponto torna-se improdutivo, à medida que a receita passa também a diminuir.<sup>39</sup>

Vejamos o que consiste, de forma enxuta, a Teoria de Laffer:

A curva de Laffer é uma definição econômica que mostra quanto o governo arrecada de impostos aplicando diferentes alíquotas. Segundo a curva, essa relação não é diretamente proporcional – ou seja, em determinado ponto, um aumento na tributação resultaria em uma receita menor do que antes.

Seu conceito foi desenvolvido pelo economista Arthur Laffer, que defendia a diminuição dos impostos cobrados em uma sociedade como uma forma de estimular a economia.

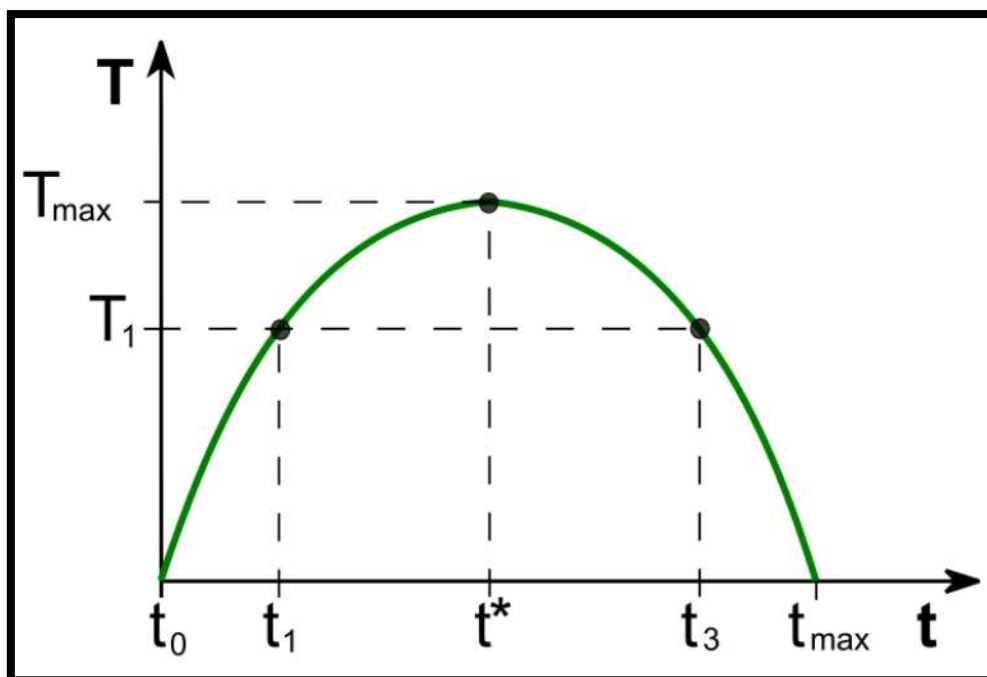
Com essa medida, uma menor tributação resultaria indiretamente em um aumento na arrecadação do Estado.

---

<sup>39</sup> FRANCO, Luciana Viana da Silva. **A sonegação fiscal como consequência da alta carga tributária brasileira**. Brasília, maio 2015 - Instituto Brasiliense de Direito Público – Escola de Direito de Brasília – Curso de Pós-graduação em Direito.

A partir disso, se concluiu que a representação gráfica entre alíquota de impostos e receita tributária não seria uma reta ascendente, e sim uma “curva” voltada para baixo – a chamada curva de Laffer.<sup>40</sup>

**FIGURA 3 - CURVA DE LAFFER**



Fonte: Ilustração retirada do artigo – Curva de Laffer – Suno (2018)

Em outras palavras, a arrecadação irá variar de acordo com a carga tributária. Entretanto, essa variação apresenta uma curva que parte do zero, passa por seu ápice quando a carga é estabelecida em um certo patamar, e então começa a declinar quando o Estado passa a empregar uma carga ainda mais elevada.

#### 4.3. A CONSEQUÊNCIA DA SONEGAÇÃO PARA O ESTADO

De acordo com o item 4.2 do presente trabalho, a arrecadação de tributos tem origem na necessidade de o Estado financiar suas atividades, sejam elas sociais ou estruturais.

Nesse sentido, ensina o Professor Leandro Paulsen:

<sup>40</sup> REIS, Tiago. **Curva de Laffer: a relação entre tributação e arrecadação do governo**. Disponível em: <https://www.suno.com.br/artigos/curva-de-laffer/> Acesso em 10 abr. 2022

Aliás, resta clara a concepção da tributação, como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o Estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos. Não há mesmo como conceber a liberdade de expressão, a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, o exercício do direito de propriedade, a garantia de igualdade, a livre iniciativa, a liberdade de manifestação do pensamento, a livre locomoção e, sobretudo, a ampla gama de direitos sociais, senão no bojo de um Estado democrático de direito, social e tributário.<sup>41</sup>

Com isso, ao analisar a questão da sonegação, percebe-se que esta acarreta um efeito primário e que este, por sua vez, levará aos demais. De forma objetiva, a prática de tal crime leva ao esvaziamento dos cofres públicos e conseqüentemente, a um possível colapso do Ente Federativo.

