

# COLETÂNEA DE MONOGRAFIAS



## Trabalhos técnicos na área tributária

Coordenador Paulo Alceu van Leeuwen



**SINDIFISCO**

SINDICATO DOS FISCALIS DA FAZENDA DO ESTADO DE SANTA CATARINA

# COLETÂNEA DE MONOGRAFIAS



## Trabalhos técnicos na área tributária

Coordenador Paulo Alceu van Leeuwen



**SINDIFISCO**

SINDICATO DOS FISCALIS DA FAZENDA DO ESTADO DE SANTA CATARINA



# COLETÂNEA DE MONOGRAFIAS



## Trabalhos técnicos na área tributária

Coordenador Paulo Alceu van Leeuwen



**SINDIFISCO**

SINDICATO DOS FISCALS DA FAZENDA DO ESTADO DE SANTA CATARINA

Florianópolis  
2017



# COLETÂNEA DE MONOGRAFIAS

## Trabalhos técnicos na área tributária

### AUTORES DOS TRABALHOS:

- LEANDRO LUÍS DARÓS
- LINTNEY NAZARENO DA VEIGA
- MÁRCIA MARIA ALVES DE ARRUDA BORTOLANZA
- ADALBERTO ALUÍZIO EYNG
- CLÓVIS LUÍS JACOSKI
- RONDINELLI BORGES DE MACEDO
- JÚLIO CÉSAR FAZOLI
- JÚLIO CÉSAR NARCISO
- LUIZ CARLOS DE SOUZA
- JOACIR SEVEGNANI

**Coordenador:** Paulo Alceu van Leeuwen

**Projeto Gráfico | Editoração:** Clarissa Rosa Costa

**Revisão:** Brani Besen

### DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO

Coletânea de Monografias: Trabalhos Técnicos na Área Tributária - Volume I  
Sindicato dos Fiscais da Fazenda do Estado de Santa Catarina - Florianópolis: 2017.  
552 p.; 1ª Ed. - Gráfica Elbert  
Número ISBN: 978-85-94151-00-1

1. ICMS 2. Administração Tributária 3. Incentivos Fiscais 4. Responsabilidade Tributária 5. Dívida Ativa  
6. Substituição Tributária 7. Simples Nacional 8. Sped Fiscal 9. Partilha do ICMS 10. Solidariedade - Brasil

Coletânea de Monografias: Trabalhos Técnicos na Área Tributária - Volume I  
Publicação de **SINDIFISCO** - Sindicato dos Fiscais da Fazenda do Estado de Santa Catarina - Julho/2017  
Avenida Trompowsky, 291 - Sala 1203 - CEP 88015-300 - Florianópolis - SC - [sindifisco@sindifisco.org.br](mailto:sindifisco@sindifisco.org.br)

Tiragem 1.000 exemplares.

Permitida a reprodução parcial ou total desta obra desde que citada a fonte. O conteúdo e as opiniões desta obra são de responsabilidade exclusiva de seus autores e não expressam, necessariamente, a opinião do Sindicato dos Fiscais da Fazenda do Estado de Santa Catarina.

Disponível em <http://www.sindifisco.org.br/cat-publicacoes/artigos-e-monografias>



### DIRETORIA 2016/2019

PRESIDENTE

**Fabiano Dadam Nau**

VICE-PRESIDENTE

**Achilles César C. Barroso Silva**

2º. VICE-PRESIDENTE

**Carlos Alberto Sirydakís**

DIRETOR ADMINISTRATIVO

**Irineu Giombelli**

DIRETOR FINANCEIRO

**Soli Carlos Schwalb**

DIRETOR DE COMUNICAÇÃO

**José Antônio Farenzena**

DIRETOR DE ASSUNTOS JURÍDICOS

**Asty Pereira Júnior**

DIRETOR DE RELAÇÕES POLÍTICAS E SINDICAIS

**Eduardo Antônio Lobo**

DIRETOR DE ASSUNTOS DOS APOSENTADOS E PENSIONISTAS

**Inácio Erdtmann**

DIRETOR DE ASSUNTOS PARLAMENTARES

**Thiago Rocha Chaves**

DIRETOR DE PROJETOS ESPECIAIS

**Rogério Macanhão**

SUPLENTE:

**Brani Besen, Ingon Luiz Rodrigues, José Zomer Sobrinho, Leandro Luíz Darós, Luiz Carlos Rihl de Azambuja, Ricardo Lonzetti, Robson Vitor Gotuzzo e Rondonelli Borges de Macedo.**



# Sumário

Prefácio .....	08
Introdução .....	09
<b>Capítulo 1</b> – JOGOS NÃO COOPERATIVOS E A POLÍTICA DE INCENTIVOS FISCAIS À IMPORTAÇÃO POR GOVERNOS ESTADUAIS: uma análise sobre o enfoque do equilíbrio de NASH – <i>Leandro Luís Darós</i> .....	10
<b>Capítulo 2</b> – A RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE POR INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS ALBERGADAS PELO ARTIGO 137 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: uma reflexão crítica – <i>Lintney Nazareno da Veiga</i> .....	42
<b>Capítulo 3</b> – DÍVIDA ATIVA: questões controvertidas e um panorama das Unidades da Federação – <i>Márcia Maria Alves de Arruda Bortolanza</i> .....	72
<b>Capítulo 4</b> – O fato gerador presumido na substituição tributária é definitivo, não assegurando direito à restituição do ICMS substituto, exceto diante da sua não realização – <i>Adalberto Aluizio Eyng</i> .....	112
<b>Capítulo 5</b> – Constitucionalidade do regime de antecipação do recolhimento das empresas do Simples Nacional no Estado de Santa Catarina – <i>Clóvis Luís Jacoski</i> .....	202
<b>Capítulo 6</b> – Base de cálculo do ICMS – ST dos produtos farmacêuticos no Estado de Santa Catarina – <i>Rondinelli Borges de Macedo</i> .....	250
<b>Capítulo 7</b> – ESTATÍSTICA INFERENCIAL APLICADA À AUDITORIA TRIBUTÁRIA: uma nova metodologia de seleção objetiva de lançamentos contábeis com indícios de erros ou fraudes – <i>Júlio César Fazoli</i> .....	290
<b>Capítulo 8</b> – Concepção de um sistema de rastreabilidade para controle fiscal através dos projetos do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED e dos Padrões de Automação Comercial – <i>Júlio César Narciso</i> .....	318
<b>Capítulo 9</b> – PARTILHA DO ICMS: a inconveniência do cálculo do valor adicionado na partilha do imposto para os municípios catarinenses – <i>Luiz Carlos de Souza</i> .....	370
<b>Capítulo 10</b> – A relação conflituosa entre o Estado e a sociedade no âmbito dos tributos no Brasil – <i>Joacir Sevegnani</i> .....	400
<b>Capítulo 11</b> – O princípio constitucional da solidariedade social sob a ótica da tributação e das políticas públicas no Brasil – <i>Joacir Sevegnani</i> .....	476



# Prefácio

Volume 1

“Um livro é como uma janela. Quem não o lê, é como alguém que ficou distante da janela e só pode ver uma pequena parte da paisagem.” Kahlil Gibran.

Esta coletânea de Monografias abre uma extensa janela de conhecimentos e avanços produzidos por filiados do SINDIFISCO dedicados ao aprimoramento de uma profissão em constante evolução e alto nível de exigência.

Ao aceitarem o desafio de produzir pesquisas de campo da Administração Tributária, passaram a ofertar, com esse trabalho minucioso e amplo, uma intensa e imensa colaboração para o aperfeiçoamento e capacitação de todos os filiados do SINDIFISCO.

Incentivar, promover, estimular são alguns dos ingredientes que compõem esse trabalho organizado. A cada página, formando os 11 capítulos, encontraremos, além da dedicação individual, temas que emolduram o Direito Criminal Tributário, Assuntos Fiscais da Área de Tributação, Arrecadação e Fiscalização, Educação Fiscal e Sindicatos Públicos e Gestão de Pessoas.

A leitura é um importante aprimoramento do conhecimento e das próprias ideias. E esta é a proposta do Volume 1, que nasce carregado de estímulos e desafios, consciente que este é o primeiro de muitos outros volumes que virão para atender à exigência de profissionais que primam pela qualidade de suas funções e atividades.

Degustem o sabor do conhecimento!

Paulo Alceu van Leeuwen

# Introdução

---

Materializar ideias, fantasias, sonhos. Disseminar o conhecimento oriundo de especialistas para que os leitores aprendam e utilizem-no para construir uma sociedade mais justa e igualitária.

Este é o grande objetivo, e, por que não dizermos o sonho do SINDIFISCO? Materializar, em forma de um livro, todas as grandes ideias externadas por seus filiados Auditores Fiscais em concursos de monografias realizados pela própria instituição ou pela Federação a qual é filiado, a Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital - FENAFISCO.

Acreditamos muito no potencial intelectual da nossa categoria profissional e temos como diretriz basilar incentivar os colegas a estudar e aprimorar os conhecimentos, tendo como objetivo final a prestação de um serviço público de referência à sociedade catarinense.

A base do conhecimento é ampla, e quanto mais estudamos, mais percebemos e descobrimos que ainda temos muito a aprender. É por essa razão que, ao anunciar o primeiro livro de monografias, torcemos para que muitos outros venham na sequência, dando continuidade à iniciativa.

Parabenizamos o renomado jornalista Paulo Alceu van Leeuwen, que aceitou o desafio de coordenar a obra, dando-lhe, além de caráter formal e obediência à norma técnica, um brilho especial.

Agradecemos também a nossa colaboradora Clarissa Rosa Costa pela diagramação e elaboração da capa, numa demonstração clara de motivação por novos desafios.

Aos diretores Brani Besen e José Antônio Farenzena o meu muito obrigado pelo empenho e dedicação na articulação de todas as etapas necessárias à concretização deste grande objetivo.

Aos homenageados deste compêndio, os autores das monografias, parabéns pelos estudos desenvolvidos e resultados alcançados. Não parem por aí, continuem com esta prática, que além de se desenvolverem intelectualmente ainda colaboram para a construção de um fisco catarinense cada vez melhor.

Boa Leitura!

Fabiano Dadam Nau  
Presidente do Sindifisco/SC

# Capítulo 1

I Concurso de Monografias do SINDIFISCO - 2013

Primeiro lugar

**JOGOS NÃO COOPERATIVOS E A POLÍTICA DE INCENTIVOS FISCAIS À  
IMPORTAÇÃO POR GOVERNOS ESTADUAIS: UMA ANÁLISE SOBRE O  
ENFOQUE DO EQUILÍBRIO DE NASH**

**Leandro Luís Darós**

## RESUMO

Dentro de um contexto de concessão de incentivos fiscais pelos estados da federação, este trabalho analisa a situação de competição pela arrecadação do ICMS da importação com base na teoria dos jogos. A competição é tratada como um jogo não cooperativo em que a decisão de um estado desconsidera os efeitos, positivos ou negativos, que sua estratégia terá sobre a arrecadação dos demais estados. Considera-se que os entes estão em disputa, e ainda que saibam da existência e estratégia do outro estado, agem independentemente, cada qual com sua política de incentivo à importação, mesmo que ela seja predatória. O trabalho pressupõe a existência de dois jogadores em competição não cooperativa: o estado de Santa Catarina versus os demais estados da federação. A análise dessa disputa é realizada com enfoque no equilíbrio de Nash, considerando que o ICMS da importação é o tributo utilizado como estratégia de competição pelos governos estaduais por meio de benefícios fiscais. A matriz de recompensas (*payoffs*) dos jogadores é o incremento na arrecadação do ICMS da importação. Assim, o objetivo concentra-se em determinar o equilíbrio de Nash em um jogo não cooperativo entre os governos estaduais na disputa por arrecadação do ICMS incidente na importação diante de um cenário de concessão de benefícios fiscais. Como resultados constatou-se que a atual política de concessão de incentivos fiscais à importação pelos estados demonstra ser um jogo não cooperativo em que o equilíbrio de Nash ocorre quando ambos os jogadores concedem o benefício fiscal. O equilíbrio acontece em um ponto que não é ótimo para os entes estaduais, já que a concessão de incentivos gera uma diminuição da arrecadação de todos os jogadores quando comparada com o ótimo de Pareto. As externalidades geradas pela competição são a perda de arrecadação para o conjunto de entes federados e também o processo de desindustrialização. Por fim, conclui-se que quando algum jogador toma a iniciativa de incentivar a importação em seu território ele acaba deslocando a arrecadação do ICMS dos demais jogadores, que respondem com mais incentivos, em um processo cíclico e destrutivo. Espera-se que com a recente redução da alíquota interestadual para mercadorias importadas as margens de concessão de incentivos à importação sejam diminuídas e os efeitos da guerra fiscal minimizados.

**Palavras-chave:** benefícios fiscais, jogos não cooperativos, equilíbrio de Nash.

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	13
1.1 Considerações iniciais .....	13
1.2 Problemática .....	15
1.3 Objetivos .....	17
1.3.1 Objetivo geral .....	17
1.3.2 Objetivos específicos .....	17
1.4 Justificativas .....	17
1.5 Estrutura do trabalho .....	18
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....	18
2.1 Teoria dos jogos .....	18
2.2 Jogos não cooperativos .....	20
2.2.1 Dilema do prisioneiro .....	21
2.2.2 Representação matemática .....	22
2.3 Equilíbrio de Nash .....	23
2.3.1 Solução de um jogo: equilíbrio de Nash .....	24
2.4 Equilíbrio de Nash x Ótimo de Pareto .....	26
2.5 Jogos sem equilíbrio de Nash .....	26
2.6 Trabalhos de pesquisa relacionados .....	27
2.6.1 No Brasil .....	27
2.6.2 No exterior .....	30
3 ANÁLISE EMPÍRICA .....	31
3.1 Benefícios fiscais .....	31
3.2 Política de benefícios fiscais à importação .....	32
3.3 Jogadores: Santa Catarina x Demais Estados .....	33
3.4 Estratégias de competição .....	34
3.5 Função de recompensa – <i>payoff</i> .....	35
3.6 Determinação do equilíbrio de Nash .....	37
3.7 Externalidades da competição .....	38
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	39
5 REFERÊNCIAS .....	40

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Considerações iniciais

A utilização de benefícios fiscais é uma prática utilizada por gestores públicos como política de incentivo a regiões pouco desenvolvidas ou para promover o equilíbrio do crescimento industrial. Alguns países usam essa sistemática para atrair recursos, pessoas e principalmente empreendimentos geradores de emprego e renda. No Brasil os incentivos fiscais são utilizados pelo governo federal desde meados do século passado para atrair empresas para as regiões Norte e Nordeste do país, pouco competitivas e distantes dos pólos consumidores. Concedem-se esses incentivos principalmente pela desoneração tributária por meio de isenções, reduções e postergação do imposto a pagar. O benefício fiscal, portanto, tem a finalidade de levar desenvolvimento para a região e em contrapartida compensar o empresário pelos custos que eventualmente venha a ter para a instalação do empreendimento em local sem uma vantagem comparativa evidente.

A partir de 1988 com a promulgação da nova Constituição Federal e a consequente repartição das competências tributárias com estados e municípios, os incentivos fiscais passaram a ser concedidos também pelas unidades da federação.

No âmbito dos estados a política de incentivos fiscais inicialmente aconteceu pela disputa por investimentos da indústria automobilística, setor intensivo em mão de obra e em tecnologia, considerado pelos governantes como indutor de desenvolvimento. A partir da década de 90, com a abertura da economia, e posteriormente com a estabilidade econômica e apreciação do câmbio, alguns estados perceberam a oportunidade da concessão de benefícios fiscais do imposto cobrado no desembarço aduaneiro (importação), estimulando a utilização dos seus portos. Para Abrucio e Costa (1998;50) o deflagrador da guerra fiscal foi o estado do Espírito Santo, logo no começo dos anos 90, concedendo benefícios na importação. A partir daí, uma gama enorme de Estados, no período de 1991 a 1994, iniciou um processo ampliado de concessão de incentivos fiscais.

Esses incentivos são concedidos a partir do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). O tributo recebeu essa denominação na constituição de 1998 em substituição ao ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias). É um imposto sobre o consumo, indireto, não-cumulativo e que ao contrário de outros países em que é administrado pelo governo federal, no Brasil é de competência dos estados e distrito federal. Com exceções (energia elétrica, comunicação, petróleo e seus derivados), o ICMS é devido ao estado de origem em uma sistemática de compensação de créditos e débitos oriundos de documentos fiscais.

Em princípio o ICMS devido na importação não ensejaria uma disputa por arrecadação entre os estados da federação, já que a constituição federal diz que, nesse caso, o imposto cabe ao estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do

destinatário da mercadoria, bem ou serviço. Portanto, um importador estabelecido em Goiás poderia definir o local (porto ou aeroporto) do desembarço aduaneiro sem considerar a variável ICMS, já que o imposto seria devido ao estado próprio de Goiás.

Com a prática de incentivos fiscais na importação, ou guerra fiscal, os governos estaduais criam artifícios para que o importador tenha uma vantagem econômica na escolha da unidade federativa para realizar o desembarço em detrimento ao estado em que está estabelecido. A partir daí iniciou-se uma competição entre os estados pela arrecadação do ICMS devido na importação. No momento que um estado concedia um benefício o governante vizinho aumentava o incentivo ou inovava com sistemática distinta, em verdadeira batalha pela cobrança do imposto e arrecadação.

Um dos precursores agressivos dessa disputa foi o estado de Santa Catarina com a criação do Programa de Modernização e Desenvolvimento Econômico, Tecnológico e Social de Santa Catarina – COMPEX e posteriormente com o Pró-emprego.

Nesse sentido, a competição entre os estados da federação pela arrecadação do ICMS devido na importação pode ser considerada um jogo, em que os jogadores (estados) tomam decisões com base nas estratégias adotadas por seus oponentes. É dentro desse contexto que se concentra o tema do presente trabalho, que busca investigar os incentivos fiscais à importação concedidos governos estaduais com base no ICMS sob a ótica da teoria dos jogos.

No caso da competição entre os estados pela arrecadação do ICMS da importação trata-se de um jogo não cooperativo, pois a decisão de um estado desconsidera os efeitos, positivos ou negativos, que sua estratégia terá sobre a arrecadação dos demais estados. Os entes, portanto, estão em disputa, e ainda que saibam da existência e estratégia do outro estado, agem independentemente, cada qual com sua política de incentivo à importação, mesmo que ela seja predatória. Em um jogo não cooperativo cada jogador escolhe a sua própria estratégia e mesmo que tenha conhecimento e considere a estratégia adotada por seu oponente, o objetivo é maximizar as suas vantagens individuais.

Porém, durante a competição haverá um momento em que o grau de acirramento será tamanho que nenhum estado (jogador) mudará sua estratégia de benefício fiscal à importação por ser desvantajoso, sendo que a disputa tenderá ao equilíbrio. Essa convergência à estabilidade é conhecida na teoria dos jogos como equilíbrio de Nash, ou seja, quando nenhum dos jogadores se arrepende da sua estratégia, dadas as posições de todos os outros (Turocy e Stengel, 2001). Esse equilíbrio não necessariamente é o melhor para os jogadores, como será demonstrado adiante com a ilustração do dilema do prisioneiro. Caracteriza-se pela escolha que os jogadores fazem, não sendo vantajoso a qualquer outro jogador escolher outra estratégia que lhe origine melhores resultados, admitindo as estratégias restantes.

O trabalho pressupõe a existência de dois jogadores em competição não cooperativa pelo ICMS devido na importação: o estado de Santa Catarina versus os demais estados da federação. A análise dessa disputa é realizada com enfoque no equilíbrio de Nash, considerando que o ICMS da importação é o tributo utilizado como estratégia de competição pelos governos estaduais por meio de benefícios fiscais, já que sua

onerosidade tem a capacidade de influenciar transações econômicas e atrair potenciais investimentos. A matriz de recompensas (payoffs) é o incremento do ICMS da importação dos jogadores.

## 1.2 Problemática

A imposição de um ônus (tributo) sobre mercadorias oriundas do exterior como o objetivo de desincentivar seu consumo, equiparar a carga tributária às mercadorias produzidas no mercado interno e até mesmo equilibrar a balança comercial faz parte dos mecanismos de política fiscal, que é exercida pelo governo federal. Na internação de mercadorias provenientes do exterior do país, em teoria o importador deve recolher os mesmos tributos que uma mercadoria produzida localmente, de forma que a carga tributária seja equânime. O governo central pode, ainda, gravar determinadas mercadorias com um imposto de importação com vistas a proteger a indústria local ou inibir sua entrada no território nacional.

A princípio, os estados federados não deveriam ter gestão sobre a política de comércio exterior de um país. Mas, a partir da criação do plano Real no ano de 1995 e a valorização do real frente às moedas estrangeiras (em especial o dólar), as operações de importações ganharam escala, o que despertou o interesse dos estados da federação, ávidos pelo aumento da arrecadação.

Iniciou-se, então, uma disputa entre os governos estaduais para que importadores nacionalizassem suas mercadorias a partir dos locais com benefícios fiscais. Tome-se o exemplo de uma indústria estabelecida no estado de São Paulo e que necessite de insumos importados para o processo produtivo. Em uma situação normal (sem benefício fiscal) e racional, a empresa faria a importação pelo porto de Santos (SP), realizaria o desembaraço aduaneiro e pagaria 18% (alíquota interna) de ICMS para o estado de São Paulo, creditando-se do valor em sua escrita fiscal. Já em uma situação com benefício fiscal, o estado de Santa Catarina concederia uma inscrição estadual para a indústria no estado (que seria uma sala ou escritório) a importação seria realizada pelo porto de Itajaí (SC), a mercadoria seria nacionalizada e transferida para São Paulo em uma operação interestadual com a alíquota de 4% (até dezembro de 2012 eram 12%). Como benefício fiscal, Santa Catarina abriria mão de parte do imposto concedendo um crédito presumido para que o importador tenha vantagem em optar pelo desembaraço no porto catarinense. O importador, portanto, pagaria algum valor de ICMS para Santa Catarina, que, sem o benefício, não receberia nada, São Paulo ficaria sem arrecadação nesta operação e ainda teria de aceitar um crédito oriundo de Santa Catarina objeto de benefício fiscal.

O estado prejudicado (São Paulo) poderia recorrer ao CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) ou ao poder judiciário contra o benefício concedido pelo estado catarinense, porém com trâmite longo e burocrático. Então, para não perder arrecadação, o estado de São Paulo, ou até mesmo outra unidade da federação, entra na disputa pelo ICMS da importação, concedendo também um benefício fiscal às em-



presas que realizarem desembarços aduaneiros em seus portos, intensificando um processo de competição predatória.

Essa guerra fiscal entre os estados da federação gera ainda uma externalidade para o produtor nacional, que indiretamente é prejudicado, pois os insumos adquiridos no mercado interno são taxados pelo ICMS com “alíquota cheia”, ou seja, sem benefício fiscal, fazendo com que seu concorrente que importa insumos com benefícios fiscais tenha vantagem em relação ao custo.

A percepção desta conjuntura suscitou um amplo debate entre as federações de indústrias brasileiras e o governo federal sobre as vantagens e desvantagens do atual cenário de competição fiscal no que diz respeito ao ICMS da importação. Estudos realizados pela CNI (Confederação Nacional da Indústria) e por acadêmicos (VARSANO, 1997; LEMGRUBER, 1999; PRADO e CAVALCANTI, 2000; VARSANO, FERREIRA e AFONSO, 2002) apresentam situações descritivas, porém sem uma avaliação abrangente do problema. A recente resolução 13 do Senado Federal que reduziu a alíquota interestadual do ICMS sobre mercadorias importadas para 4% ameniza parte do problema à medida que reduz o faixa de concessão de incentivos fiscais pelos governos estaduais.

O que parece haver consenso é que há um limite para a concessão de benefícios fiscais do ICMS na importação. Para PORSSE, HADDAD, e RIBEIRO, (2005) frequentemente, os estudos neste campo são fundamentados em ensaios que buscam levantar as experiências de pacotes de incentivo fiscal praticados por governos regionais e teses que, fundamentados em abordagens teóricas específicas, discorrem sobre os problemas de eficiência na provisão de bens públicos uma vez que o jogo não cooperativo da política tributária entre governos seria um jogo de soma zero e conduziria a um equilíbrio *race-to-the-bottom* para os impostos (tendência para uma alíquota tributária mínima ou, no limite, nula).

É com base nesse jogo não cooperativo entre as unidades da federação em relação à política de incentivos fiscais à importação que se concentra a problemática desta pesquisa. Teoricamente a competição entre os diferentes jogadores (estados da federação) tenderá a uma condição conhecida com equilíbrio de Nash, já que as estratégias adotadas pelos entes levará a uma situação em que não seja vantajoso a qualquer outro jogador escolher uma estratégia (reduzir suas alíquotas, por exemplo) que lhe origine melhores resultados, admitindo as estratégias restantes.

Com base nessas premissas, o presente estudo busca responder a seguinte pergunta de pesquisa: *em que situação ocorre o equilíbrio de Nash em um jogo não cooperativo entre os governos estaduais em disputa por arrecadação do ICMS incidente sobre as importações?*

## 1.3 Objetivos

### 1.3.1 Objetivo geral

Determinar o equilíbrio de Nash em um jogo não cooperativo entre os estados da federação na disputa por arrecadação do ICMS incidente na importação diante de uma situação de concessão de benefícios fiscais.

### 1.3.2 Objetivos específicos

- Apresentar a teoria dos jogos e os conceitos de jogos não cooperativos e o equilíbrio de Nash;
- Descrever a política de incentivos fiscais à importação em Santa Catarina e nos demais estados da federação;
- Determinar o equilíbrio de Nash a partir das estratégias utilizadas pelos estados da federação como meio de competição pela concessão de incentivos fiscais à importação.

## 1.4 Justificativas

Sob a perspectiva do pesquisador a realização do presente trabalho justifica-se pelo fato de exercer sua atividade profissional como Auditor Fiscal da Receita Estadual em Santa Catarina e vivenciar as práticas de incentivos fiscais à importação por meio de benefícios fiscais. Conhecer o tratamento dado pela teoria dos jogos ao tema é uma curiosidade que despertou o interesse do autor por pesquisar a respeito. A busca pelo ponto de equilíbrio em uma situação de disputa que envolve diferentes estratégias e jogadores motivou o estudo da teoria para aplicá-la a um caso empírico vivenciado atualmente pelos entes da federação.

A oportunidade de apresentar o trabalho em um concurso de monografias realizado pelo sindicato da categoria, contribuindo com a ampliação da discussão do assunto, além de compartilhar com os colegas de profissão o estudo realizado, são fatores incentivadores para a apresentação deste estudo.

A relevância do tema justifica-se por ser atual e pelo estágio de disputa fiscal entre os governos estaduais. A ampliação das discussões com um enfoque acadêmico e teórico ao problema contribui com o entendimento da realidade vivenciada por governos e importadores, além de tratar sobre os custos e benefícios da competição fiscal. A alteração recente da alíquota interestadual de ICMS sobre operações com produtos importados é uma tentativa de justamente minimizar o impacto de políticas regionais de incentivos fiscais à importação.

O trabalho é oportuno à medida que enfrenta a questão da concessão de benefícios fiscais na área de comércio exterior por governos regionais e não por um governo central, que dite a política de trocas internacionais do país. Discute ainda uma modelagem

de jogos não cooperativos entre estados benevolentes, cujo objetivo inicial é maximizar suas próprias arrecadações em detrimento do conjunto da federação.

Espera-se que este trabalho contribua com a ampliação das discussões sobre a autonomia dos estados da federação em conceder benefícios fiscais à importação e o papel do governo central na guerra fiscal.

## **1.5 Estrutura do trabalho**

O trabalho inicia com a apresentação da teoria dos jogos, sua criação e contribuição para ciência. São apresentados exemplos de aplicação e principais autores e como se dá a representação de um jogo. Em seguida, detalha-se a sistemática de um jogo não cooperativo e como ele ocorre em uma situação de interação entre os jogadores. Utiliza-se o exemplo do dilema do prisioneiro para retratar o funcionamento de um jogo não cooperativo. Apresenta-se a representação matemática de um jogo e as variáveis envolvidas. O equilíbrio de Nash é conceituado e demonstra-se como ocorre a solução de um jogo. Distinguem-se as situações de equilíbrio de Nash e ótimo de Pareto, além de jogos em que não há equilíbrio. Como desfecho da fundamentação teórica, apresentam-se trabalhos de pesquisa correlatos com o tema deste estudo.

A análise empírica inicia com a definição de benefícios fiscais e a política aplicada na concessão desses benefícios a operações de importação por governos estaduais. O jogo não cooperativo é definido como tendo dois jogadores: Santa Catarina x Demais Estados e são definidas as estratégias de competição. A função de recompensa do jogo estabelece o mecanismo para que seja definido o equilíbrio de Nash. Logo após, apresentam-se as externalidades geradas pela competição em um jogo não cooperativo por arrecadação entre os estados regionais.

Por fim, apresenta-se as considerações finais, conclusões e oportunidades de trabalhos futuros, além das referências bibliográficas utilizadas no presente estudo.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Teoria dos jogos**

A interação para a tomada decisão de duas ou mais pessoas, entidades, empresas ou governos com a adoção de estratégias racionais é o campo de aplicação da teoria dos jogos. Para Fiani (2006;2) sempre que um conjunto de indivíduos, empresas, partidos políticos etc., estiver envolvido em uma situação de interdependência recíproca, em que as decisões tomadas influenciam-se reciprocamente, pode-se dizer que eles se encontram em um “jogo”. O estudo da teoria dos jogos está relacionado com a análise da estratégia dos jogadores considerando as interações entre eles e não está relacionada com outros tipos de jogos como os de sorte e azar (roleta em um cassino) ou que en-

volvem habilidade específicas (salto em distância).

Não há consenso na literatura sobre a origem da teoria dos jogos. Alguns autores afirmam que as primeiras tentativas de retratar um jogo estratégico foram feitas por Cournot em 1838 com um modelo de duopólio. Já em 1928 o matemático Von Neumann publicou um importante trabalho sobre jogos no qual demonstrou a solução para jogos de soma zero<sup>1</sup>.

Foi a partir do trabalho de John Nash em 1951 que a teoria dos jogos teve uma evolução com a demonstração de equilíbrio para modelos em que o jogo não estava restrito àqueles de soma zero. Para Fiani (2006;36) a contribuição de John Nash foi fundamental para o desenvolvimento da teoria dos jogos. A partir de sua noção de equilíbrio foi possível estudar uma classe de jogos muito mais ampla do que os jogos de soma zero. Foi possível também demonstrar que, em alguns casos, quando cada jogador escolhe racionalmente aquela estratégia que seria a melhor resposta às estratégias dos demais, pode ocorrer que o resultado final para todos os jogadores seja insatisfatório e que, portanto, nem sempre a busca da cada indivíduo pelo melhor para si resulta no melhor para todos.

A teoria dos jogos parte do princípio que as escolhas dos jogadores são sempre racionais<sup>2</sup>. O jogador diz-se racional quando procura maximizar o seu próprio pagamento – *payoff*, (Turocy e Stengel, 2001). Para a análise das interações entres os jogadores de um jogo, Fani (2006;12) propõe uma representação formal com os seguintes elementos:

- **Um jogo é um elemento formal:** isso significa que a teoria dos jogos envolve técnicas de descrição e análise, ou, em outras palavras, que existem regras preestabelecidas para apresentar e estudar um jogo. Portanto, o estudo dessas técnicas é um elemento fundamental para a compreensão da teoria.
- **Interações:** significam que as ações de cada agente, consideradas individualmente, afetam os demais. Alguns autores também consideram jogos as situações em que as ações de um agente não chegam a afetar os demais, como, por exemplo, as decisões de oferta de um vendedor de um mercado pulverizado no qual cada vendedor representa uma fração tão pequena da oferta total que não pode influenciar, com suas decisões, o preço de mercado.
- **Agentes:** um agente é qualquer indivíduo, ou grupo de indivíduos, com capacidade de decisão para afetar os demais. Um indivíduo sozinho pode ser um agente, como no caso em que um empregado decide se vai ou não pedir um aumento ao patrão; ou um grupo de indivíduos pode ser um agente, como no caso de empregados que decidem fazer greve por melhores salários. Em ambos os casos, um agente é denominado, em teoria dos jogos um jogador. Vale enfatizar que jogadores podem ser tanto indivíduos como organizações (empresas, governos, sindicatos, partidos políticos, etc.).

---

<sup>1</sup> Jogos de soma zero: jogo em que o ganho de um jogador representa necessariamente uma perda para o outro jogador.

<sup>2</sup> Ainda que o conceito de racionalidade possa levar a diferentes interpretações ele não deve ser confundido com padrões morais ou avaliações se os objetivos dos jogadores são bons ou maus.

- **Racionalidade:** assumir que os agentes são racionais significa supor que os indivíduos empregam os meios mais adequados aos objetivos que almejam, sejam quais forem esses objetivos.
- **Comportamento estratégico:** entende-se que cada jogador, ao tomar sua própria decisão, leva em consideração o fato de que os jogadores interagem entre si, e que, portanto, sua decisão terá conseqüências sobre os demais jogadores, assim como as decisões dos outros jogadores terão conseqüências sobre ele. Obviamente, isso envolve raciocínios complexos, em que o que um dos jogadores decide depende do que ele acha que os demais farão em resposta às suas ações, o que, por sua vez, irá depender do que os demais jogadores acham que ele fará, e assim por diante.

Na teoria dos jogos as decisões estratégicas tomadas por um jogador dependem das decisões, ou o conjunto delas, escolhidas pelos demais jogadores, não sendo um problema de otimização. Costuma-se dividir em tipos de jogos em função do modelo matemático que é utilizado na análise. A primeira classificação acontece entre jogos cooperativos e não cooperativos. Nos jogos cooperativos os jogadores usualmente fazem acordos vinculativos. A cooperação entre eles não terá de ser necessariamente com todos os jogadores. Há a possibilidade de os jogadores formarem coligações, o que corresponde a tomarem decisões em conjunto. Contudo, qualquer jogador só fará essas coligações se elas lhe proporcionarem ganhos. Assim sendo, é necessário verificar a existência de ganhos de cooperação (ZUGMAN; 2005).

Não serão analisados os jogos cooperativos nesse trabalho, já que o tema está centrado em jogos não cooperativos que é o caso da competição entre os estados por arrecadação de receitas com base em benefícios fiscais. Passa-se, portanto, à discussão dos jogos não cooperativos.

## 2.2 Jogos não cooperativos

Ao contrário dos jogos cooperativos, um jogo é dito como não cooperativo quando os jogadores não fixam compromissos ou cooperações entre si. Dessa forma, um jogador ao tomar decisões admite no seu racional que os demais jogadores teriam prioridade de escolha e conseqüentemente ele só tomaria as suas decisões depois dos outros jogadores o terem feito. As decisões dos jogadores são baseadas apenas em seu auto-interesse, não havendo cooperação entre eles em busca de um objetivo comum.

O exemplo clássico para jogos não cooperativos é o do dilema do prisioneiro, em que cada jogador quer aumentar ao máximo a sua própria vantagem, levando em consideração a estratégia de seu oponente, sem lhe importar o resultado para o outro jogador.

## 2.2.1 Dilema do prisioneiro

Dois suspeitos de um roubo, Prisioneiro 1 e 2, são presos pela polícia. A polícia não tem provas suficientes para condenar nenhum deles. Decide, então, separar os prisioneiros e oferecer a cada um deles o mesmo acordo:

- se você confessar o roubo e o outro prisioneiro não confessar, você será libertado por ter cooperado com a polícia, enquanto o outro prisioneiro (que não confessou) cumprirá 4 anos de prisão;
- se, ao contrário, você não confessar, mas outro prisioneiro confessar o crime, você irá cumprir 4 anos de prisão por não ter confessado, enquanto o outro prisioneiro ganhará a liberdade por ter confessado o crime e cooperado com a polícia;
- caso vocês dois confessem o crime, as suas confissões perdem o valor como denúncia e vocês dois ficarão presos por 2 anos;

Embora a polícia não informe os prisioneiros, se nenhum dos dois confessar o crime, ambos serão soltos depois de 1 ano de prisão cada um. Cada prisioneiro tomará sua decisão sem saber que decisão o outro prisioneiro irá tomar, e nenhum deles tem certeza da decisão do outro. A questão que o dilema propõe é: como cada prisioneiro vai tomar a sua decisão?

Para determinar o resultado provável do jogo, considerando que os prisioneiros farão escolhas racionais, a tabela 1 demonstra os anos a serem cumpridos na prisão por cada um dos deles em função de suas decisões.

		PRISIONEIRO 2	
PRISIONEIRO 1	Confessa	Não Confessa	
Confessa	2, 2	0, 4	
Não Confessa	4, 0	1, 1	

Fonte: elaborado pelo autor com base em Fiani (2006;111)

Tabela 1 – Dilema do prisioneiro

Para que o resultado mais provável do jogo seja determinado é necessário que seja analisada a melhor estratégia em relação às penas de cada um dos prisioneiros. Diante da proposta feita pela polícia, e considerando que os prisioneiros são egoístas e a sua única meta é reduzir a estadia na prisão, a melhor situação para qualquer dos prisioneiros seria: confessar e o outro prisioneiro não confessar, ou seja, o que confessou ganha a liberdade, enquanto que o que não confessou cumpre 4 anos de prisão. Assim, os prisioneiros, se agirem racionalmente, irão confessar o roubo esperando que sejam libertados. Como os dois confessam, ambos ficam na prisão por 2 anos. Se um deles escolhesse não confessar seria prejudicado pela estratégia do outro, que poderia confessar e ser libertado, enquanto que o prisioneiro que não confessou amargaria 4 anos de prisão.

O equilíbrio, portanto, irá ocorrer com os dois prisioneiros confessando e ambos cumprindo penas de 2 anos. Porém, a escolha individual dos jogadores (prisioneiros) produz um resultado que não é bom para ambos. Há uma possibilidade em que as penas dos detidos poderiam diminuir sem que isto resultasse em aumento da pena para o outro prisioneiro. O ideal seria que eles cooperassem entre si (os dois confessando o roubo), já que isso reduziria o tempo total de suas penas para 1 ano cada. Qualquer outra decisão seria pior para ambos se forem consideradas conjuntamente. Apesar disso, se continuarem no seu próprio interesse egoísta, cada um dos prisioneiros cumprirá a penas de 2 anos.

Toda a dinâmica do dilema do prisioneiro pressupõe que os suspeitos não se comuniquem entre si. Se houvesse possibilidade de interação entre os prisioneiros o resultado dependeria de eles estabelecerem compromissos garantidos, ou seja, nenhum dos dois confessaria e conseqüentemente as penas seriam reduzidas para 1 ano de prisão.

Assim, Fiani (2006;111) afirma que um jogo é dito não cooperativo quando os jogadores não podem estabelecer compromissos garantidos. Caso contrário, se os jogadores podem estabelecer compromissos, e esses compromissos possuem garantias efetivas, diz-se que o jogo é cooperativo.

No caso dos benefícios fiscais à importação os compromissos garantidos entre os jogadores deveriam ser estabelecidos no âmbito do CONFAZ, evitando que os jogadores (estados da federação) concedessem benefícios à revelia dos demais estados em disputa por arrecadação. O exemplo do dilema do prisioneiro é uma das formas de se entender o funcionamento dos jogos não cooperativos, em que cada jogador busca o que é melhor para si, o que conduz a uma situação que não seja melhor para todos.

## 2.2.2 Representação matemática

A representação matemática de um jogo não cooperativo é uma das etapas para que ele possa ser solucionado. Considera-se um conjunto finito de  $n$  jogadores denotados por  $P = (p_1, \dots, p_n)$ , ou seja, prisioneiro 1 e prisioneiro 2<sup>3</sup>. Para cada um dos jogadores há um grupo de estratégias (confessa; não confessa), digamos que  $\Sigma_i$  é o somatório das estratégias do jogador  $p_i$  (esse jogador pode utilizar duas estratégias, confessar ou não confessar). Determina-se que para cada jogador este conjunto de estratégias é finito. Assim, um jogo na forma estratégica pode ser demonstrado pela seguinte função:

$$I: \Sigma_1 \times \dots \times \Sigma_n \rightarrow R^n$$

Essa é a função de recompensa ou *payoff* (no caso do dilema do prisioneiro o número de anos de prisão), já que para cada escolha de estratégias  $(u_1, \dots, u_n) \in \Sigma_1 \times \dots \times \Sigma_n \rightarrow R^n$  as componentes da função representam as recompensas de cada jogador. Assim  $I_i(u_1, \dots, u_n)$  é a recompensa que recebe o  $i$ -ésimo jogador uma vez que todos os joga-

---

<sup>3</sup> Poderia ainda haver um terceiro, quarto (número finito) jogador, dependendo da modelagem do jogo.



dores decidiram por suas estratégias.

Kreps (1990) diz que é sempre possível passar de uma representação extensiva para uma representação estratégica. São necessários dois passos para tal. Primeiro, para cada jogador  $i = 1, 2, \dots, n$ , o conjunto de ações disponíveis é dado por  $\Sigma_i$ , isto é, o conjunto de estratégias para o jogador  $i$ , especifica precisamente qual ação estratégica esse jogador escolherá em cada conjunto informacional designado a ele. Segundo, para cada conjunto de estratégias avalia-se a utilidade esperada para cada jogador, tomando-se o valor esperado sobre qualquer probabilidade atribuída no início, durante ou ao final do jogo, relacionados a movimentos estratégicos subseqüentes.