#### 4.4. DOS CRIMES FISCAIS – LEI 8.137/90

Diante das diversas manobras realizadas pelos contribuintes, a fim de descumprir seus deveres fiscais, a Administração Pública editou a Lei 8.137/90, a qual elenca os crimes fiscais e suas respectivas punições.

De modo geral, pode-se dizer que a lei acaba fazendo uma distinção entre dois grupos e para tanto, utiliza-se do autor do fato como baliza. Vejamos abaixo os grupamentos:

O primeiro é formado pelos crimes praticados por particulares, como: sonegação, fraude e conluio, em que os particulares praticam uma ação ou omissão e esta, por sua vez, gera dano material aos Entes Federativos.

Já o segundo, é constituído pelos crimes praticados por funcionários públicos, visto que estes se valem de sua qualidade para praticar o crime – como exemplo, cita-se o crime de corrupção passiva.

Ademais, a referida lei é responsável pela instituição dos crimes contra a ordem econômica, bem como pela apresentação de suas sanções, como multas e penas de reclusão.

---

<sup>41</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.24

#### 4.5. TEORIA DA JANELA QUEBRADA

A presente teoria foi estabelecida na Escola de Chicago, por James Wilson e George Kelling.

Em resumo, a referida doutrina pode ser traduzida da seguinte forma: se um edifício apresenta uma janela quebrada, esta deverá receber a devida manutenção o mais rápido possível. Caso contrário, há uma tendência de as demais serem destruídas por aqueles que verificam a falta de reparo da primeira.

Em 1982, o cientista político James Q. Wilson e o psicólogo criminologista George Kelling, ambos americanos, publicaram um estudo na revista *Atlantic Monthly* sobre a relação da criminalidade com a desordem e o caos da impunidade. Este estudo foi baseado em uma experiência da Universidade de Stanford, que inseriu dois carros idênticos em dois bairros completamente distintos dos Estados Unidos. O Bronx em Nova York, com altos índices de criminalidade, e Palo Alto na Califórnia, bairro de alto padrão. O primeiro veículo foi rapidamente depenado e destruído, enquanto o segundo manteve-se intacto. Posteriormente os pesquisadores quebraram uma janela do veículo em Palo Alto, e depois disso deu-se o mesmo padrão de depredação, roubo e violência visto no carro deixado no Bronx.

O caos, a sensação de descaso e a impunidade incitam o ser humano a se equiparar à situação implantada. Quando se verifica que o ambiente está deteriorado, é natural às pessoas se sentirem incomodadas e quererem sair daquele local. As que permanecem tendem a sentir menos obrigação de respeitar regras e normas sociais, haja visto que claramente estas não são seguidas aonde a pessoa se encontra. Este comportamento foi confirmado em uma série de outros estudos e ensaios, e o conceito da Tolerância Zero, que pune exemplarmente quem inicia processo de degradação para que estes não sejam seguidos, tem sido fonte de grandes resultados mundo afora.<sup>42</sup>

Trazendo-a para a questão da sonegação, cabe dizer que a partir do primeiro ato de descumprimento da obrigação, caso este não seja reprimido haverá uma predisposição do contribuinte ao não cumprimento das demais.

Entretanto, no decorrer da história, mesmo com as diversas formas e tentativas de retardar a sonegação, o Estado nunca conseguiu eliminá-la por completo e ainda consumiu quantias imemoriais em suas iniciativas de repressão.

---

<sup>42</sup> Moura Fernandes. **A teoria das janelas quebradas**. Disponível em: <https://www.mourafernandes.com.br/a-teoria-das-janelas-quebradas> Acesso em 15 abr. 2022

Assim, constata-se que as punições não são eficazes e que se deve buscar uma nova forma de mitigar a sonegação. A título de exemplo, a redução da carga tributária leva a redução da onerosidade das contribuições, acarretando assim na diminuição do descumprimento das obrigações por parte dos contribuintes.

## 5. CONCLUSÃO

A alta complexidade do sistema tributário nacional e suas alíquotas excessivamente onerosas, transformam o Brasil em um ambiente penoso, onde o próprio Estado prejudica as empresas, a população e a si mesmo.

Empreender é a melhor forma de desenvolver a economia. Entretanto, a carga tributária imposta, seja por seu emaranhado de normas, seja por seu impacto nos valores de comercialização, acaba desestimulando o empreendedorismo, o que acaba diminuindo e dificultando a competição que é benéfica aos consumidores, além de levar os empresários a adotar medidas extremas como a sonegação, para que se tornem um pouco mais competitivos no mercado.

Por fim, conforme exposto e desenvolvido no decorrer deste trabalho, a onerosidade tributária, exteriorizada através de suas diversas formas, acaba sendo a principal causa da sonegação fiscal.