Para Sena (2008; 492) apesar dessa possibilidade, pode-se dizer que a representação estratégica de um jogo não cooperativo é mais utilizada em especificações que envolvem jogos de movimentos simultâneos, onde não há possibilidade da existência de *first mover advantage* no regime de competição em que os jogadores se inserem.

### 2.3 Equilíbrio de Nash

Em determinados jogos é possível determinar uma solução eliminando-se intuitivamente estratégias estritamente dominadas<sup>4</sup>. Já nos jogos nos quais não é possível identificar estratégias dominadas utiliza-se o conceito de equilíbrio de Nash.

O matemático John Nash desenvolveu um método para definição de uma estratégia ótima para jogos com vários jogadores, em que nenhuma solução ótima ainda tinha sido definida, ou seja, ela não coincide com as estratégias cautelosas. Esta definição ficou conhecida como o equilíbrio de Nash, que permite sua aplicação a jogos cooperativos e a não cooperativos.

Para Nash (1997) uma combinação de estratégias constitui um equilíbrio de Nash quando a estratégia adotada por um jogador é a melhor resposta possível às estratégias adotadas pelos demais jogadores. Assim, não será vantajoso a qualquer outro jogador escolher uma estratégia que lhe origine melhores resultados, admitindo as estratégias restantes.

Algebricamente, considerando uma estratégia  $u_i$ , de um jogador  $i$  é considerada a melhor resposta desse jogador  $i$  a uma dada estratégia  $u_{-i}$  dos demais jogadores se:

$u_i(u_{-i}) \geq (u'_i - u_{-i})$  para alguns  $u_{-i}$  e todo  $u'_i \neq u_i$  isto é, se não há outra estratégia disponível para cada jogador  $i$  que produza uma recompensa mais elevada do que  $u'_i$ , quando uma dada combinação de estratégias  $u_{-i}$  é jogada pelos demais jogadores.

Para Fiani (2006;94) a definição do equilíbrio de Nash exige que todas as estratégias adotadas por todos os jogadores sejam as melhores respostas às estratégias dos demais. Em termos formais, para que uma dada combinação de estratégias seja considerada um equilíbrio de Nash é necessário que, para cada estratégia  $u_i$  que pertença à combinação tenha-se:

---

<sup>4</sup> Estratégias estritamente dominadas são aquelas que não proporcionam resultados melhores do que alguma outra estratégia, não importando o que os demais jogadores façam (FIANI, 2006;81)



$$I_i (u^*i - u^{*-i}) \geq (u^i - u^{*-i}) \text{ para todo } ui \text{ e todo } i$$

Em que a função  $I_i$  é a recompensa (*payoff*) de cada jogador  $i$ ,  $ui$  é uma estratégia adotada pelo jogador  $i$ ,  $u-i$  é uma estratégia dos demais jogadores que não  $i$ , e o sinal de asterisco indica que a estratégia faz parte de um equilíbrio de Nash.

### 2.3.1 Solução de um jogo: equilíbrio de Nash

Para ilustrar a aplicação do equilíbrio de Nash em uma situação prática será utilizado o exemplo de Fiani (2006; 91) a respeito de um jogo de prevenção de entrada no mercado nacional, em que a empresa Entrante Potencial tem de decidir se entra no mercado brasileiro de produtos siderúrgicos, no qual outra empresa nacional (Empresa Dominante), já possui uma parcela significativa do comércio desses produtos.

O problema concentra-se no fato de que a empresa Entrante Potencial deve tomar sua decisão de exportar para o mercado brasileiro sem saber se a Empresa Dominante decidiu investir, expandindo sua capacidade produtiva e tornando viável responder com uma guerra de preços a um aumento de importações de produtos siderúrgicos aumentando suas vendas internas de forma o reduzir o preço no mercado e provocar prejuízos às exportações da Entrante Potencial no Brasil, ainda que com a redução de seu próprio lucro; ou se a Empresa Dominante decidiu manter sua capacidade como está.

Por outro lado, a Empresa Dominante tem de decidir se expande ou não sua capacidade produtiva sem saber se a empresa Entrante Potencial decidiu exportar para o Brasil em larga escala, em pequena escala ou não exportar para o Brasil. A tabela 2 representa a situação com os ganhos e perdas de cada empresa para cada combinação de estratégias da Entrante Potencial e da Empresa Dominante.

Empresa Dominante	Entrante Potencial		
	Não Exporta	Exporta em Pequena Escala	Exporta em Larga Escala
Investe	2, 1	1, 0	0, -1
Não Investe	1, 0	2, 1	-1, 2

Fonte: Fiani (2006;94)

**Observação:** Os valores das recompensas para os jogadores são simbólicos e não expressam diretamente os lucros de cada jogador, mas apenas o ordenamento de preferência dos jogadores.

Tabela 2 – Jogo de prevenção da entrada no comércio nacional

Nesse jogo, a visualização do equilíbrio de Nash não é imediata. Por exemplo, se a empresa não investe, a melhor para a Entrante Potencial é {Exporta em Larga Escala}.

Contudo, a recíproca não é verdadeira: {Não Investe} não é a melhor resposta a {Exporta em Larga Escala} – {Não Investe} resulta em uma recompensa de -1 para a empresa dominante caso a Entrante Potencial jogue {Exporta em Larga Escala}, enquanto {Investe} resultaria em uma recompensa de 0 na mesma situação. Assim, a condição do equilíbrio de Nash não é satisfeita.

Se Entrante Potencial {Exporta em Larga Escala}, a melhor resposta para Empresa Dominante é {Investe}. Novamente, porém, {Exporta em Larga Escala}, deixa de ser a melhor resposta para a Entrante Potencial, e mais uma vez a condição de equilíbrio de Nash não é satisfeita.

Na verdade, há somente uma combinação de estratégias que satisfaz à condição do equilíbrio de Nash de serem as melhores respostas umas às outras: a combinação de estratégias formada pelo par ordenado (Investe, Não Exporta). Se a Empresa Dominante decidir investir, o melhor que a Entrante Potencial tem a fazer é não exportar e uma vez que a Entrante Potencial tenha decidido não exportar, o melhor para a Empresa Dominante é investir.

Ainda segundo Fiani (2006;95) a idéia do equilíbrio de Nash é a de que cada jogador está adotando a melhor resposta ao que os demais jogadores estão fazendo, e isso é válido para todos os jogadores ao mesmo tempo. O autor propõe um método para facilitar a identificação do equilíbrio de Nash indicando, dada a estratégia adotada pelo outro jogador, qual a melhor escolha para o jogador em questão. Em seguida, repete-se o processo para o outro jogador, até que se consiga identificar uma combinação de estratégias em que cada uma delas seja a melhor resposta à outra e vice-versa.

Portanto, nesse exemplo de jogo de prevenção da entrada no comércio nacional o equilíbrio de Nash acontece no par ordenado (Investe; Não Exporta), em que a Empresa Dominante, que investiu, tem uma recompensa de 2 e a Entrante Potencial (que não exportou) tem uma recompensa de 1.

Empresa Dominante	Entrante Potencial		
	Não Exporta	Exporta em Pequena Escala	Exporta em Larga Escala
Investe	2, 1	1, 0	0, -1
Não Investe	1, 0	2, 1	-1, 2

Fonte: Fiani (2006;94)

Tabela 3 – Equilíbrio de Nash no jogo de prevenção da entrada no comércio nacional

Demonstra-se, dessa forma, que a combinação de estratégias que atende ao equilíbrio de Nash é aquela que traz os melhores resultados para cada um dos jogadores, diante das estratégias adotadas pelos demais jogadores. Porém, a combinação de estratégias que resulta no equilíbrio de Nash não necessariamente é a melhor do conjunto de estratégias possíveis em termos de resultados para todos os jogadores. Isso decorre

do fato de existir a situação conhecida como Ótimo de Pareto, que nem sempre é alcançada pelas estratégias adotadas pelos jogadores.

## 2.4 Equilíbrio de Nash x Ótimo de Pareto

A expressão ótimo de Pareto é em referência ao economista italiano que formulou o conceito, Vilfredo Pareto. Ocorre uma situação ótimo de Pareto quando a situação de pelo menos um agente melhora, sem que situação de outros agentes piore. Semelhantemente, se em uma dada situação não é mais possível melhorar a situação de um agente sem piorar a de outro, diz-se que essa situação é um ótimo de Pareto.

O ótimo de Pareto tem relação com o equilíbrio de Nash à medida que não necessariamente uma situação de equilíbrio conduz ao ótimo de Pareto. Todo resultado em um jogo de dois ou mais jogadores é composto por um par de valores, mas nenhum resultado consegue garantir o resultado ótimo de Pareto em situações que incorporem o problema de conflito de vontades ou o dilema do prisioneiro. (RESNIK, 1998;251-252)

Assim, o conceito de equilíbrio de Nash exige que os jogadores adotem individualmente a melhor estratégia possível em relação às estratégias dos demais jogadores, mas isso não implica necessariamente que o resultado do conjunto de estratégias resultantes das decisões dos jogadores será o melhor possível para esses jogadores. Essa situação ficou demonstrada no dilema do prisioneiro, em que o equilíbrio de Nash ocorreu no par ordenado de decisões {Confessa; Confessa}, o que resultou em 2 anos de prisão para cada um dos jogadores. Havia uma outra solução para o dilema do prisioneiro que resultaria em penas menores (1 ano) para os prisioneiros {Não Confessa; Não Confessa}, que seria o ótimo de Pareto, mas que racionalmente não foi o conjunto de estratégias escolhidas pelos jogadores.

Fiani (2006;103) argumenta que o equilíbrio de Nash nada tem a ver com a noção de ótimo de Pareto. O fato de que os jogadores estão adotando as melhores respostas às escolhas dos demais não significa, necessariamente, que suas decisões, quando tomadas em conjunto, resultam na melhor situação possível. Com efeito, uma escolha que, do ponto de vista de um agente isoladamente pode ser ótima, caso seja adotada pelos outros agentes pode se revelar um problema. Impor uma tributação elevada sobre as importações que chegam de outro país pode parecer uma boa ideia para um país isoladamente, mas se todos os países tomam a mesma decisão, o comércio internacional se reduz e todos saem prejudicados.

## 2.5 Jogos sem equilíbrio de Nash

Há situações em que não há equilíbrio de Nash pela ausência de estratégia dos jogadores que atenda aos requisitos do equilíbrio de Nash, sendo apenas um jogo de sorte e azar.

Em um jogo de moedas (Cara/Coroa) embora jogar Cara seja a melhor resposta para o Jogador 1 no caso do Jogador 2 jogar Cara, jogar Cara não é a melhor resposta para o Jogador 2 se o Jogador 1 jogar Cara. O mesmo vale para as demais combinações de estratégia.

JOGADOR 1	JOGADOR 2	
	Cara	Coroa
Cara	1, -1	-1, 1
Coroa	-1, 1	1, -1

Fonte: elaborado pelo autor com base em Fiani (2006;108)

Tabela 4 – Jogo em que não há equilíbrio de Nash

Nesse tipo de jogo em que não há equilíbrio de Nash, ou seja, toda e qualquer estratégia adotada pelo outro jogador resultará em resultados iguais para o conjunto, ou seja, os jogadores não têm oportunidade de mudar suas estratégias em função das estratégias de seus oponentes. Para esse tipo de situação Fiani (2006;109) diz que não há possibilidade de os jogadores terminarem acomodados com algum tipo de solução, ainda que intermediária: esse é um jogo de conflito permanente e não há como, diretamente, determinar estratégias que sejam reciprocamente as melhores respostas para cada jogador.

## 2.6 Trabalhos de pesquisa relacionados

Apresentam-se a seguir trabalhos de pesquisa publicados no Brasil e no exterior que tenham relação com o tema desta pesquisa. O objetivo é demonstrar estudos que já foram realizados e os principais resultados alcançados.

### 2.6.1 No Brasil

Um trabalho de pesquisa que merece destaque é o elaborado por Alexandre Alves Porsse, Eduardo Amaral Haddad e Eduardo Pontual Ribeiro intitulado “Competição Tributária Regional, Externalidades Fiscais e Federalismo no Brasil: uma abordagem de equilíbrio geral computável”. Apresentado no X Prêmio do Tesouro Nacional no ano de 2005 foi o segundo colocado na área de finanças públicas.

O trabalho analisa os efeitos econômicos da competição tributária regional a partir de uma abordagem consistente de equilíbrio geral computável, em que as externalidades fiscais das mudanças de políticas tributárias dos governos regionais e do federalismo brasileiro são incorporadas na mensuração dos custos e benefícios da competição tributária regional. Para tanto, elaboraram um modelo inter-regional de equilíbrio geral computável que divide a economia brasileira em duas regiões integradas, o Rio Grande do Sul e o Restante do Brasil.

Os autores utilizaram esse modelo para implementar três experimentos de simulação sobre jogos não cooperativos de competição tributária regional, nos quais as alíquotas de ICMS são utilizadas como estratégias de competição para reter e atrair

fatores produtivos (capital e trabalho). Os experimentos consideram três fechamentos fiscais distintos para calcular o equilíbrio de Nash e os efeitos de bem-estar da competição tributária regional. Os resultados mostram implicações políticas importantes para o debate sobre a guerra fiscal no Brasil. Observaram que um regime fiscal do tipo *soft budget constraint* que permite expandir o déficit público para acomodar a redução de receita provocada pela competição tributária gera elevados incentivos para o engajamento dos governos regionais em estratégias de competição tributária, com o efeito agravante de transferir o ônus do ajustamento do desequilíbrio fiscal para os governantes e gerações futuros.

Em contrapartida, um regime do tipo *hard budget constraint* pelo qual os governos regionais possuem déficit público exógeno e gastos com a provisão de bens públicos endógeno reduz aqueles incentivos. Além disso, o equilíbrio de Nash é eficiente e *welfare-improving*, embora gere um comportamento *race-to-the-bottom* para as alíquotas do ICMS, pois as externalidades fiscais aliviam a pressão de redução na oferta de bens públicos.

De outro lado, constataram que, quando o governo federal atua como um player no jogo de competição tributária, vinculando sua política tributária e de transferências ao resultado fiscal dos governos regionais, o equilíbrio de Nash ainda é eficiente e *welfare-improving*, mas implica em uma drástica redução da alíquota do imposto sobre a renda e a conseqüente queda nas transferências federais condiciona um comportamento *race-to-the-top* para as alíquotas do ICMS dos governos regionais. Neste caso, embora a política do governo federal funcione como uma compensação para o aumento dos impostos regionais (ICMS), os ganhos de bem-estar são bastante inferiores em relação aos experimentos anteriores, regionalmente assimétricos e os efeitos distorcivos do aumento no ICMS geram uma redução do produto e do emprego para o país como um todo.

O resultado geral é que o processo de competição tributária regional pode não implicar, necessariamente, em perdas de bem-estar porque as externalidades fiscais aliviam o impacto sobre a provisão de bens públicos, principalmente devido aos mecanismos de transferências intergovernamentais. Ademais, as próprias características das relações intergovernamentais do federalismo brasileiro, via mecanismos de transferências, podem atuar como inibidoras dos incentivos à competição tributária regional.

Em outro trabalho, Eduardo Duprat Ferreira de Mello redigiu sua dissertação de mestrado no curso de administração pública da Fundação Getúlio Vargas com o título: Escolhas Estratégicas e Guerra Fiscal: Competição ou Cooperação no Caso do Estado do Rio de Janeiro. No trabalho apresentado no ano de 2008 o autor analisa as tendências atuais para a cooperação ou competição entre os estados brasileiros, nos jogos predatórios para atração de investimentos privados. Investigou o processo de construção de agendas, relacionado às opções do Estado, no momento em que se debate a reforma tributária e o fim da “guerra fiscal”.

A pesquisa apresenta as razões históricas da questão e enfoca as condições estratégicas nas quais o Governo do Estado do Rio de Janeiro pode se inserir nessa agenda

política. Os resultados revelam que, sem a superação de um conjunto de fragilidades na estrutura federativa e no sistema tributário nacional, mesmo com fortes lideranças políticas e mecanismos regulatórios, o jogo competitivo entre os estados não alcançará, em curto ou médio prazo, um padrão salutar.

Em artigo publicado na RAC eletrônica da ANPAD (Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração) em 2008, Augusto Marcos Carvalho de Sena faz uso da teoria dos jogos para a formalização da competição entre empresas aéreas. O objetivo do artigo é analisar, usando teoria dos jogos, a estrutura de competição e o processo de decisão estratégica das duas principais empresas aéreas do Brasil, em relação à variável 'venda de PAX'. Os dados dessa variável foram levantados da ANAC (2007) e a metodologia envolveu o uso de métodos estatístico, matemático e de técnicas de cenários.

A competição por receita é analisada usando-se medidas de *market shares*, níveis médios e dispersões de vendas entre dezembro-2006 e novembro-2007. Tendo como base as medidas de tendência, dois cenários são conjecturados, envolvendo estratégias em direção à redução ou elevação de vendas pelas empresas. O duopólio de Cournot é evidenciado pelo mercado brasileiro de linhas domésticas, onde TAM e GOL competem com *market shares* equilibradas. O duopólio de *Stackelberg* é estruturado levando em conta o mercado brasileiro de linhas internacionais, onde a TAM domina e a GOL é seguidora.

Os resultados mostram que no jogo de Cournot, as decisões estratégicas de equilíbrio sinalizam a redução de venda de PAX. No jogo de *Stackelberg*, tais decisões apontam a manutenção de tendência de vendas. Conclui-se que a competição por receitas, via venda de PAX, deve contemplar postura estratégica cautelosa pelas empresas.

O economista do IPEA, Ricardo Varsano, publicou em 1997 o artigo "A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde". No trabalho o autor afirma que os estados brasileiros têm disputado entre si a recepção de novos empreendimentos. Tal disputa — a guerra fiscal — é travada mediante concessão, à revelia da lei, de incentivos financeiros-fiscais relacionados ao ICMS, o que vem prejudicando suas já deterioradas condições financeiras. O artigo parte de conceitos básicos de finanças públicas, propõe um conjunto de condições que justificaria a concessão dos incentivos fiscais e mostra que, embora a concessão dos incentivos estaduais prejudique o país, desde a ótica de um governo estadual, as condições propostas são quase sempre satisfeitas. Discute-se a dinâmica perversa da guerra fiscal: as condições financeiras de todos os participantes deteriora-se — e, com elas, as condições locais de produção —, e as renúncias fiscais perdem seu poder de atrair empreendimentos.

Ao final, os vencedores da guerra são os estados financeiramente mais poderosos, capazes de suportar o ônus das renúncias e, ainda assim, assegurar razoáveis condições de produção. Conclui que existem erros de sinalização econômica que criam divergências entre os objetivos nacionais e estaduais e entre a melhor estratégia de desenvolvimento do Estado a curto e a longo prazo. O principal ponto a corrigir é a sistemática atual de tributação das transações interestaduais. Caso se adote o princípio de desti-



no nas operações interestaduais, além de outras vantagens, praticamente elimina-se a guerra fiscal.

Certamente há outros trabalhos com resultados interessantes utilizando teoria dos jogos ou analisando o impacto de benefícios fiscais em situações em que não há cooperação entre os jogadores. A seguir apresenta-se, da mesma forma, os trabalhos publicados no exterior que tratam sobre o tema.

### 2.6.2 No exterior

A síntese dos trabalhos desenvolvidos no exterior foi baseada no trabalho realizado por PORSSE, A. A, HADDAD, E. A. e RIBEIRO, E. P. (2005).

Em um estudo de 1998 intitulado “*Leviathan and competition among jurisdictions: the case of benefit taxation*” Rauscher diz que os governos são como um Leviatã, pois buscam maximizar o bem-estar dos cidadãos mas também seu próprio bem-estar se apropriando de parte da receita tributária. O autor fixa dois cenários: o governo oferece um pacote de imposto e gastos ou fixa os impostos e taxas e deixa o mercado decidir sobre a demanda. No primeiro cenário, a oferta de bens públicos é eficiente, os impostos são maiores que no equilíbrio sem o governo Leviatã, o governo se apropria de parte da receita e sua decisão independe da mobilidade do capital. No segundo, a mobilidade gera taxas menores e maior oferta do bem público (doma-se o Leviatã).

Em outro trabalho publicado em 2005 Cassette, Jayet e Paty afirmam que os governos são como um Leviatã. Eles analisam o equilíbrio em diversos ambientes, incluindo num jogo não cooperativo. No equilíbrio de Nash, a oferta de bens públicos é eficiente. O imposto sobre o capital é positivo apenas se a região atrai mais capital que a quantidade de capital dos residentes (exportação de imposto). Os resultados dependem da efetividade dos impostos *lump-sum*.

Por fim, Zodrow e Mieszkowski em 1986 fixam como hipóteses dois bens públicos (para famílias e firmas), sem efeitos *spillovers*; dois impostos (sobre capital e *neutral head taxes*), sem externalidade fiscal; governos locais atomizados e independentes; terra e capital são os fatores de produção; a população e o fator terra (fixo) são distribuídos simetricamente entre as regiões; mobilidade perfeita do capital. Segundo eles, a competição interjurisdição segue um jogo não cooperativo; os governos maximizam o bem-estar regional, consideram que as outras jurisdições não reagem ao imposto sobre a propriedade e que suas ações não afetam a taxa líquida de retorno do capital. A oferta local de bens públicos é ineficiente e existe uma relação inversa entre a variação do imposto sobre o capital e a variação dos *head taxes*.

## 3 ANÁLISE EMPÍRICA

### 3.1 Benefícios fiscais

O uso de incentivos fiscais como instrumento de política de desenvolvimento econômico e conseqüentemente a atração de investimentos para uma determinada região intensificou-se a partir da metade da década de 90. A União deixou a responsabilidade pelo estímulo a economia regional a cargo dos estados, que desde então utilizam como instrumento de atração de empreendimentos à concessão de benefícios fiscais com base no ICMS, em verdadeira guerra fiscal entre os entes da federação, em detrimento de conjunto nacional.

Lagemann (1995, p. 12) define como guerra fiscal o processo de competição interjurisdicional, operada pela adoção de medidas de caráter fiscal que afetam a base tributária das demais unidades de governo e dessa forma trazem vantagens e/ou desvantagens diferenciais ao bem-estar dos cidadãos da territorialidade envolvida, ainda que possam estar em conflito com os interesses da nação. Assim, a guerra fiscal funciona como um jogo não-cooperativo entre governos estaduais, cada um com o objetivo próprio de atrair investimentos para seus territórios e aumentar sua arrecadação.

A Constituição Federal estabelece em seu Art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “g” que os incentivos fiscais do ICMS só podem ser concedidos mediante acordo aprovado por todos os Estados no âmbito do CONFAZ. A origem das disputas por arrecadação (guerra fiscal) entre os estados está na concessão de benefícios fiscais sem aprovação do CONFAZ por alguns estados com a finalidade de atrair investimentos para seu território.

O termo benefício fiscal é um favorecimento que o Estado, atuando como sujeito ativo da obrigação tributária principal, concede ao contribuinte (sujeito passivo) visando a desonerar ou diminuir o valor do imposto a pagar. A lei complementar 24, de 7 de janeiro de 1975 define quais as modalidades de benefícios fiscais em relação ao ICMS:

- isenções;
- redução da base de cálculo;
- devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;
- concessão de créditos presumidos;
- quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

Portanto, a concessão de qualquer dos incentivos citados é considerado uma forma de desoneração fiscal e deveria ser aprovado por unanimidade no CONFAZ para que entre em vigor. Contudo, em razão da suposta autonomia dos estados para a fixação de alíquotas do ICMS a regra não é respeitada e os estados têm autorizado a utilização de benefícios pelas empresas, principalmente nas operações de importação.



### 3.2 Política de benefícios fiscais à importação

A prática de concessão de incentivos fiscais pelos Estados com a finalidade de reduzir o ICMS devido na importação tem como objetivo atrair empresas para realizar a operação do despacho aduaneiro nos portos de seus territórios. Usualmente são concedidos os seguintes incentivos fiscais: crédito presumido, redução de base de cálculo, redução de alíquota, financiamento do imposto e diferimento (postergação).

Para ilustrar uma situação de benefício fiscal na importação repete-se o exemplo apresentado na problemática deste trabalho, em que uma indústria estabelecida no estado de São Paulo e que necessite de insumos importados para o processo produtivo. Em uma situação normal (sem benefício fiscal) e racional a empresa faria a importação pelo porto de Santos (SP), realizaria o desembarço aduaneiro e pagaria 18% (alíquota interna) de ICMS para o estado de São Paulo, creditando-se do valor em sua escritura fiscal.

Já em uma situação com benefício fiscal, o estado de Santa Catarina concederia uma inscrição estadual para a indústria no estado (que seria uma sala ou escritório) a importação seria realizada pelo porto de Itajaí (SC), a mercadoria seria nacionalizada e transferida para São Paulo em uma operação interestadual com a alíquota de 4% (até dezembro de 2012 eram 12%). Como benefício fiscal, Santa Catarina abriria mão de parte do imposto concedendo um crédito presumido para que o importador tenha vantagem em optar pelo desembarço no porto catarinense. O importador, portanto, pagaria um percentual menor de 4% (ou 12% anteriormente) de ICMS para Santa Catarina, que, sem o benefício, não receberia nada, São Paulo ficaria sem arrecadação nesta operação e ainda teria de aceitar um crédito oriundo de Santa Catarina que recebeu benefício fiscal.

Como mecanismo de defesa, para evitar a perda de arrecadação, o estado de São Paulo passou a glosar o crédito vindo de Santa Catarina e exigir a diferença do ICMS dispensado por Santa Catarina.

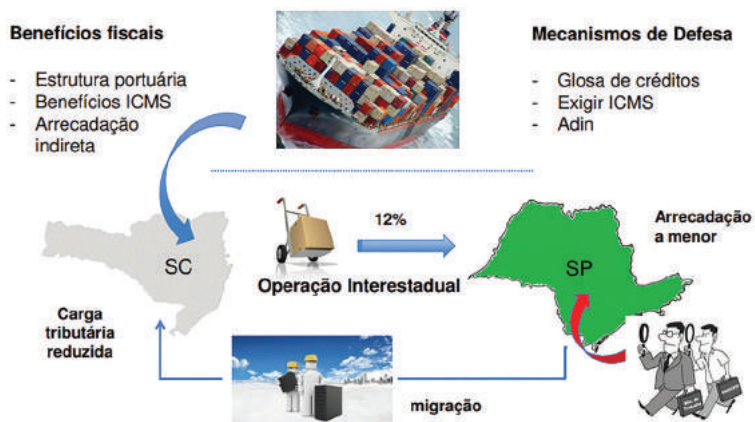


Figura 1 – Sistemática de benefícios fiscais na importação vigente até dezembro de 2012.

Essa sistemática ocasiona concorrência desleal entre os fabricantes brasileiros e aqueles importados, além de estimular a abertura de empresas filiais importadoras nos estados que incentivam à importação por meio da concessão de incentivos fiscais. Enquanto os produtores do território nacional são tributados pelo ICMS com “alíquota cheia”, os importados recebem o incentivo por meio de créditos presumidos ou da postergação do ICMS devido no momento do desembaraço aduaneiro.

Nas duas situações (crédito presumido ou postergação) o produtor nacional é prejudicado, já que o concorrente que conta com insumos importados com benefício fiscal de redução do ICMS tem vantagem em relação à menor tributação. No conjunto da economia brasileira o impacto é o da desindustrialização, enquanto que para o estado que concede o benefício o resultado momentâneo é o de aumento de arrecadação, mesmo que em detrimento dos demais estados.

### **3.3 Jogadores: Santa Catarina x Demais Estados**

A modelagem de um jogo depende, entre outros atributos, da definição dos jogadores e de assumir que todo jogador busca obter o melhor resultado possível na interação com outros jogadores.

Como ficou demonstrado na parte da fundamentação teórica, trata-se de um jogo não cooperativo, em que cada jogador busca o que é melhor para si, apesar de considerar as estratégias adotadas pelos demais jogadores. Nesse caso, o jogo será composto por Santa Catarina como um dos jogadores e o conjunto dos demais estados da federação como o outro jogador. Assim, tem-se que:

- JOGADOR 1: Estado de Santa Catarina
- JOGADOR 2: Demais Estados

A definição desses jogadores é em razão de se considerar as estratégias adotadas por Santa Catarina em relação às estratégias dos demais estados no que se refere a incentivos à importação. Portanto, o que se almeja analisar é a atitude do jogador Santa Catarina frente às estratégias dos demais estados da federação.

A opção por Santa Catarina como um dos jogadores é meramente ilustrativa e deve-se ao fato do trabalho estar sendo realizado neste Estado. Poderia-se utilizar qualquer outro estado, ou não ser nomeado nenhum ente especificamente, sendo os jogadores, por exemplo, o estado X ou Y, que o fato não teria interferência nos resultados do jogo e tampouco do equilíbrio de Nash.

Espera-se que a partir de uma ação de qualquer outro estado, Santa Catarina responda com a adoção de uma estratégia para neutralizar o impacto em seu resultado. Assim, por exemplo, se algum estado decidir conceder um benefício na importação, Santa Catarina realize uma ação para neutralizar a jogada do adversário, até que haja um equilíbrio entre os jogadores. Isso se deve ao fato de que cada jogador não apenas toma as decisões relevantes com as estratégias que dispõe, mas considera também todas as ações que eventualmente os demais jogadores possam adotar.

### 3.4 Estratégias de competição

As estratégias de competição são aquelas adotadas pelos jogadores em um jogo. No caso da concessão de benefícios à importação ela representa o conjunto de programas de incentivos que são utilizados pelos estados da federação para atração de empresas a realizarem despachos aduaneiros em seus portos. Além de Santa Catarina, pelo menos outros 10 estados da federação também possuem algum tipo de incentivo à importação por meio da concessão de benefício fiscal. O quadro 1 a seguir demonstra alguns desses benefícios.

ESTADO	BENEFÍCIO
São Paulo	Isenção de ICMS na importação de mercadorias destinadas à fabricação de bens para lavra e exploração de petróleo e gás abrangidos pelo Repetro, o programa federal de incentivo ao setor.
Espírito Santo	Diferimento do pagamento do ICMS nas importações do exterior de insumos e matérias-primas, destinados exclusivamente ao estabelecimento industrial importador, para o momento em que ocorrer à saída dos produtos resultantes de sua industrialização.
Minas Gerais	Isenção de ICMS, diferimento do ICMS incidente na importação para o final da cadeia produtiva e fixação de alíquota reduzida.
Santa Catarina	Diferimento do recolhimento do ICMS devido em decorrência da importação através de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, entre outros.

Fonte: elaborado pelo autor com base nas legislações dos estados

Quadro 1 – Exemplo de benefícios fiscais concedidos pelos estados

Santa Catarina é um dos estados que possui um programa para atração de importadores. Inicialmente concebido pelo Programa de Modernização e Desenvolvimento Econômico, Tecnológico e Social de Santa Catarina – COMPLEX (revogado) e posteriormente adaptado com vigência atual o Pró-emprego.

O Pró-Emprego garante o diferimento (postergação) para a etapa seguinte de circulação à da entrada no estabelecimento importador do ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro, na importação realizada por intermédio de portos, aeroportos ou pontos de fronteira alfandegados, situados neste Estado, de (entre outros):

- mercadorias destinadas à utilização como matéria-prima, material intermediário ou material secundário em processo de industrialização em território catarinense, pelo próprio importador;
- mercadorias destinadas à comercialização por empresa importadora estabelecida neste Estado;
- bens destinados à integração ao ativo permanente do importador, adquiridos diretamente do exterior, sem similar produzido no Estado, considerando-se encerrada a fase do diferimento na data da sua baixa do ativo permanente, por qualquer razão.

Em relação às mercadorias destinadas à comercialização por empresa importadora (entre outros):

- poderá ser apropriado crédito em conta gráfica, por ocasião da saída subsequente à entrada da mercadoria importada, de modo a resultar em uma tributação equivalente a 3% do valor da operação;
- ou, dilação do prazo de pagamento do imposto a recolher, em até 24 meses, sem juros, a contar do período de referência subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

Para a finalidade deste jogo não cooperativo proposto, as ações adotadas pelos jogadores são assim definidas:

### ***{Concede o benefício, Não concede o benefício}***

A justificativa dessas duas ações é a de que um estado da federação diante da concessão de algum benefício por outro ente tem como opção acompanhar o benefício ou manter a sua legislação fixa, não concedendo o benefício.

Não serão discutidos os méritos e a dimensão do benefício fiscal concedido, ou seja, se ele é melhor ou pior em termos de competição. Isso se deve ao fato de que se a ação (benefício fiscal) apresentada por algum jogador for irrelevante para o jogo, o próprio sistema irá descartá-lo ou não considerá-lo como atrativo. Pressupõe-se, portanto, que se os jogadores em competição propuserem algum benefício fiscal, ele será superior ou equivalente àquele apresentado por outro jogador.

### **3.5 Função de recompensa – *payoff***

As estratégias são o conjunto de ações de cada jogador diante das escolhas desses jogadores. Para cada estratégia há uma recompensa, ou seja, aquilo que o jogador ganha ou perde em função de sua estratégia. Fiani (2006;47) diz que uma recompensa é aquilo que todo jogador obtém depois de encerrado o jogo, de acordo com suas próprias escolhas e as dos demais jogadores.

No jogo não cooperativo no qual os estados concedem benefícios fiscais à importação a recompensa é o incremento na arrecadação que cada um dos jogadores irá obter, afinal espera-se que os estados estejam concedendo benefícios como forma de aumentar sua arrecadação com o ICMS incidente sobre a importação.

Para a modelagem de um jogo a especificação da recompensa é um elemento importante, pois é a partir dela e das estratégias adotadas pelos jogadores que será determinado o equilíbrio de Nash. A recompensa representa, portanto, um valor numérico que contribui para a análise de como um jogador avalia determinado resultado de um jogo.

Diante das ações definidas pelos dois jogadores (Santa Catarina x Demais Estados), ou seja, conceder o benefício ou não conceder o benefício tem-se as seguintes estratégias e recompensas:

• **Santa Catarina concede o benefício e os Demais Estados também concedem benefício:** Santa Catarina incrementa sua arrecadação em 1 (recompensa); e os Demais Estados também aumentam suas arrecadações em 1 (recompensa).

*Justificativa:* com a concessão de um benefício fiscal por ambos os jogadores há uma redução da carga tributária geral sobre os preços e o deslocamento da curva de demanda desses bens. Dessa forma, cresce a procura por produtos importados, ou seja, a importação aumenta e os dois jogadores incrementam suas arrecadações na mesma proporção.

• **Santa Catarina não concede o benefício e os Demais Estados concedem o benefício:** Santa Catarina diminui sua arrecadação em -1 (recompensa), ou seja, perde arrecadação; enquanto que os Demais Estados incrementam suas arrecadações em 3 (recompensa).

*Justificativa:* como Santa Catarina não concedeu benefício sua arrecadação como o ICMS da importação teve uma diminuição em -1 e houve o deslocamento dos processos de despacho aduaneiro para os Demais Estados, que aumentam suas arrecadação com o imposto de importação em 3.

• **Santa Catarina concede o benefício e os Demais Estados não concedem o benefício:** Santa Catarina aumenta sua arrecadação em 3 (recompensa); e os Demais Estados tem suas arrecadações diminuídas em -1 (recompensa).

*Justificativa:* a concessão do benefício fiscal por Santa Catarina incrementa sua arrecadação em 3, em detrimento dos Demais Estados, que perdem -1 de suas arrecadações.

• **Santa Catarina não concede o benefício e dos Demais Estados também não concedem o benefício:** espera-se que Santa Catarina aumente sua arrecadação em 2 (recompensa); enquanto os Demais Estados também aumentem suas arrecadações em 2 (recompensa).

*Justificativa:* com a ausência de benefício fiscal, que não é concedido por nenhum estado, os importadores têm de pagar o ICMS sem qualquer benefício, o que aumenta a arrecadação de todos os estados em 2.

Ainda que o objetivo do jogo seja aumentar a arrecadação do ICMS devido na importação, os valores atribuídos às recompensas não representam que os jogadores terão incrementos em termos monetários, ou seja, que com a estratégia de Santa Catarina conceder o benefício e os Demais Estados não concederem o benefício, Santa Catarina terá um aumento de R\$ 3 mil, milhões ou trilhões. Os valores (números) das recompensas servem para demonstrar as preferências dos jogadores diante das opções de um jogo. Assim, os valores das recompensas demonstram o ordenamento de preferência de cada jogador diante das estratégias e não valores monetários.

### 3.6 Determinação do equilíbrio de Nash

O equilíbrio de Nash não necessariamente é o melhor para os jogadores. Ele caracteriza-se pela escolha que os jogadores fazem, não sendo vantajoso a qualquer outro jogador escolher outra estratégia que lhe origine melhores resultados, admitindo as estratégias restantes.

No caso do jogo de benefícios fiscais à importação nos estados, o equilíbrio de Nash irá ocorrer quando o jogador Santa Catarina {Concede o benefício} e o jogador Demais Estados {Concede o benefício}, conforme demonstrado na tabela 5, ou seja, quando as recompensas são iguais a 1.

SANTA CATARINA	DEMAIS ESTADOS	
	Concede o benefício	Não concede o benefício
Concede o benefício	1, 1	3, -1
Não concede o benefício	-1, 3	2, 2

Fonte: elaborado pelo autor

Tabela 5 – Equilíbrio de Nash do jogo de benefícios fiscais à importação nos estados.

A melhor situação para o jogador Santa Catarina seria quando concedesse o benefício e o outro jogador (Demais Estados) permanecesse sem reação, não concedendo o benefício. Nesse caso, Santa Catarina incrementaria sua arrecadação em 3, enquanto que os Demais Estados perderiam -1 de suas arrecadações. Porém, como o jogo é dinâmico, diante de ação de Santa Catarina os Demais Estados também concedem benefício, equilibrando o jogo.

Para o jogador Demais Estados a melhor situação seria quando ele concedesse o benefício e o jogador Santa Catarina não alterasse sua política de tributação do ICMS incidente na importação. Assim, os Demais Estados teriam um aumento de sua arrecadação e 3 em detrimento de uma perda de Santa Catarina de -1. Para poder equilibrar o jogo e não perder arrecadação, racionalmente Santa Catarina também concede o benefício.

A partir desse momento, com a concessão de benefícios pelos dois jogadores, racionalmente nenhum deles irá alterar suas posições, já que não há outra estratégia disponível que lhes seja vantajosa e que lhes origine melhores resultados. Tem-se, portanto, uma situação em que está configurado o equilíbrio de Nash.

Há ainda uma outra situação, que devido às estratégias adotadas pelos jogadores não irá ocorrer, que é conhecida como ótimo de Pareto. Nessa situação, nenhum dos jogadores concederia benefícios fiscais e ambos teriam suas arrecadações incrementadas em 2, que é o maior valor possível na matriz de recompensas. Sem dúvidas, essa seria a melhor situação para os jogadores em termos de arrecadação. Porém, como esse é um tipo de jogo não cooperativo, a melhor solução (ótimo de Pareto) não obrigatoriamente é aquela que de fato está em equilíbrio de Nash.



Para que a situação de equilíbrio de Nash fosse a melhor opção para os jogadores seria necessário haver uma prática conhecida na teoria como de “compromissos garantidos”. Por essa prática os jogadores estabelecem o compromisso de manter suas estratégias e que ela seja de cooperação, alterando a forma do jogo.

No caso dos benefícios fiscais à importação os compromissos garantidos entre os jogadores deveriam ser estabelecidos no âmbito do CONFAZ, evitando que os jogadores (estados da federação) concedessem benefícios à revelia dos demais estados em disputa por arrecadação.

### **3.7 Externalidades da competição**

O processo de competição entre os jogadores com a concessão de benefícios fiscais à importação invariavelmente gera externalidades. A primeira delas, conforme ficou demonstrado pelo equilíbrio de Nash, é a perda de arrecadação pelos jogadores. À medida que os estados da federação reduzem a tributação para atrair importadores e o jogo torna-se não cooperativo e predatório. Ainda que para alguns tipos de bens importados com demanda elástica as reduções de preços pela diminuição da carga tributária ocasionem aumento de importações, a regra não pode ser aplicada a todos os casos. Se não houvesse a concessão de benefícios fiscais pelos estados conforme as normas do CONFAZ, talvez todos pudessem incrementar suas arrecadações. Ainda que se argumente que com menos taxação sobre o comércio internacional ocorra o aumento das trocas, os impactos sobre a arrecadação ainda carecem de estudos conclusivos.

A segunda externalidade gerada pela competição entre os jogadores é a desindustrialização. O processo de desoneração de importações incentivado à revelia pelos governos regionais reduz a carga tributária de mercadorias importadas em detrimento daquelas produzidas em território nacional, gerando uma concorrência desigual entre importadores e produtores.

Ainda que haja a imposição de cotas ou elevação de alíquotas de importação por parte do governo central, a onerosidade do ICMS tem influência na formação do preço final da mercadoria e na competitividade das empresas. A recente alteração da alíquota interestadual para operações com mercadorias importadas para 4% reduziu a margem de concessão de benefícios fiscais do ICMS pelos estados, mas que não altera a situação de equilíbrio de Nash no jogo não cooperativo entre os jogadores.