## 6. BIBLIOGRAFIA

**Banco Mundial: empresas gastam até 1.501 horas para pagar impostos no Brasil.**

Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/banco-mundial-empresas-gastam-ate-1501-horas-para-pagar-impostos-no-brasil/> Acesso em 20 fev. 2022

BERTUCCI, Jonas de Oliveira. **Desenvolvendo a solidariedade no caminho da transição: um ensaio sobre a teoria do socialismo a partir de Marx.** Disponível em:

<https://www.scielo.br/j/ecos/a/d98MfzVkdL5YkgtGBWjQvGm/?lang=pt#> Acesso em 14 fev. 2022

BONA, André. **Economia de mercado: você sabe o que significa isso?** Disponível em:

<https://andrebona.com.br/economia-de-mercado-voce-sabe-o-que-significa-isso/> Acesso em 14 fev. 2022

CATANI, Afrânio Mendes. **O que é Capitalismo.** 1ª Ed. Ebook - São Paulo: Brasiliense, 2017

COLLI, Nicollí Anversa. **Gestão patrimonial: aspectos tributários.** São Paulo Grupo Almedina 2021.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988 – Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em 15 fev. 2022

CREPALDI, Silvio. **Contabilidade fiscal e tributária: teoria e prática.** 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Página 160

**Definição de Sonegar** - Disponível em: <https://vademecumbrasil.com.br/palavra/sonegar>

Acesso em 04 abr. 2022



**Diminuir o imposto do cigarro, como quer Moro, afetará saúde pública.** Disponível em: <https://exame.com/brasil/diminuir-o-imposto-do-cigarro-como-quer-moro-afetara-saude-publica/> Acesso em 26 mar. 2022

**Entenda e calcule corretamente a margem de lucro.** Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/entenda-e-calcule-corretamente-a-margem-de-lucro,f2bbca017749e410VgnVCM1000003b74010aRCRD#:~:text=H%C3%A1%20no%20mercado%20uma%20m%C3%A9trica,sobre%20o%20total%20das%20vendas.> Acesso em 25 fev. 22

FILHO, Edmar de Oliveira Andrade. **Planejamento tributário.** São Paulo: Saraiva, 2009.

FRANCO, Luciana Viana da Silva. **A sonegação fiscal como consequência da alta carga tributária brasileira.** Brasília, maio 2015 - Instituto Brasiliense de Direito Público – Escola de Direito de Brasília – Curso de Pós-graduação em Direito.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário elisão e evasão fiscal.** São Paulo: Quartier Latin, 2006.

**Impostômetro:** Disponível em: <https://impostometro.com.br/> Acesso em 26 fev. 2022

**Impostos sobre consumo: a forma mais injusta de tirar recursos de quem menos têm.** Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/colunistas/terracco-economico/impostos-sobre-consumo-a-forma-mais-injusta-de-tirar-recursos-de-quem-menos-tem/> Acesso em 10 mar. 2022

LACOMBE, Francisco José Masset. **Dicionário de Administração.** São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL, **Lei 5.172 de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília, 1966 – Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em 17 fev. 2022

SÃO PAULO, **Lei 6.374 de 1989**. Dispõe sobre a instituição do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Assessoria Técnico-Legislativa. São Paulo, 1989 – Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html> Acesso em 07 mar. 2022

BRASIL, **Lei nº 4.729 de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, 1965 – Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/14729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm) Acesso em 07 fev. 2022

**Margareth Thatcher**. Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/historia/margareth-thatcher.htm> Acesso em 20 mar. 2022

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13º Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

Moura Fernandes. **A teoria das janelas quebradas**. Disponível em:

<https://www.mourafernandes.com.br/a-teoria-das-janelas-quebradas> Acesso em 15 abr. 2022

**O que é o Simples Nacional?** Disponível em:

<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/documentos/pagina.aspx?id=3> Acesso em 23 fev. 2022

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PINTO, Tales dos Santos. **Margaret Thatcher, entre a adoração e o ódio.** Disponível em: <https://vestibular.brasilecola.uol.com.br/atualidades/margaret-thatcher-entre-adoracao-odio.htm> Acesso em 23 mar. 2022

REIS, Tiago. **Curva de Laffer: a relação entre tributação e arrecadação do governo.** Disponível em: <https://www.sunobrasil.com.br/artigos/curva-de-laffer/> Acesso em 10 abr. 2022

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado** – 2. Ed. Rev., Atual. e Ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

SHOUBERT, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 10ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

Slide elaborado pelo Prof. Me. Edmundo Emerson de Medeiros para a disciplina de Federalismo Fiscal – Uso autorizado pelo Professor

SOUZA, Edmilson Patrocínio de. **Contabilidade tributária: aspectos práticos e conceituais.** São Paulo: Atlas, 2018.

TUON, Lígia. **Brasil é o país mais complexo do mundo para fazer negócios, diz relatório.** Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/brasil-e-o-pais-mais-complexo-do-mundo-para-fazer-negocios-diz-relatorio/> Acesso em 20 fev. 2022



## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Pedro Favero Perez

discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 41703685, período Matutino, turma 10A, tendo realizado o TCC com o título:

A complexidade do sistema tributário nacional como causa de sonegação de tributos  
sob a orientação do(a) Professor(a) Ricardo Cunha Chimenti

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 20 de 05 de 2022.

Pedro Favero Perez

Assinatura do discente