Mesmo com a alíquota interestadual para mercadorias importadas no patamar de 4% qualquer benefício fiscal que seja concedido para os importadores e que seja atrativo em termos econômicos irá ter influência na dinâmica do jogo.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A atual política de concessão de incentivos fiscais à importação pelos governos estaduais demonstra ser um jogo não cooperativo em que o equilíbrio de Nash ocorre quando ambos os jogadores concedem o benefício fiscal. O equilíbrio acontece em um ponto que não é ótimo para os governos estaduais, já que a concessão de incentivos gera uma diminuição da arrecadação de todos os jogadores quando comparada com o ótimo de Pareto.

A atual sistemática de concessão de benefícios fiscais pelos estados parece ainda não reconhecer que as regiões do país são assimétricas, tanto em termos de padrões de especialização produtiva quanto de clima, geografia e mão de obra. Incentivos fiscais regionalizados em detrimento do federalismo fiscal são concedidos sem autorização do CONFAZ, gerando uma disputa predatória entre os próprios entes federados.

O estudo demonstrou que quando algum jogador toma a iniciativa de incentivar a importação em seu território ele acaba deslocando a arrecadação do ICMS dos demais jogadores, que respondem com mais incentivos. Nesse jogo de competição acirrada os governos regionais não avaliam as externalidades fiscais decorrentes do processo de definição das estratégias, afastando-se de padrões ótimos de competição e arrecadação, além de desconsiderar os efeitos dos incentivos fiscais à importação sobre os produtos nacionais.

Até o fim do ano de 2012 o governo central (União) adotava postura passiva diante do problema, esperando que uma solução entre os próprios governos estaduais fosse encontrada no âmbito do CONFAZ ou que o poder judiciário apreciasse as leis de concessão de incentivos supostamente inconstitucionais. Em razão da pressão do setor produtivo nacional e das evidentes perdas para federação, o Senado Federal reduziu a alíquota interestadual nas operações com mercadorias importadas, deslocando para o fim da cadeia de consumo a arrecadação do ICMS. Essa medida diminuiu a faixa de concessão de incentivos no momento do desembaraço aduaneiro e ao mesmo tempo penaliza com perda de arrecadação estados agressivos nesse tipo de concessão.

Como a muitos anos os governos estaduais contavam com a receita do ICMS sobre a importação em seus orçamentos, a diminuição abrupta dessa arrecadação invariavelmente afeta o bem estar da sociedade, já que o estado disporá de menos recursos para o atendimento das necessidades coletivas. Essa é uma das consequências de um processo de guerra fiscal regional com impacto sobre a toda a economia da nação.



## 5 REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz e COSTA, Valeriano Mendes. **Reforma do Estado e o contexto federativo brasileiro**. Pesquisas n° 12. Centro de Estudos Konrad-Adenauer, 1998.

CASSETTE, A.; JAYET, H.; PATY, S. **Tax Competition and Leviathan-type politicians**. In: PUBLIC ECONOMIC THEORY 2005 MEETING. Marseille. Disponível em <http://139.124.177.94/pet/viewpaper.php?id=198>, 2005.

FIANI, R. **Teoria dos jogos**. 2ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KREPS, D.. **Game theory and economic modelling**. New York: Oxford University Press. 1992.

LAGEMANN, Eugênio. O federalismo fiscal brasileiro em questão. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros. **A Federação em perspectiva – ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap. 1995.

LEMGRUBER, A. T. A Competição Tributária em economias federativas: aspectos teóricos, constatações empíricas e uma análise do caso do brasileiro. **Dissertação de Mestrado**. Brasília, UNB, 1999.

NASH, J. **Essays on game theory**. Brookfield, VT: Edward Elgar Publishing. 1997.

PORSSE, Alexandre Alves, HADDAD, Eduardo Amaral e RIBEIRO, Eduardo Pontual. **Competição Tributária Regional, Externalidades Fiscais e Federalismo no Brasil: uma abordagem de equilíbrio geral computável**. Brasília: ESAF, 2005. 80 p. Monografia premiada em 2º lugar no X Prêmio Tesouro Nacional – 2005, Tópicos Especiais de Finanças Públicas, Brasília (DF)

PRADO, S.; CAVALCANTI, C. E. G. **A guerra fiscal no Brasil**. São Paulo: Fundap: Fapesp. 2000.

RAUSCHER, M. *Leviathan and competition among jurisdictions: the case of benefit taxation*. **Journal of Urban Economics**. Irvine, v. 44, n. 1, p. 59-67, 1998.

RESNIK, Michel D. **Elecciones – una introducción a la teoría de la decisión**. Traducción de Stella Villarme Y Blanca Rodríguez. Barcelona: Gedisa, 1998.

SENA, A. M. C. O Duopólio das Empresas Aéreas Brasileiras TAM e GOL: uma Aplicação da Teoria dos Jogos à Competição Oligopolista Estratégica. **RAC-Eletrônica**, Curitiba, v. 2, n. 3, art. 8, p. 486-508, Set./Dez. 2008

TUROCY, T. STENGEL, B. **Game Theory**. CDAM Research Report LSE-CDAM-2001-09. Outubro.

VARSAÑO, R. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. **Planejamento e Políticas Públicas**. Brasília, n. 15, 16 p. 1997.

VARSAÑO, R.; FERREIRA, S. G.; AFONSO, J. R. Fiscal competition: a bird's eye view. Texto para Discussão N. 887, **IPEA**, Rio de Janeiro, 23 p, 2002.

ZODROW, G. R.. MIESZKOWSKI, P. Pigou, Tiebout, property taxation, and under-provision of local public goods. **Journal of Urban Economics**. Irvine, v. 19, n. 3, p. 356-370, 1986.

ZUGMAN, F. (2005). **Teoria dos Jogos** - Uma introdução à disciplina que vê a vida como uma sequência de jogos. Internet: [http://www.iced.org.br/artigos/teoria\\_jogos\\_fabio\\_zugman.PDF](http://www.iced.org.br/artigos/teoria_jogos_fabio_zugman.PDF).

# Capítulo 2

I Concurso de Monografias do SINDIFISCO - 2013

Segundo lugar

**A RESPONSABILIDADE PESSOAL DO AGENTE POR INFRAÇÕES  
TRIBUTÁRIAS ALBERGADAS PELO ARTIGO 137 DO CÓDIGO  
TRIBUTÁRIO NACIONAL: UMA REFLEXÃO CRÍTICA**

**Lintney Nazareno da Veiga**

## RESUMO

O autor não teve a intenção de apresentar nesta monografia um amplo referencial teórico sobre a responsabilidade por infrações tributárias enunciadas pelo artigo 137 do Código Tributário Nacional – CTN. Daí a opção de elaborá-lo como ensaio científico, para nele poder imprimir as características de uma reflexão crítica tendente a examinar os fundamentos lógico-jurídicos dessa modalidade de responsabilidade tributária a partir da prática administrativa tributária e sem qualquer pré-conceito.

Como questão inaugural, o autor expõe as razões para o “quase-esquecimento” doutrinário do art. 137 do CTN que expressamente trata da responsabilidade pessoal do agente de ações comissivas ou omissivas tendente a reduzir, retardar, ou impedir o pagamento de tributos. Afirmando que as Administrações Tributárias Federal, Estaduais e Municipais, a quem competem aplicar, imediata e diretamente, a legislação tributária mediante a inserção das normas individuais e concretas correspondentes, não têm, ao longo desse quase meio século de vigência do CTN, procurado dar efetividade ao que dispõe o art. 137, preferindo utilizar o que dispõe o art. 135 do CTN para responsabilizar os sócios pelas dívidas fiscais das pessoas jurídicas; e que a maioria dos doutrinadores, comumente em caráter advocatício, edificaram inúmeras “antíteses” para contrariar ou obstaculizar o emprego da responsabilidade de terceiro (CNT, art. 135) pleiteado pelas Fazendas Públicas como causa do redirecionamento da execução fiscal de débitos fiscais de pessoas jurídicas para as pessoas físicas dos seus dirigentes.

No primeiro capítulo, o autor busca firmar um acordo de semântica com o leitor sobre as diversas categorias de análise envolvidas no tema, tais como: infrações tributárias; delitos fiscais; e partindo da premissa de que, em ciência, estabelecido o critério de identificação de um objeto, a classificação dele conseqüente não poderá ser tida como ‘certa ou errada’, mas podendo-se afirmar, entretanto, ser ela ‘útil ou inútil’; destarte o autor propõe dois critérios para a classificação das infrações tributárias que entende úteis para a aplicação do que dispõe o CTN em relação a responsabilidade tributária de caráter pessoal.

No segundo capítulo o autor, partindo de concepções construídas por outros autores, elabora uma reflexão mais apurada sobre o que dispõe o CTN nos art. 136 e 137; concluindo que nestes dispositivos encontra-se de forma implícita, porém, muito evidente, a mens *legislatoris* em solucionar a questão sobre a conduta intencional de “lesa-fisco” das pessoas naturais por ocasião dos “negócios fiscais” levados a efeito em nome de pessoas jurídicas por eles representadas.

E, por fim, arrematando a reflexão, o autor faz uma análise sumária sobre a formalização do lançamento tributário que objetiva imputar a responsabilidade decorrente de infração tributária albergada pelo artigo 137 do CTN. Destacando que a utilização da palavra *pessoal* no caput do art. 137 do CTN denota a intenção do legislador em priori-

zar, na eleição do sujeito passivo de relação tributária sancionatória, a manifestação da vontade do agente, colocando a intenção presente no ato comissivo ou omissivo como critério decisivo da imputação da responsabilidade pela prática intencional da infração à legislação tributária; e que a responsabilidade tributária será sempre pessoal do agente quando ficar demonstrada a intenção do agente na prática de qualquer conduta tipificada como crime ou contravenção, mesmo que nessa conduta não esteja presente diretamente a intenção evasiva fiscal por parte do agente, bastando apenas haver nexos entre a conduta criminosa por ele praticada; e quando presente o nexo causal entre a infração tributária e qualquer conduta dolosa, não necessariamente de natureza tributária, mas que tenha sido praticada pelo agente contra pessoas determinadas em lei.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	46
1 INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	49
1.1 Conceitos .....	49
1.2 Reflexão sobre a origem factual das infrações tributárias .....	51
1.3 Proposta de classificação das infrações tributárias .....	52
1.4 Análise da Legislação Tributária relativa às infrações tributárias .....	54
2 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	57
2.1 Generalidades .....	57
2.2 A responsabilidade genérica por infrações tributárias (CTN, art. 136).....	58
2.3 A responsabilidade pessoal por infrações tributárias (CTN, art. 137) .....	59
2.3.1 Por infração tributária também conceituada como crime ou contravenção.....	60
2.3.2 Por infração tributária em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar.....	61
2.3.3 Por infração tributária que decorram direta e exclusivamente de dolo es- pecífico.....	62
3 A IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE EM DECORRÊNCIA DE IN- FRAÇÃO TRIBUTÁRIA ALBERGADA PELO ART. 137 DO CTN.....	63
3.1 - Generalidades.....	63
3.2 - Norma Individual e Concreta Sancionadora.....	65
3.3 - A Portaria nº 2.284/2010 da Secretaria da Receita Federal do Brasil.....	67
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	68
5 REFERÊNCIAS .....	71

## INTRODUÇÃO

**QUESTÃO INAUGURAL:** Uma crítica ao tratamento exegético dispensado pelos doutrinadores ao art. 137 do CTN.

A base estrutural do atual Sistema Tributário Nacional – STN foi inserida no ordenamento jurídico pátrio pelo Código Tributário Nacional – CTN ainda nos anos 60, porém, foi plena e quase totalmente recepcionado pela nova ordem constitucional inaugurada pela Constituição Federal de 1988 – CF. É sabido que durante quase meio século de império do STN muitas laudas foram produzidas pela doutrina e pelos tribunais sobre os diversos institutos, conceitos e definições nele contidos, entre os quais, destaca-se a grande produção doutrinária e jurisprudencial versando sobre a “responsabilidade tributária”. Aliás, sob esse instituto jurídico, albergam-se diversas “teses” e “antíteses” pertinentes aos múltiplos aspectos materiais e formais ocorrentes desde a fase de lançamento até a execução fiscal do crédito tributário.

Compulsando-se o enorme acervo (doutrinário e jurisprudencial) sobre “responsabilidade tributária” encontra-se poucos comentários versando sobre a interpretação e a aplicação do art. 137 do CTN, que dispõe sobre a responsabilidade pessoal por infração tributária de natureza intencional. Em muitas obras tidas como clássicas do Direito Tributário não foram escritos, pelos seus renomados autores, mais do que dois ou três parágrafos para comentar essa relevante matéria tratada no artigo 137 do CTN. Em algumas poucas obras específicas a que se tem acesso, principalmente teses para doutoramento, onde os autores verticalizaram a análise sobre a “responsabilidade tributária”, verifica-se maior preocupação sobre a questão da responsabilidade objetiva preconizada pelo art. 136 do CTN; deixando ao ‘quase-esquecimento’ a questão da responsabilidade pessoal pelas infrações tributárias de cunho intencional regida pelo art. 137 do CTN, as quais, certamente, não são de escassa ocorrência no cenário tributário brasileiro<sup>1</sup>.

A essa altura da crítica, sobressalta a indagação sobre qual o motivo do desinteresse da doutrina pelo que dispõe o art. 137 do CTN. Ouso respondê-la em base empírica com a seguinte análise.

Por primeiro, tem-se o fato de que as Administrações Tributárias Federal, Estaduais e Municipais, a quem competem aplicar, imediata e diretamente, a legislação tributária mediante a inserção das normas individuais e concretas correspondentes, não têm, ao longo desse quase meio século de vigência do CTN, procurado dar efetividade ao que dispõe o art. 137. Parece-me que o caráter objetivo das infrações tributárias preconizado pelo art. 136 do CTN, levou ao comodismo do fisco em optar, por regra, pela lavratura dos auto de infração contra a pessoa jurídica, imputando-lhe a conduta infracional (intencional ou não). Evidentemente que esta postura torna mais simples e

---

<sup>1</sup> Senso de justiça impõe que se registre a exceção do trabalho elaborado por Maria Rita Ferragut, que será citado e analisado alhures neste ensaio.

fácil ao agente do fisco imputar a infração diretamente à pessoa jurídica sem empreender qualquer verificação quanto ao aspecto intencional do ato (comissivo ou omissivo) praticado pelos seus dirigentes (diretores, gerentes). Verificação essa imprescindível para correta identificação do sujeito passivo da relação jurídica sancionatória. Corroborando com essa ilação o conteúdo da recente Portaria nº 2.284/2010 pela Secretaria da Receita Federal do Brasil- RFB, que será comentada oportunamente neste ensaio.

Ademais, como os lançamentos (auto de infração) vêm sendo, costumeiramente, lavrados direta e unicamente contra as pessoas jurídicas, independentemente da natureza das infrações tributárias praticadas, sente-se que a Fazenda Pública somente se mostra preocupada em chamar os sócios gerentes para responderem pessoalmente pelas dívidas tributárias, quando frustradas as execuções fiscais dirigidas, originária e exclusivamente, somente contra as pessoas jurídicas.

Como principal consequência dessa prática, tem-se a “tese” defendida pelas Procuradorias das Fazendas Públicas com fulcro no art. 135 do CTN. Ou seja, de que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes à obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Essa tese está calçada numa lógica indutiva (*a posteriori*), ou seja: verificado o inadimplemento do crédito tributário constituído contra a pessoa jurídica, associando-se situação fática ou jurídica que torne difícil ou impossível a execução forçada da mesma, induz-se, na tese, que os sócios gerentes descumpriram a lei (tributária ou comercial) e que, portanto, deverão ser pessoalmente responsabilizados pela dívida tributária mediante o redirecionamento da execução fiscal.

Essa lógica, a meu ver, corrompe a correta aplicação do que dispõe o art. 135 que, por integrar do Capítulo da Responsabilidade de Terceiros do CTN, se refere à responsabilidade dos dirigentes em relação aos créditos tributários decorrentes de atos ou fatos que, não necessariamente, sejam tipificados como infração tributária; mas sim que tenham sido praticados pelos dirigentes em desrespeito à lei *lato sensu*, ao contrato social ou estatutos, e ainda, com excesso de poderes. Exemplificando: determinada lei hipotética proíbe que as sociedades comerciais alienem imóveis cuja transmissão tenha ocorrido em integralização do capital social, antes de transcorrido cinco anos do negócio jurídico. O diretor presidente da empresa “A” vende um imóvel no mesmo ano em que ocorreu a transmissão/integralização. Sem prejuízo da eventual sanção prevista na referida lei, verifica-se que, em virtude dessa venda (ilegal), a sociedade obteve um enorme ganho de capital, o que sabidamente é fato gerador do Imposto de Renda - IR. Nesse caso, apura-se que não houve qualquer infração a legislação tributária, porém, o diretor presidente que efetivou a venda deverá, à luz do art. 135 do CTN, ser pessoalmente responsabilizado pelo pagamento do IR-Ganho de Capital, mesmo que desacompanhado de qualquer multa punitiva de natureza tributária. Aliás, o parágrafo único do art. 134 do CTN diz que na responsabilização de terceiros pelo crédito tributário só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Ademais, tem-se que a *ratio legis* do art. 135, antes de servir como paradigma para



indiretamente desconsiderá-la, é proteger a própria pessoa jurídica das condutas ilegais e ilegítimas de seus próprios dirigentes. Ressalte-se que restará evidenciado alhures nesta crítica reflexiva que a responsabilidade de terceiros, consoante disposto no art. 135, não é apropriada para os casos em que o próprio ato (comissivo ou omissivo) praticado intencionalmente pelos dirigentes configurar infração à legislação tributária.

Em consequência, como causa derivada do que foi acima exposto, tem-se que a doutrina, comumente em caráter advocatício, edificou inúmeras “antíteses” para contrariar ou obstaculizar o emprego da responsabilidade de terceiro (CNT, art. 135) como causa do redirecionamento da execução fiscal de débitos fiscais de pessoas jurídicas para as pessoas físicas dos seus dirigentes.

Estas são, no nosso sentir, as razões para o “quase-esquecimento” do indigitado art. 137 do CTN que expressamente trata da responsabilidade pessoal do agente de ações comissivas ou omissivas tendente a reduzir, retardar, ou impedir o pagamento de tributos.

# 1 INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## 1.1 Conceitos

A delimitação de um objeto é passo indispensável em qualquer análise que pretenda ter caráter científico; aliás, os chamados ramos do Direito (V. g. Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário) nada mais são do que subdivisões da Ciência do Direito que nasceram didaticamente em razão de conceitos e princípios próprios construídos a partir da observação metodológica empreendida pelo cientista. É exatamente esse fato que dá autonomia às diversas áreas do conhecimento humano.

Para formular uma correta concepção sobre infração tributária, acolho de COSTA JÚNIOR e DENARI<sup>2</sup> as seguintes premissas: i) Direito Tributário Penal refere-se às normas que reprimem infrações fiscais de natureza administrativa, ou seja, aquelas derivadas de condutas contrárias à legislação tributária; ii) Direito Penal Tributário refere-se às normas que reprimem os delitos fiscais, ou que cuidem da tipificação penal das condutas lesivas de origem fiscal.

Registro as premissas acima, só para fazer crítica àqueles que, comentando as infrações tributárias citadas nos artigos 136 e 137 do CTN, nomearam-nas infrações tributárias delituosas e infrações tributárias meramente fiscais, ou também de ilícitos fiscais de natureza delituosa e ilícitos fiscais de natureza tributária. Ora, penso que nenhum tipo de infração que seja praticada na órbita tributária poderá ser adjetivada como delituosa, pois, jamais pode-se confundir infração tributária com delito fiscal. As infrações tributárias deverão ter conceito próprio construído pelo Direito Tributário Penal; não lhes sendo pertinentes quaisquer delimitações conceituais pertinentes ao Direito Penal Tributário, tais como: delituoso, doloso, etc.

Em Ciência é necessário afastar qualquer ambiguidade; motivo pelo qual impõe-se registrar: i) A natureza das infrações tributárias é administrativa e objetiva, isto é, independem da intenção do agente, e resultam em sanções também objetivas que afetam o patrimônio (empresa e/ou particular); ii) A natureza dos delitos fiscais é penal, portanto subjetiva, isto é, sempre dependem da intenção do agente, e resultam em sanções também subjetivas que, comumente, afetam a liberdade pessoal. (COSTA JÚNIOR e DENARI)<sup>3</sup>. Afasta-se, assim, qualquer proximidade conceitual entre infração tributária e delito fiscal.

De se destacar que infração, segundo o vernáculo, é ato de infringir, é aquilo que se faz em transgressão a uma norma, ou seja, infração, em termos psicológicos, é uma conduta humana. A conduta é, em regra, consubstanciada em uma ação em sentido estrito ou comissão, que é um movimento corpóreo, um fazer, um comportamento ativo (atirar, subtrair, ofender etc.). Poderá, entretanto, constituir-se numa omissão, que,

---

<sup>2</sup> COSTA JÚNIOR. Paulo José. DENARI. Zelmo. Infrações tributárias e delitos fiscais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva. 1996.

<sup>3</sup> Op cit.

segundo a teoria normativa, é a inatividade, a abstenção de movimento, é o “não fazer alguma coisa que é devida”<sup>4</sup>.

Essa concepção encontra respaldo na própria legislação tributária, a qual se adota como paradigma conceitual: **“Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte do sujeito passivo de obrigação tributária, positiva ou negativa, estabelecida ou disciplinada por esta lei, por seu regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.”**<sup>5</sup>

Num giro da análise, tem-se que no universo jurídico, as normas jurídicas de conduta somente terão sentido se cingidas a uma punição no caso de seu descumprimento, pois, é somente assim que se obtém a coercibilidade do direito positivo.

Para VILA NOVA<sup>6</sup>, a norma jurídica total tem composição dúplice: norma primária e norma secundária. Na primeira, dado um fato sobre o qual ela incide, sobrevém relação jurídica, com os necessários termos-sujeitos, com pretensões e deveres reciprocamente implicados. Na norma secundária, a hipótese fática de incidência é o não-cumprimento do dever do termo-sujeito passivo. Ocorrendo o não-cumprimento, tem-se o fato cujo efeito é outra relação jurídica, na qual o sujeito ativo fica habilitado a exigir coativamente à pretensão do dever jurídico (obrigação = dar, fazer, não fazer) ou submeter-se a punição prevista na regra matriz secundária.

Ora, se a infração tributária decorre da inobservância, por parte do sujeito passivo, de obrigação tributária positiva ou negativa, ela há de estar cingida a uma sanção. Então, surge também a necessidade de se definir o termo sanção, o qual, segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>7</sup>, também não escapa a ambigüidade. Colhe-se do escólio do Mestre citado que sanção é a providência que o Estado-jurisdição<sup>8</sup> aplica, tendo em vista a conduta do infrator. Nesta acepção, a sanção estará contida no conseqüente da norma individual e concreta, como traço identificador do próprio direito.

De se destacar também, porque oportuno, o fato de o legislador ter atribuído caráter objetivo às infrações tributárias, a tal modo que a sua materialidade estará desvinculada das circunstâncias da autoria (art. 136 do CTN); entretanto, consoante o disposto no art. 137 do CTN, a sua imputabilidade, obrigatoriamente, está presa à verificação da natureza da conduta do infrator, ou seja, de se verificar se o ato (comissivo ou omissivo) foi praticado intencionalmente ou não. Daí a importância de se definir agora, como um a priori da análise posterior, os termos: dolo, dolo genérico e dolo específico. Sinteticamente tem-se: Dolo é a vontade de concretizar as características objetivas de uma determinada conduta; o dolo constitui elemento subjetivo do tipo penal. Dolo genérico é a vontade de realizar fato descrito na norma penal incriminadora; já o dolo específico

---

<sup>4</sup> <http://pt.wikipedia.org/wiki/Conduta>

<sup>5</sup> Art. 64 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.

<sup>6</sup> VILA NOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. São Paulo: Saraiva, 1999. P. 126

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário. Linguagem e método. São Paulo: Noeses. 2008, 2. Ed. Pág. 752.

<sup>8</sup> A expressão Estado-jurisdição utilizada pelo autor deve ser entendida como todos os órgãos da estrutura estatal responsáveis pela aplicação do ordenamento jurídico, seja aqueles integrantes da Administração Pública no âmbito do Poder Executivo ou aqueles responsáveis pela prestação da tutela jurisdicional que integram o Poder Judiciário.

é a vontade de praticar o fato e de produzir um fim especial<sup>9</sup>.

## 1.2 Reflexão sobre a origem factual das infrações tributárias

Verifica-se, fulcrado na práxis, que a maioria dos tributos, principalmente os impostos e contribuições sociais existentes no STN, está submetida ao lançamento por homologação, o qual ocorre quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150 do CTN); e que essa modalidade de lançamento somente se mostra viável, do ponto de vista do controle fiscal, em virtude dos inúmeros deveres instrumentais a que são submetidos os contribuintes. Ou seja, a legislação tributária estabelece um grande número de prestações positivas e negativas (obrigações tributárias acessórias segundo o CTN, art. 113, § 2º) a serem cumpridas pelos contribuintes, de modo a impulsioná-los, inexoravelmente, ao fiel cumprimento da obrigação tributária principal correlata.

A título de exemplo cita-se o ICMS, cujos deveres instrumentais a ele correlatos, sumariamente, são: i) a emissão da nota fiscal consignando, obrigatoriamente: a base de cálculo do ICMS; a alíquota aplicável; o cálculo do ICMS; a natureza e os detalhes da operação de circulação de mercadorias realizada; ii) o lançamento das notas fiscais de venda de mercadorias emitidas durante o período de apuração no Livro Registro de Saídas- LRS; iii) lançamento das notas fiscais relativas às aquisições de mercadorias ou insumos adquiridos no período no Livro Registro de Entradas – LRE; iv) o lançamento, no Livro Registro da Apuração do ICMS – LRAICMS, dos registros realizados no período nos LRE e LRS; e, v) a entrega de declaração correspondente à apuração do ICMS (DIME, GIAS etc.) consignando o valor do imposto a ser recolhido no período.

Sabe-se que é desse cipoal de deveres instrumentais que nasce a maioria das infrações tributárias. Ou melhor, é o não cumprimento dos deveres instrumentais que resultará na ocorrência dos fatos geradores das infrações tributárias, independentemente, de terem elas afetado ou não a própria obrigação principal a eles correlata. Aliás, corrobora com essa ilação o conceito legal de infração já citado.

Nesta linha de raciocínio, acrescenta-se que são os múltiplos deveres instrumentais que traduzem, em linguagem própria do Direito Tributário, os critérios (material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo) da Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT, de tal sorte que o não cumprimento ou incorreções em qualquer um dos deveres instrumentais correlatos a determinado tributo acarretarão, no mínimo, um descompasso entre a Norma Individual e Concreta - NIC produzida ou que deveria ter sido produzida pelo sujeito passivo e a correspondente Norma Geral e Abstrata - NGA ensejadora da obrigação tributária principal pertinente. Verificado esse descompasso, o Fisco deverá, conforme o caso, produzir duas ou mais NIC. Uma correspondente à aplicação, de ofício, da NGA referente à obrigação tributária principal, e tantas Normas

---

<sup>9</sup> Disponível em [http://www.centraljuridica.com/doutrina/154/direito\\_penal/crime\\_doloso.html](http://www.centraljuridica.com/doutrina/154/direito_penal/crime_doloso.html) - Acesso em 26/09/2011

Individuais e Concretas Sancionadoras - NICSancionadora quantas forem as infrações tributárias (descumprimentos ou incorreções dos deveres instrumentais) identificadas.

Sobre o lançamento por homologação, DE SANTI<sup>10</sup> escreve que *“Assim como o ato-norma administrativo tributário, o ato-norma de formalização instrumental, produzido pelo próprio sujeito passivo, veicula, mediante o suporte físico (livros de controle, guias de arrecadação) previsto pelas regras que disciplinam sua formalização, os enunciados que constituem a norma jurídica individual e concreta, os quais conferem ao ato-norma de formalização instrumental a concretude lingüística suficiente para a caracterização como norma válida”*. Na mesma esteira Roque Carraza comenta *“Para que os que aceitam sua existência, o lançamento por homologação é feito pelo contribuinte (...). Assim, ao extrair a nota fiscal, o contribuinte, mais do que documentar a operação mercantil realizada, estaria fazendo o denominado ato-norma de formalização instrumental...”*<sup>11</sup>

### 1.3 Proposta de classificação das infrações tributárias

Partindo-se da premissa de que, em ciência, estabelecido(s) o(s) critério(s) de identificação do objeto, a classificação dele(s) conseqüente não poderá ser tida como ‘certa ou errada’, mas pode-se afirmar, entretanto, se ela é ‘útil ou inútil’, proponho dois critérios, que penso serem úteis, para a classificação das infrações tributárias.

a) Quanto à origem da legislação infringida, consubstanciado no que foi exposto no item 1.2 acima, verifica-se, nos casos de lançamentos por homologação, que poderá haver dois tipos de infração tributária, a saber:

a.1) O sujeito passivo, mesmo tendo cumprido formalmente todos os deveres instrumentais exigidos para determinado tributo, poderá ter utilizado interpretações equivocadas da NGA instituidora do tributo, incorrendo portanto em erro de direito, o que poderá resultar numa tributação menor do que a devida ou na supressão total do tributo. (V. g. aplicação incorreta de isenção ou utilização de alíquota menor do que a aplicável à operação ou mercadoria; ou ainda mediante exclusão de componentes integradores da base de cálculo). Apura-se, nesta hipótese, que a infração teve origem na interpretação equivocada da lei, e que, por conseqüência, interferiu na NIC produzida pelo sujeito passivo. Para esse tipo de situação, proponho denominá-la INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA INCIDENCIAL, mesmo consciente do neologismo proposto. Ora, se a origem da infração repousa na própria norma de incidência tributária, penso que a ‘nova’ palavra incidencial é mais apropriada para designar as infrações desta natureza, até mesmo para distingui-las daquelas que têm sua origem exclusivamente nos deveres instrumentais.

a.2) Pelo mesmo critério classificatório, poderá o sujeito passivo ter aplicado

<sup>10</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Lançamento tributário. São Paulo: Max Limonad. 1996

<sup>11</sup> CARRAZA. Roque Antonio. ICMS. São Paulo. Malheiros, 1994. Pág. 132.

a NGA em correta interpretação, mas ao emitir o documento fiscal ter cometido erro aritmético no cálculo do imposto, ou ter incorrido em erro de transcrição nos LRE, LRE e LRAICMS (Sabe-se que atualmente com o advento do processamento de dados esse tipo de erro tende a não ocorrer, mas valem como exemplo). Nesta hipótese ter-se-á uma INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA INSTRUMENTAL. Cabe registrar que esse tipo de infração, também, poderá implicar redução da tributação correspondente.

**b)** Em que pese o fato de o CTN ter determinado o caráter objetivo das infrações tributárias (art. 136), tem-se que o Estatuto Tributário ao dispor expressamente no artigo seguinte (art. 137) que a responsabilidade será pessoal quando a infração for conceituada por lei como crimes ou contravenções, ou quando esta decorrer de dolo específico, objetivou determinar que o aspecto subjetivo da conduta é o critério determinante para imputação da responsabilidade por infração, o que torna indispensável classificá-las por esse critério.

Sabe-se que segundo o Código Penal Brasileiro - CP não há crime (crime-anão = contravenção) sem lei anterior que o defina, e que os crimes serão classificados como dolosos, quando o agente buscou o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo, e como culposos, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. Ressalta o Código, no parágrafo único do art. 18, que: *“Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente”*.

De acordo com estas observações, pode-se inferir que o CTN ao dispor que a responsabilidade é pessoal do agente quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções (art. 137, I) deixou implícito que as condutas tidas como infração tributária, e concomitante, também tipificadas como crime ou contravenção hão de ter sempre o caráter doloso em razão da natureza do bem por eles tutelados. Aduz-se, também, que o caráter doloso da conduta do agente na prática de infração tributária será fundamental para determinação da responsabilidade, e que este dolo deverá ser na modalidade dolo específica, ou seja, deverá o agente ter manifestado claramente a vontade de praticar o fato e de produzir um fim especial.

Em assim sendo, mostra-se extremamente útil e necessário classificar as infrações tributárias quanto à conduta do sujeito passivo, procurando não contagiar a análise com conceitos próprios do Direito Penal.

**b.1)** Sabe-se que no âmbito da tributação o resultado desejável mais provável é reduzir ou suprimir o pagamento do tributo; então, sempre que a conduta seja efetivada pelo agente mediante um ato (comissivo ou omissivo) em cuja prática reste evidente a intenção, direta ou indireta, de reduzir ou suprimir o tributo, pode-se classificar a infração tributária correspondente a essa conduta como INTENCIONAL. Por exemplo: No âmbito do ICMS, o contribuinte sabe que está obrigado, por dever instrumental, a emitir a nota fiscal por ocasião da venda de mercadorias, documento esse necessário e indispensável ao lançamento por homologação a que está obrigado a proceder; portan-

to, ao promover a venda de mercadoria sem a emissão do correspondente documento fiscal, fica evidente a INTENÇÃO do agente no ato omissivo (não submeter a operação à tributação), logo, esta infração (deixar de submeter a operação à tributação) terá o caráter intencional, em razão da não emissão da nota fiscal.

**b.2)** Por exclusão, quando não estiver presente no ato (comissivo ou omissivo) o caráter volutivo, ou seja, a vontade, direta ou indireta, de reduzir ou suprimir tributo, a infração tributária poderá ser classificada como NÃO-INTENCIONAL.

#### **1.4 Análise da Legislação Tributária relativa às infrações tributárias**

Em virtude da grande quantidade de atos normativos pertinentes às infrações tributárias e das múltiplas possibilidades factuais de aplicação das penalidades a elas correspondentes, esta apertada síntese monográfica analisará perfunctoriamente apenas dois dispositivos legais.

##### **a) Legislação Tributária Federal**

Norma paradigma: Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

#### **QUADRO 1**

##### **Capítulo III**

##### **MULTAS DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

**Art. 957.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

I - de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Observa-se, numa visão panorâmica, que o legislador federal ao tratar das infrações tributárias não empregou, como seria desejável, o modelo da tipificação fechada, ou seja, “fato-infração → multa-sanção”. Apura-se que no modelo adotado pelo legislador federal - “Sanção → Descrição genérica da conduta” - torna-se difícil a construção do antecedente da Norma Geral e Abstrata Sancionadora – NGA Sancionadora a partir, única e diretamente, do texto legislativo, pois, a descrição do “fato” caracterizador da infração tributária não é nela encontrado diretamente; por conseguinte, a determinação do “fato-infração” correspondente a infração tributária estará sempre vinculada à descrição fática consignada pela autoridade fiscal na NICSancionadora.



Destaca-se, para ilustração, apenas uma das diversas NGASancionadora contidas no inciso I (Box 1): **No antecedente da NGASancionadora:** *Falta de recolhimento*; e no **conseqüente:** Multa de 75% do imposto. Para a correta tipificação da infração tributária, a NICSancionadora correspondente deverá conter no **antecedente**, no mínimo: *Deixar de recolher, no prazo regulamentar, o IR declarado pelo sujeito passivo como devido no período XXXX*, e, no **conseqüente:** *O sujeito passivo Fulano de Tal, CPF n. deverá recolher o valor de R\$ (000,00.). referente à multa de 75% do imposto declarado, conforme previsto no art. 957, I do RIR/99 aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.*

Já no inciso II (Quadro 1), verifica-se que em virtude do fato de o legislador federal não ter descrito de forma detalhada as circunstâncias materiais do “fato-infração”, a sua tipificação ficará ainda mais dependente da situação fática encontrada por ocasião na auditoria fiscal e da sua correta descrição no auto de infração; além de que a imputação deverá estar acompanhada de robusta prova sobre a intenção fraudulenta do sujeito passivo, pois somente assim será possível a tipificação da conduta cuja consequência é a penalidade agravada para 150% do imposto devido.

Exercício hipotético: - *Utilização de documento fraudulento para comprovar despesas médicas.* **Antecedente na NICSancionadora:** *Deixar de recolher o valor de R\$ 000,00 devido a título de IR referente ao ano-base XXXX mediante a apresentação de recibo falso referente à despesa médica deduzida na Declaração de Ajuste apresentada no exercício de XXX1, conforme laudo pericial anexo, ação tendente a reduzir a base de cálculo do imposto em R\$ (000,00.).* **Conseqüente:** *O sujeito passivo Fulano de Tal, CPF n. deverá recolher o valor de R\$ 000,00 correspondente à multa de 150% sobre o imposto devido, conforme previsto no art. 957, II do RIR/99 aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.*

Vale aqui registrar o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho<sup>12</sup> “O suposto das regras sancionatórias, (...) hospeda sempre a descrição de um acontecimento do mundo físico exterior, no qual alguém deixou de cumprir determinada prestação a que estava submetido, por força de outra norma jurídica de conduta.”

## **b) Legislação Tributária Estadual**

Norma paradigma Lei nº 10.297/1996 do Estado de Santa Catarina que dispõe sobre o ICMS.

---

<sup>12</sup> Op. cit. pág. 760.

## QUADRO 2

### CAPÍTULO X DAS INFRAÇÕES E PENALIDADES

#### SEÇÃO I DAS INFRAÇÕES EM GERAL

**Art. 52.** Deixar de submeter, total ou parcialmente, operação ou prestação tributável à incidência do imposto:

MULTA de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto.

§ 1º. A multa prevista neste artigo será reajustada para:

I - 100% (cento por cento) do valor do imposto, quando não tiver sido emitido documento fiscal;

II - 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto, quando a operação ou prestação estiver consignada em documento fiscal:

a) com numeração ou seriação repetida;

b) que indique, nas respectivas vias, valores ou destinatários diferentes;

c) que indique valor inferior ao efetivamente praticado na operação ou prestação;

d) que descreva de forma contraditória, nas respectivas vias, os dados relativos à especificação da mercadoria ou serviço;

e) de outro contribuinte ou de empresa fictícia, dolosamente constituída ou cuja inscrição foi baixada ou declarada nula segundo edital publicado pela administração tributária;

f) indicando tratamento tributário vinculado à destinação da mercadoria ou do serviço e que não tenha chegado ao destino nele declarado.

g) emitido por equipamento emissor de cupom fiscal ou qualquer outro equipamento não homologado ou não autorizado pelo Fisco; e (NR)

h) emitido por equipamento emissor de cupom fiscal com adulteração em dispositivo de hardware ou no software básico. (NR)

Observa-se, na legislação estadual transcrita no Box 2, que a utilização da técnica legislativa “fato-tipo → sanção-multa” mostra-se mais apropriada para a correta construção da NGASancionadora e, por conseqüência, a sua perfeita compatibilidade à NICSancionadora correspondente. Apura-se que o critério material da NGASancionadora poderá ser direta e facilmente construído a partir do texto legal. Como exemplo constrói-se uma das muitas NGASancionadora contidas no artigo em foco. No antecedente: Deixar de submeter, total ou parcialmente, operação ou prestação tributável à incidência do imposto, mediante a emissão de documento fiscal com numeração ou seriação repetida; e, em seu conseqüente: Multa de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto.

A partir desta NGASancionadora, e embasado na situação fática apurada, a autoridade fiscal deverá construir a seguinte NICSancionadora: No antecedente. Deixar de submeter operações tributáveis à incidência do imposto no valor total de R\$ (000,00), mediante a emissão dos documentos fiscais fraudulentos relacionados no Anexo 1, parte integrante deste lançamento, cuja numeração e seriação mostram-se repetida em relação à numeração e seriação autorizadas pelo fisco. E no conseqüente. O sujeito

passivo Fulano de Tal, CPF n. deverá recolher o valor de R\$ (000,00.) correspondente a multa de 150% sobre o imposto devido, conforme previsto no art. 53, § 1º, II, “a” da Lei nº 10.297/1996.

## 2 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

### 2.1 Generalidades

Segundo a lógica da universalidade e generalidade do Direito, qualquer norma de conduta ao proibir, permitir ou obrigar, terá sempre múltiplos destinatários, isto é, destina-se a todas às pessoas físicas ou jurídicas que se encontrem dentro da territorialidade abrangida pela norma. As quais serão, em tese, os responsáveis lato sensu pelo seu fiel cumprimento. Nesta esteira tem-se, também, a lógica da coercibilidade do Direito, segundo a qual toda norma primária de conduta há de estar vinculada a outra norma dela derivada, ou seja, a norma sancionadora correspondente que lhe garante a efetividade. Então, pode-se inferir que, genericamente, a responsabilidade jurídica recairá sempre sobre o(s) destinatário(s) que tenham, direta ou indiretamente, contribuindo para o não-cumprimento da norma de conduta. Obviamente que esta inferência, não representa embargo às especificidades presentes em algumas áreas do Direito, por exemplo, o Direito Penal que vincula, de forma preponderante, a responsabilidade do agente ao caráter subjetivo da conduta.

No Direito Tributário também imperam, por óbvio, essas lógicas; entretanto, frente ao possível caráter intencional que poderá matizar as condutas de “lesa-fisco”, conforme restou demonstrado no Capítulo 1 deste ensaio, e a difícil seara que se depara o aplicador do direito ao imputar responsabilidade pelas condutas intencionais praticadas nos intrincados “negócios fiscais” realizados por pessoas jurídicas, impõe-se uma reflexão mais apurada sobre o que dispõe o CTN nos art. 136 e 137; os quais, aliás, deixam de forma implícita, porém evidente, a mens *legislatoris* em solucionar a questão sobre a conduta intencional de “lesa-fisco” presente nos “negócios fiscais” levados a efeito por pessoas jurídicas.

Outro registro que deve ser feito é que a *responsabilidade por infração* citada nos artigos 136 e 137 do CTN está estritamente vinculada à própria infração tributária e, portanto, trata-se de responsabilidade pelo cumprimento da sanção imposta pelo Estado-jurisdição em razão da conduta infracional. Sanção esta que, na lida tributária, em regra, consiste em determinada quantia (\$) cobrada pelo sujeito ativo a título de multa tributária sancionatória imposta ao sujeito passivo.

Tudo isso ocorre sem prejuízo e desvinculado da responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido. Ou seja, um determinado “negócio” poderá ensejar o nascimento de duas ou mais relações jurídicas: uma em relação à RMIT que implica pagamento do tributo, e outra(s) em relação ao descumprimento dos deveres instrumentais correlatos

que implicará pagamento de multa sancionatória. Nessas relações poderão figurar sujeitos passivos diversos, isto é, um será responsável pelo pagamento do tributo e outro poderá ser o responsável pelo pagamento da multa sancionatória. Não se deve, portanto, confundir as relações jurídicas que, inobstante, decorrem de um mesmo liame fático, são de naturezas distintas.

## 2.2 A responsabilidade genérica por infrações tributárias (CTN, art. 136)

De se registrar, por primeiro, a assertiva formulada por FERRAGUT<sup>13</sup> “*o enunciado [do art. 136] não define as infrações por ele regulamentadas, nem a apresenta qualquer tipo de restrição quanto à sua aplicabilidade, razão pela qual consideramos que ele [o art. 136] se refere a toda e qualquer infração tributária, seja de cunho administrativo-tributário, seja eminentemente penal.*”

Resta evidente o equívoco da assertiva ao incluir as infrações de natureza eminentemente penal na responsabilidade objetiva definida no art. 136 do CTN (*Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*), pois esse artigo, como também o art. 137, se refere exclusivamente à responsabilidade administrativa frente às infrações tributárias (as quais, por óbvio, orbitam a esfera administrativa) e, jamais, (os art. 136 e 137) poderão regular a responsabilidade por delitos fiscais.

Em que pese o fato de que as infrações tributárias e os delitos fiscais nascerem de uma mesma conduta, a imputação da responsabilidade pelos últimos será regulada, exclusivamente, por normas e princípios próprios do Direito Penal Tributário.

Ora, a chamada “objetividade” que foi emprestada às infrações tributárias pelo art. 136 tem um único escopo, qual seja: comprovada o descumprimento de qualquer norma de natureza tributária (obrigação principal ou acessória) a responsabilidade será, a priori, do destinatário da norma, ou seja, o sujeito passivo da relação jurídico-tributário nos termos do art. 121 do CTN, sem prejuízo das responsabilidades por sucessão, por transferência e de terceiros que estão reguladas pelos 129 a 135 do CTN; as quais deverão ser evocadas e, por conseguinte, aplicadas sempre *a posteriori*.

Pelo viés da prática, tem-se que na identificação da responsabilidade por infração à legislação tributária pode-se formular, previamente, o seguinte diálogo: - Quem deve ou deveria cumprir esta obrigação tributária (principal ou acessória)? - Resposta: - Segundo o conseqüente da NGA pertinente é *Fulano De Tal!* Constatado que a referida obrigação não foi, total ou parcialmente, cumprida, pergunta-se: - Quem deverá ser responsabilizado por esse fato? - Resposta: - *A responsabilidade é do Fulano De Tal!*

Aliás, é essa prática simplista que tem levado os Fiscos Federal, Estaduais e Municipais, em regra, a desconsiderarem a inteligência do art. 137 do CTN, na lavratura dos

---

<sup>13</sup> FERRAGUT. Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2009. Pag. 147.

autos de infração, e, por conseguinte, na imputação da responsabilidade por infrações tributárias intencionais, conforme comentários já feitos neste ensaio.

## 2.3 A responsabilidade pessoal por infrações tributárias (CTN, art. 137)

Diz o CTN:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Nada obstante as possíveis e talvez merecidas críticas quanto a redação do citado artigo, mostra-se relevante iniciar a crítica buscando o sentido que o legislador pretendeu dar à palavra pessoal.

Ora, contextualizando o termo pessoal<sup>14</sup> empregado no art. 137, apura-se que o legislador pretendeu deslocar a responsabilidade por infração tributária, que, originariamente é do sujeito passivo da obrigação tributária (principal ou acessória) envolvido no liame fático, para a pessoa do agente. Cabe, na sequência, indagar: Quem é esse agente? Ouso afirmar que o agente referido pelo legislador sempre haverá de ser uma pessoa física, ou seja, aquela que praticou, conduziu ou determinou a prática do ato (comissivo ou omissivo) ocasionador da infração tributária. FERRAGUT<sup>15</sup> diz que “*A autoria das infrações descritas no artigo 137 é do agente, entendido tanto como o executor material de uma infração, quanto qualquer outra pessoa que tiver concorrido para a prática do delito, como partícipe ou mandante.*”

Nesta linha de raciocínio, nota-se que o legislador ao utilizar a palavra pessoal prioriza a manifestação da vontade do agente, colocando a intenção presente no ato como critério decisivo para a imputação da responsabilidade. Ou seja, sempre que na infração tributária esteja presente a intenção de agir, seja ela comissiva ou omissivamente, a responsabilidade será da pessoa física que, material ou formalmente, tenha efetivado ou determinado a conduta tida como de “lesa-fisco”.

Ademais, é oportuno lembrar que nas situações em que o sujeito passivo originário for pessoa jurídica, e a infração tributária constatada esteja albergada pelo art. 137, haverá de fato, e a priori, uma verdadeira desconsideração da personalidade jurídica, que

---

<sup>14</sup> Pessoal: 1 Pertencente ou relativo à pessoa. 2 Que é próprio e particular de cada pessoa. 3 Exclusivo de certa pessoa; individual. Dicionário Michaelis.

<sup>15</sup> Op. cit. Pág. 148.

por consequência, levará à imputação da responsabilidade ao agente que tenha praticado, conduzido ou determinado a prática do ato. (V. g. diretores, gerentes, prepostos, empregados ou representantes conforme cada caso).

De se ressaltar também que o termo pessoal empregado pelo legislador afasta, inexoravelmente, qualquer argumento em defesa da solidariedade entre o sujeito passivo originário e o agente responsabilizado. Penso, portanto, incabível evocar-se o interesse comum para sustentar a solidariedade no caso de responsabilidade por infração tributária albergado no art. 137 do CTN. Explicando: mesmo que a pessoa jurídica tenha capacidade financeira e liquidez para pagar os valores correspondentes a uma multa punitiva aplicada em virtude da prática de infração tributária albergada pelo art. 137, a responsabilidade pelo pagamento será única e exclusivamente do agente.

Entendo, ademais, que o regramento contido no art. 137 do CTN não labora somente a favor da Fazenda Pública, mas, também, a favor do sujeito passivo originário. Isso implica afirmar que o sujeito passivo originário poderá requerer ao Estado-jurisdição<sup>16</sup> o redirecionamento da exigência do pagamento do valor correspondente à penalidade pecuniária a ele imposta ao(s) agente(s) quando a conduta, que ensejou o auto de infração, esteja albergada no que dispõe o artigo em comento. Entretanto, desconheço situação fática que tenha trilhado por esse caminho.

Dando força à imaginação, exemplifico: Determinado diretor e sócio de uma sociedade comercial, através de condutas evasivas, faz reduzir o lucro real do empreendimento, desviando o produto da evasão (logicamente que não contabilizado) para seu patrimônio pessoal. Constatado o fato pelo fisco, é aplicada pesada penalidade pecuniária contra a empresa, cujo valor é prontamente recolhido por ordem do sócio diretor, para não despertar a atenção dos demais investidores em relação ao desvio de lucros; porém, o recolhimento se efetiva com recursos da empresa. Neste caso, os sócios cotistas poderão utilizar-se do que dispõe o art. 137 do CTN para viabilizar o ressarcimento dos valores recolhidos pela empresa a título de multa sancionatória.

### **2.3.1 Por infração tributária também conceituada como crime ou contravenção**

Para verticalizar a crítica reflexiva, cabe analisar o disposto no inciso I do artigo em destaque, iniciando-se com a adaptação de sua redação: *A responsabilidade por infração será pessoal do agente quando a conduta definida na legislação tributária como infração, também esteja conceituada por lei penal como crime ou contravenção, salvo quando o agente a praticá-la no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.*

Observa-se que a partir da simples adaptação redacional acima, o que entendo não ter alterado o conteúdo da lei, a sua compreensão foi sobremaneira ampliada.

Ora, são muitos os casos no ordenamento jurídico em que uma mesma conduta é utilizada como suporte fático de tipificações distintas, ou seja, a mesma conduta é base descritiva de “fato-infração tributária” e de também de “fato-tipo penal”. Aliás, há

---

<sup>16</sup> Idem nota 8.



outros tantos casos em que uma mesma conduta será tida, concomitantemente, por legislações distintas como: i) “fato-infração administrativa, ii) “fato-ilícito civil”; iii) “fato-ato de improbidade”; e iv) “fato-tipo penal”. Sabe-se que isto ocorre sem qualquer afronta ao princípio jurídico do non bis in idem.

Há autores que entendem que o dispositivo refere-se somente aos de crimes contra ordem tributária. Não é o que diz a lei. Apura-se teleologicamente que qualquer conduta que se caracterize infração tributária e, concomitantemente, também esteja tipificada como crime ou contravenção terá sua responsabilidade direcionada para o agente que a praticou. E isso se deve em razão de que, estando determinada conduta tipificada como crime, a princípio, há de haver nela o elemento doloso envolvido.

Então, a aplicação do disposto no art. 137, I do CTN prescinde de qualquer intenção evasiva fiscal por parte do agente, bem como dos efeitos fiscais da conduta, bastando estar demonstrada a intenção do agente em praticar a conduta tipificada como crime. Para elucidar, registra-se como exemplo a situação em que um documento, particular ou público, matizado por falsidade material ou ideológica, tenha sido utilizado em liame fático que se projete na seara tributária, acarretando infração à legislação tributária (utilizar documento falso). Nesta situação resta inequívoca a responsabilidade do agente, em virtude de a conduta (utilizar documento falso) estar tipificada como crime no art. 304 do Código Penal<sup>17</sup>.

### **2.3.2 Por infração tributária em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar**

Inicia-se a análise a partir da seguinte observação registrada por FERRAGUT<sup>18</sup>: *“Sustenta-se que, nas situações contempladas nos incisos II e III do artigo 137, não estaríamos tratando de crimes ou contravenções, mas sim de infrações administrativas, pois não fosse assim o CTN não teria se referido, no inciso I, às ‘infrações conceituadas por lei como crimes e contravenções, e nos demais incisos somente às ‘infrações’”*. Acrescenta a autora: *“Discordamos desse posicionamento por não vislumbrarmos a possibilidade de existências de dolo específico para condutas não tipificadas como crime ou contravenção.”*

Observa-se que o motivo da discórdia da autora é irrelevante para a interpretação do dispositivo em tela, pois, enquanto no inciso I do art. 137 a lei exige que a conduta descrita como “fato-infração” também esteja concomitante descrita como “fato-crime”, nos incisos II e III isso não é imprescindível. De sorte que a análise dos incisos II e III deve cingir-se na órbita exclusiva do “fato-infração”.

Ora, resta evidente que para o agente ser responsabilizado consoante o disposto no inciso II, há de haver na própria definição do “fato-infração” a presença do dolo específico. Ou seja, deve constar expressamente a vontade de praticar o fato e de produzir um fim especial, isto é, a intenção de suprimir ou reduzir o tributo. Esta verificação autori-

---

<sup>17</sup>Código Penal - Art. 304 - Fazer uso de qualquer dos papéis falsificados ou alterados, a que se referem os arts. 297 a 302: Pena - a cominada à falsificação ou à alteração.

<sup>18</sup> Op. Cit. Pág. 151.



za afirmar que para prevalecer a imputação da responsabilidade pessoal ao agente, com fulcro no inciso II, a própria NGASancionadora deverá trazer em seu critério material as circunstâncias inerentes ao dolo específico. Circunstâncias estas que são tidas como indispensáveis à incidência da própria norma sancionadora. É isso que o legislador determina ao registrar “em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar.”

Aduz-se com exemplo de infração tributária enquadrada no inciso em comento: no antecedente: Deixar de submeter, total ou parcialmente, operação ou prestação tributável à incidência do imposto, mediante a emissão de documento fiscal com numeração ou seriação repetida; e, em seu consequente: *Multa de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto. Neste exemplo, tem-se presente, na própria NGASancionadora, a vontade do agente em praticar o ‘fato-infração’: emitir documento fiscal com numeração ou seriação repetida, e a vontade de produzir um fim especial: Deixar de submeter, total ou parcialmente, operação ou prestação tributável à incidência do imposto.*

### **2.3.3 Por infração tributária que decorram direta e exclusivamente de dolo específico**

Aqui também iniciamos a análise a partir da afirmação de FERRAGUT<sup>19</sup>:

O conteúdo do inciso III é controverso. A redação legal leva-nos a procurar uma distinção entre ‘infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar’ (inciso II), e ‘infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico’(inciso III).

O que é decorrer de dolo específico? E qual o traço diferenciador entre essa conduta e a definida como dolo específico. Nem nós e nem a doutrina e a jurisprudência que pesquisamos. Parece-nos, pois, mais uma impressão legislativa, como outras constantes do CTN.

Ora, um primeiro ponto distintivo entre os incisos II e III citados pela autora, encontra-se explanado no item anterior deste ensaio. Vê-se que as infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar são aquelas em que as próprias NGA-Sancionadoras trazem, em seus critérios materiais, as circunstâncias inerentes ao dolo específico. Ao passo que no inciso III o dolo específico não está, necessariamente, no antecedente da NGASancionadora, mas sim no liame fático em que se situa a infração tributária. Essa ilação é obtida a partir de uma leitura mais acurada das alíneas do próprio inciso III; onde se observa em todas elas a palavra “contra”. Vejamos com grifo:

- a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Colocando-se em outra ordem os diversos enunciados prescritivos contidos no texto legal em exame, e, (re)escrevendo os mandamentos legais previstos nas alíneas “b” e

---

<sup>19</sup> Op. Cit. Pág. 152.

“c”, num único enunciado, tem-se: i) A responsabilidade é pessoal aos mandatários, prepostos ou empregados quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; ii) A responsabilidade é pessoal aos dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico contra as pessoas jurídicas.

Observa-se que o verbo ‘decorrer’ significa “resultar de”, ou seja, esta palavra desempenha na frase contida no texto legal a função de ligação; ou seja, estabelece um vínculo necessário entre a infração tributária e outra conduta dolosa praticada pelo agente, não de natureza tributária, mas contra as pessoas determinadas pela lei. Isto é, nessa hipótese o dolo de per se não se dá contra a legislação tributária, mas sim contra o patrimônio do sujeito passivo originário de uma obrigação tributária (principal ou acessória).

Repisando, o agente busca, nessa hipótese, direta e intencionalmente fim diverso do suprimir ou reduzir o tributo, mas que, por conseqüência, implicou ou proporcionou uma infração tributária, mesmo que de natureza objetiva (art. 136). Aliás, vale relembrar a afirmação feita alhures, que o disposto no art. 137, III não veio a lume somente para laborar a favor da Fazenda Pública, mas, também, a favor das pessoas (físicas ou jurídicas) vítimas de ação dolosa de terceiros.

Ressalta-se, por fim, o risco assumido conscientemente na ousada exegese proposta, mas ela, além de estar justificada na questão inaugural deste ensaio, mostra-se também oportuna pela conhecida leniência da sociedade brasileira com a confusão entre o “público e o privado” que domina o pensamento coletivo “tupiniquim”, fato que, no nosso sentir, também leva grande parte do empresariado brasileiro a não separar o capital social da sociedade comercial dos seus patrimônios pessoais.

### **3 A IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE DECORRENTE DE INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA ALBERGADA PELO ART. 137 DO CTN**

#### **3.1 Generalidades**

Outro ponto que se mostra importante na presente crítica reflexiva é analisar o momento processo-temporal adequado para a imputação da responsabilidade por infrações albergadas no art. 137 do CTN. Obviamente que ao se definir qual(ais) o(s) momento(s) processual(ais) adequado(s) para a identificação do agente responsável por infração tributária classificada como intencional, estar-se-á definindo, também, a competência para tal imputação.

De se ressaltar, em preliminar, que no Estado Democrático de Direito há de haver nítida e harmônica separação das funções estatais inerentes a criação, aplicação e guarnição do ordenamento jurídico. A grosso modo, essa separação se dá: ao Poder

Legislativo compete expedir as NGA's; ao Poder Executivo compete cumprir e fazer cumprir estas NGA's de forma imediata e direta, o que é feito, precipuamente, através de NIC's contidas nos atos administrativos expedidos pelos diversos órgãos da Administração Pública e; ao Poder Judiciário compete restabelecer, quando não cumpridas, o fiel cumprimento das NGA's, o que se efetiva, também, através das NIC's consubstanciadas nas sentenças judiciais. Pode-se registrar, também, a função de fiscalizar a correta aplicação sistêmica do ordenamento jurídico desempenhada pelo Ministério Público e pelos Tribunais de Contas.

Compulsando-se a sistemática estipulada pelo CTN<sup>20</sup>, apura-se que compete à autoridade administrativa, investida legalmente da atribuição de fiscalização e arrecadação tributária, verificar a ocorrência do 'evento-fato', demonstrar a sua adequação à correspondente hipótese de incidência tributária descrita na lei, calcular o montante do tributo devido e, por conseguinte, identificar o responsável pelo pagamento (contribuinte ou responsável) e, caso seja constatada e comprovada a ocorrência de 'fato-infração tributária', deverá, também, apurar a responsabilidade, aplicando-lhe a sanção correspondente.

Sabe-se das inúmeras concepções doutrinárias que foram construídas sobre o "lançamento tributário", isto é, sobre a atividade estatal de lançar os tributos. Paulo de Barros Carvalho diz que a interpretação é inesgotável, e que importa reconhecer que os processos de geração de sentido continuam incessantemente. E assevera:

Foi nessa incessante busca epistemológica de lapidação dos conceitos que percebi ficar a compreensão da figura do lançamento mais nítida quando refletimos sobre a convergência das palavras "norma", "procedimento" e "ato", tomadas como aspectos semânticos do mesmo objeto. Importa dizer, se nos detivermos na concepção de que o ato é, sempre, o resultado de um procedimento e que tanto ato quanto o procedimento hão de estar, invariavelmente, previsto em normas do direito posto, tornar-se-á intuitivo concluir que norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma e somente realidade<sup>21</sup>.

Portanto, em razão da apertada síntese deste ensaio, não serão aqui analisadas as diversas 'teses' sobre a natureza do lançamento tributário. Destarte, acolho prontamente, do manto doutrinário construído por Eurico Diniz De Santi<sup>22</sup>, as seguintes concepções:

i) Ato Administrativo é norma jurídica; ii) Normas jurídicas são as significações dos enunciados prescritivos do direito positivo; iii) Lançamento tributário é o ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional. iv) Auto de infração é o documento, a peça, o veículo, enfim, o suporte físico que veicula os enunciados das várias normas que se instalam na concretude, e v) Nada impede que um mesmo su-

---

<sup>20</sup>Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

<sup>21</sup>Op. Cit. Pág. 438.

<sup>22</sup>DE SANTI. Eurico Marcos Diiz. Lançamento tributário. São Paulo: Editora Max Limonad. 1996.

porte físico [ou virtual] contenha “n” normas jurídicas; portanto um auto de infração pode veicular, em um só documento, o ato-norma de lançamento, o ato-norma de imposição de multa pelo não pagamento, o ato-norma de imposição de multa de mora e, o ato-norma de imposição de multa instrumental.

De fato, a prática fiscal-administrativa corrobora plenamente com a afirmação do autor. Efetivamente um único suporte, físico ou virtual, expedido pelo fisco, poderá trazer, e por regra traz, diversos atos-normas, que inobstante juntos, são de naturezas distintas; devendo, portanto, serem vistos separadamente.

Interessa-nos aqui, onde o objeto de estudo é a responsabilidade por infração tributária de natureza intencional, analisar apenas o ATO-NORMA DE IMPOSIÇÃO DE MULTA INSTRUMENTAL concebido por De Santi. Entretanto, utilizaremos a denominação de Norma Individual e Concreta Sancionadora – NICSancionadora, conforme já empregada neste ensaio.

### 3.2 Norma Individual e Concreta Sancionadora

Pelo que dispõe o art. 149 do CTN, tem-se que quando constatada em determinado liame fático a ocorrência de qualquer infração à legislação tributária, a autoridade fiscal deverá, de ofício, proceder ao lançamento tributário correspondente. Porém, sabe-se que desse liame fático poderá ensejar a incidência de diversas NGA, ou seja, normas de incidência tributária, normas de incidência de juros, normas de correção monetária relativas à obrigação tributária principal, e, também, as normas de imposição de penalidades relativas ao descumprimento de deveres instrumentais. De sorte que o lançamento tributário deverá trazer tantas NIC quantas forem as NGA incidentes no liame.

Paulo de Barros Carvalho<sup>23</sup>, ensina:

As normas jurídicas têm a organização interna das proposições condicionais, em que se enlaça determinada consequência à realização de um fato. Dentro desse arcabouço, a hipótese refere-se a um de fato possível consequência, enquanto o consequente prescreve a relação jurídica que se vai instalar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto normativo (...) razão pela qual se fala em descritor e prescritor, sendo o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar o seu consequente.

Ora, tem-se que cada NGA exigirá, para a sua incidência, a introdução no sistema de uma NIC correlata. E isso se faz necessário para a individualização do mandamento contido na NGA. Então, é lícito afirmar que a NIC correspondente também deverá conter as mesmas proposições condicionantes citadas pelo Mestre; e, isso se impõe, pelo fato de que a incidência da NGA não se dará automática e concomitantemente com a ocorrência do evento do plano factual. Aliás, Paulo de Barros Carvalho<sup>24</sup> assevera que “a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade,

---

<sup>23</sup> Op. Cit. Pág. 137.

<sup>24</sup> Op. Cit. Pág. 141.

reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta.”

Então, no caso da ocorrência de infração tributária prevista em determinada NGA, tem-se que a NIC a ela correspondente deverá trazer em, seu antecedente, a perfeita comprovação descritiva do “fato-infração”, e, em seu conseqüente, deverá conter todos os dados necessários para instalação da relação jurídica sancionatória. Para tal, é imprescindível a correta identificação do sujeito passivo da relação jurídica pretendida nos exatos contornos estabelecidos pela lei, e, obviamente, há de trazer, também, o objeto prestacional a ele imputado, ou seja, a sanção propriamente dita.

Estribado neste fulcro, pode-se afirmar que nos casos em que a autoridade fiscal constatar a prática de infração tributária intencional albergada pelo que dispõe o art. 137 do CTN, deverá proceder ao lançamento tributário que consubstancie a NICSancionatória correspondente, elegendo no critério pessoal de seu conseqüente, ou seja, no polo passivo da relação jurídica, diretamente a pessoa física do responsável conforme eleição do legislador (art. 137 do CTN).

Entretanto, consoante escólio de Paulo de Barros Carvalho<sup>25</sup>:

...a cadeia sistemática de atos e termos, que dão sentido a existência ao procedimento administrativo tributário, (...) [são] uma sucessão de providencias viradas ao fim precípua de se aplicar, de ofício, mas rigorosamente, a lei tributária. (...)...o procedimento administrativo tributário se traduz num plexo de formalidades, armadas para o escopo de exercitar o controle de legalidade de certos e determinados atos administrativos, como o lançamento, a imposição de penalidades e a notificação.

Nesta esteira, pode-se inferir que a imputação da responsabilidade ao agente, no caso de prática de infração tributária intencional albergada no art. 137 do CTN, poderá se dar em qualquer fase do procedimento administrativo fiscal, ou seja, desde o auto de infração até a decisão final na esfera administrativa. Isso é possível porque as decisões proferidas no curso do “contencioso administrativo” poderão, conforme o caso, introduzir novas NICSancionadoras, em substituição as anteriores. Posto isso, conclui-se que as decisões proferidas no curso do procedimento administrativo, em primeira ou segunda instâncias, poderão, alterar o critério pessoal da NIC, modificando o sujeito passivo da relação tributária sancionadora, para eleger o agente cuja conduta intencional tenha contribuído, direta ou indiretamente, à ocorrência da infração tributária nos termos do art. 137 do CTN. Ou ainda, usando a linguagem de De Santi, o ATO-NORMA DE IMPOSIÇÃO DE MULTA INSTRUMENTAL somente se tornará definitivo com o esgotamento de todas as possibilidades de reexame no âmbito administrativo.

Entretanto, de se ressaltar que após a atribuição da responsabilidade ao agente, há de ser, sempre, a ele garantido o contraditório e a ampla defesa, com todos os recursos a ela inerentes. Esta assertiva mostra, por si, a impossibilidade de se atribuir a responsabilidade pessoal ao agente (art. 137) mediante a simples inclusão de seu nome na

---

<sup>25</sup> Op. Cit. Págs. 786 e 787.

Certidão de Dívida Ativa correspondente a determinado crédito tributário, em cuja fase de constituição, não tenha sido a ele imputado à responsabilidade pessoal, por evidente afronta ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Por onde concluir-se que, ultimado o “contencioso administrativo” com o advento da decisão final irreformável na esfera administrativa (= NICsancionadora definitiva no âmbito administrativo), a Fazenda Pública não poderá mais, de ofício, imputar a responsabilidade pessoal ao agente.

### 3.3 A Portaria nº 2.284, de 29/11/2010 da Secretaria da Receita Federal do Brasil

A Portaria nº 2.284 introduzida no sistema normativo federal em 29/11/2010 inaugura um despertar (legislativo) do Fisco Federal para as questões até aqui analisadas. Consoante o enunciado-enunciado contido no art. 1º da citada Portaria, extraí-se a seguinte norma de estrutura: “*Os processos de determinação e exigência de créditos tributários relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nas hipóteses em que houver pluralidade de sujeitos passivos (...), “de uma mesma obrigação tributária”*”<sup>26</sup>, serão disciplinados conforme o disposto nesta Portaria.

Do texto legal em análise, especificamente de seu art. 2º, pode ser identificada mais uma norma de estrutura determinando que quando a autoridade fiscal encontrar, durante o procedimento de lançamento tributário, indicativos de que terceiras pessoas poderão também ser responsabilizadas pelo crédito tributário em constituição, além da identificação do sujeito passivo original, ela deverá reunir as provas necessárias para caracterizar a responsabilidade destes terceiros, formalizando essa imputação múltipla no auto de infração ou lançamento correspondente, e, por fim, impõe à necessária cientificação de todos aqueles a quem tenha sido imputada responsabilidade pelo crédito tributário constituído.

Em que pese tardia e mal estruturada, a regulamentação da matéria no âmbito da Receita Federal do Brasil é bem-vinda, pois busca garantir a todos (Fazenda Pública e contribuintes) o contraditório e a ampla defesa. Entretanto, deve-se registrar a lamentável e imperdoável não regulamentação expressa da responsabilidade pessoal do agente disposta no ‘quase-esquecido’ art. 137 do CTN.

Por outro lado, calçado no que foi até aqui exposto neste ensaio, pode-se afirmar, a título de crítica, que não há possibilidade jurídica de haver pluralidade de sujeitos passivos nas hipóteses de responsabilidade pessoal do agente albergadas pelo art. 137. Ou seja, constatada a ocorrência de infração tributária intencional, a autoridade fiscal deverá eleger, direta e exclusivamente, o sujeito passivo por responsabilidade do agente da infração tributária reconhecida como de natureza intencional.

Ademais, a Portaria em análise também pecou ao não tratar, detalhada e separadamente, as diversas relações jurídicas decorrentes do mesmo liame tributário, conforme

---

<sup>26</sup> Expressão contida na enunciação-enunciada da portaria: Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária.



comentário do item 3.1 acima; pois, ousou afirmar que somente com o reconhecimento da pluralidade de relações jurídicas é que se poderá falar em pluralidade de sujeitos passivos ainda na fase de lançamento do tributo, isto é, um sujeito passivo para cada uma das relações jurídicas tributárias nascidas de um mesmo liame apurado pelo Fisco.

Registre, por fim, que as demais hipóteses de responsabilidade (sucessão, transferência e de terceiros) que poderão restar abrangidas pela regulação da Portaria em análise não serão aqui estudadas, por serem alheias ao objeto deste ensaio.

Outro ponto que deve ser advertido é que a forma genérica adotada pela Portaria, isto é, a pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária, poderá mudar radicalmente a histórica postura do Fisco, que outrora elegia em seus lançamentos, única e exclusivamente, a pessoa jurídica como responsável por infrações tributárias intencionais, poderá passar a visualizar em todas as situações a pluralidade de sujeitos passivos enunciada na indigitada Portaria, o que resultará na inclusão dos sócios gerentes (pessoas físicas), independente do tipo da infração. Concretizada essa postura do Fisco ficará patente a continuidade do descaso ao que efetivamente determina o art. 137 do CTN.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em que pese à superficialidade da reflexão crítica exposta, e sem embargo às suas possíveis lacunas e inconsistências, extrai-se dela, à guisa de conclusão, as seguintes considerações:

**i.** Nos quase 50 anos de vigência do Código Tributário Nacional muito pouco foi produzido, no campo doutrinário e jurisprudencial, sobre a responsabilidade pessoal do agente por infrações tributárias previstas no ‘quase- esquecido’ artigo 137 do código.

**ii.** Nos tributos cujo lançamento seja por homologação, são os deveres instrumentais a cargo do contribuinte que traduzem em linguagem própria do Direito Tributário os critérios (material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo) da Regra Matriz de Incidência Tributária, de tal sorte, que o não cumprimento total, ou parcial (incorrekções e inconsistências) em qualquer um dos deveres instrumentais correlatos a determinado tributo acarretará infração tributária legalmente prevista.

**iii.** As infrações tributárias poderão ter origem na inadequada e equivocada interpretação da norma jurídica geral e abstrata que determina a incidência tributária, ou simplesmente no descumprimento de deveres instrumentais. Portanto, podem-se designar as primeiras como INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS INCIDENCIAIS, e as segundas como INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS INSTRUMENTAIS.

**iv.** Toda infração tributária pressupõe uma conduta que lhe deu causa, poden-

do esta estar ou não matizada pelo caráter volutivo do agente. Então, por esse critério, pode se classificar as infrações tributárias em: INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA INTENCIONAL quando presente, direta ou indiretamente, a intenção do agente em praticar a conduta determinante, e, INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO-INTENCIONAL, quando ausente esse caráter volutivo no ato comissivo ou omissivo que ensejou a infração.

v. A utilização da técnica legislativa “fato-infração → sanção-multa”, ou seja, a descrição da conduta infracional tributária e a conseqüente sanção, mostra-se mais apropriada para a correta construção da norma geral e abstrata sancionadora e, por conseqüência, a sua perfeita compatibilidade à norma individual e concreta correspondente a imputação da responsabilidade pela sanção nela prevista.

vi. A responsabilidade administrativa tributária orbita exclusivamente a esfera administrativa, portanto, a responsabilidade referida nos artigos 136 e 137 do CTN são pertinentes apenas às infrações tributárias, que encontram regramento próprio no Direito Tributário Penal; estes artigos jamais poderão regular os delitos fiscais, que inobstante decorrem do mesmo liame fático, terão sua responsabilidade regradada por conceitos e princípios próprios do Direito Penal Tributário.

vii. A utilização da palavra pessoal no caput do art. 137 do CTN denota a intenção do legislador em priorizar, na eleição do sujeito passivo de relação tributária sancionatória, a manifestação da vontade do agente, colocando a intenção presente no ato comissivo ou omissivo como critério decisivo da imputação da responsabilidade pela prática intencional infração à legislação tributária.

viii. A responsabilidade tributária será sempre pessoal do agente quando: a) ficar demonstrada a intenção do agente na prática de qualquer conduta tipificada como crime ou contravenção, mesmo que nessa conduta não esteja presente diretamente a intenção evasiva fiscal por parte do agente, bastando apenas haver nexos entre a conduta criminosa por ele praticada; b) constar do critério material da própria Norma Geral e Abstrata Sancionadora as circunstâncias inerentes ao dolo específico, ou seja, do ‘fato-infração’ constar a vontade de praticar o fato e de produzir o fim específico de suprimir ou reduzir tributo; e, c) presente o nexo causal entre a infração tributária e qualquer conduta dolosa, não necessariamente de natureza tributária, mas que tenha sido praticada pelo agente contra pessoas determinadas em lei.

ix. Considerando que segundo o CTN compete à autoridade administrativa, investida legalmente da atribuição de fiscalização e arrecadação tributária, verificar a ocorrência do ‘evento-fato’, demonstrar a sua adequação à correspondente hipótese de incidência tributária descrita na lei, calcular o montante do tributo devido e, por conseguinte, identificar o responsável pelo pagamento (contribuinte ou responsável) e, caso seja constatada e comprovada a ocorrência de ‘fato-infração tributária’, deverá, também, apurar a responsabilidade, aplicando-lhe a sanção correspondente. Essa autoridade, antes de imputar a responsabilidade por infração, deverá averiguar se, no liame fático apurado, estão presentes as circunstâncias que ensejam a responsabilidade pessoal do agente previstas no art. 137 do CTN.

x. Em um mesmo liame tributário (auditoria fiscal) poderá implicar incidência



de diversas normas gerais e abstratas que ensejará a introdução de diversas normas individuais e concretas no sistema.

**xi.** Um único suporte, físico ou virtual, (Auto de infração – Notificação Fiscal) produzido pelo fisco, poderá trazer, e por regra traz, diversas normas individuais e concretas, que inobstante juntas, são de naturezas distintas; devendo, portanto, serem vistas separadamente.

**xii.** Constatada pelo Fisco a ocorrência de infração tributária deverá ser produzida e introduzida no sistema a norma individual e concreta correspondente que traga em seu antecedente, a perfeita comprovação descritiva do “fato-infração”, e, em seu conseqüente, todos os dados necessários para instalação da relação jurídica sancionatória, e, para tal, é imprescindível a correta identificação do sujeito passivo da relação jurídica pretendida nos exatos contornos estabelecidos pela lei.

**xiii.** A imputação da responsabilidade ao agente, no caso de prática de infração tributária intencional albergada no art. 137 do CTN, poderá se dar em qualquer fase do procedimento administrativo fiscal, ou seja, desde o auto de infração até a decisão final na esfera administrativa, desde que seja garantido ao agente o contraditório e a ampla defesa, com todos os recursos a ela inerentes.

**xiv.** As regras sobre os procedimentos a serem adotados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária, introduzidas no sistema normativo federal pela Portaria da RFB nº 2.284/10, em que pese tardias e mal estruturadas, são bem vindas ao sistema, pois buscam garantir a todos (Fazenda Pública e contribuintes) o contraditório e a ampla defesa; entretanto, é lamentável e imperdoável este instrumento normativo não ter, expressa e adequadamente, se referido à imputação da responsabilidade pessoal do agente disposta no ‘quase-esquecido’ art. 137 do CTN.

## 5 REFERÊNCIAS

CARRAZA. Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo. Malheiros, 1994.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito tributário. Linguagem e método**. 2. Ed. São Paulo: Noeses. 2008.

COSTA JÚNIOR. Paulo José. DENARI. Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva. 1996.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad. 1996.

DICIONÁRIO MICHAELIS DA LINGUA PORTUGUESA. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues>. Acesso: 23/09/2011.

FERRAGUT. Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009.

VILA NOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Saraiva, 1999.

WIKIPÉDIA. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Conduta>. Acesso em: 25/09/2011.

# Capítulo 3

I Concurso de Monografias do SINDIFISCO - 2013

Terceiro lugar

**DÍVIDA ATIVA: QUESTÕES CONTROVERTIDAS E UM PANORAMA  
DAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO**

**Márcia Maria Alves de Arruda Bortolanza**

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	74
1 A Constituição da Dívida Ativa Tributária Estadual.....	75
1.1 Os Tributos de Competência dos Estados.....	75
1.2 O Crédito Tributário.....	76
1.2.1 Lançamento dos Tributos Estaduais.....	77
1.3 A inscrição em Dívida Ativa.....	78
1.4 Decadência e Prescrição.....	80
1.4.1 A prescrição e as causas de sua interrupção e suspensão.....	82
2 As Questões Controvertidas sobre Dívida Ativa.....	85
2.1 A atualização monetária do saldo da Dívida Ativa.....	85
2.2 O protesto da Certidão da Dívida Ativa.....	86
2.3 Provisão para Perdas da Dívida Ativa.....	90
2.4 A cobrança terceirizada da Dívida Ativa.....	91
3 A Dívida Ativa das Unidades da Federação.....	92
3.1 Insignificância da Dívida Ativa em cobrança.....	93
3.2 Estoque da Dívida Ativa Estadual.....	96
3.2.1 A Dívida Ativa “podre”.....	100
4 CONCLUSÃO.....	101
5 REFERÊNCIAS.....	102

ANEXO I – Dados relativos à Dívida Ativa dos Estados e do DF – 2010 e 2011.....	103
---------------------------------------------------------------------------------	-----

### LISTA DE ILUSTRAÇÕES

#### TABELAS

2.1 – AGU: Protesto de CDAs nos anos de 2011 e 2012.....	89
3.1 – Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro: Relação entre valor arrecadado e despesas totais em milhares de reais, 2001 a 2005.....	94
3.2 – Procuradoria Geral do Estado de São Paulo: Relação entre valor arrecadado e despesas totais em milhares de reais, 2001 a 2005.....	94
3.3 – Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul: Relação entre valor arrecadado e despesas totais em milhares de reais, 2001 a 2005.....	95
3.4 – Levantamento do Estoque da Dívida Ativa Estadual (DAE), em milhões de reais, por UF, entre 2002 e 2004.....	97

#### QUADROS

3.1 – Relação entre Produto Interno Bruto de 2002 e Dívida Ativa Estadual de 2004, por Unidade da Federação.2004.....	98
3.2 – Relação Dívida Ativa x Provisão para Perdas – Estado de SC – Ano 2011.....	99
3.3 – Dívida Ativa: Estoque x Cobrança – Estado de SC – 2007-2011.....	100

## INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, conhecida como “Constituição Cidadã” pela grande quantidade de direitos e garantias sociais nela previstos, tornou patente a necessidade do Estado de captar recursos para fazer frente às demandas da nossa sociedade.

Notadamente, a cobrança de tributos representa a principal fonte das receitas públicas, de modo que a efetivação dessas garantias depende fundamentalmente da eficiência dos instrumentos de arrecadação fiscal.

Nesse contexto, o estoque de Dívida Ativa, especialmente a de natureza tributária, pode funcionar como um parâmetro para aferir o desempenho do Estado no exercício de sua atividade arrecadatória.

A relevância do tema e, sobretudo, o contato com aspectos da Gestão Fiscal de municípios no decorrer dos anos de atuação na fiscalização financeira de órgãos públicos motivaram a elaboração deste trabalho, que tem por objetivo abordar as questões controvertidas sobre Dívida Ativa e traçar um panorama da matéria nas unidades da federação (UFs).

Dessa forma, o presente estudo, realizado a partir da pesquisa descritiva, bibliográfica e documental, foi dividido para fins didáticos em três capítulos: 1 - A Constituição da Dívida Ativa Tributária Estadual, 2 - As Questões Controvertidas sobre Dívida Ativa e 3 - A Dívida Ativa das Unidades da Federação.

Preliminarmente, são apresentados os principais conceitos relacionados ao assunto, entre eles: crédito tributário, lançamento, prescrição e decadência – demonstrando como é constituída a Dívida Ativa Tributária estadual.

Oportunamente, alguns aspectos controvertidos da matéria são identificados e abordados, confrontando os dispositivos legais com entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, inclusive com posicionamentos dos Tribunais de Contas Estaduais.

Em seguida, a partir de levantamentos realizados e disponibilizados por órgãos oficiais de finanças públicas, são apresentados dados relativos aos Estados e ao Distrito Federal, visando traçar um panorama da situação da Dívida Ativa nas unidades da federação, destacando, sempre que possível, as informações referentes ao Estado de Santa Catarina.

# 1 A Constituição da Dívida Ativa Tributária Estadual

## 1.1 Os Tributos de Competência dos Estados

Consoante definição da Lei n. 5.172/66 (Código Tributário Nacional):

Art. 3º. 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.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 5º, estabelece três espécies de tributo, quais sejam: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Todavia, com o advento da Constituição Federal de 1988, grande parte da Doutrina passou a defender a existência de cinco espécies de tributos: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições, surgindo, então, a teoria pentapartida (pentapartite ou quinquipartida).

Mister destacar que, no tocante ao número de espécies tributárias existentes em nosso ordenamento jurídico, além das teorias já mencionadas, houve e ainda há outras teorias como a “dicotômica”, também conhecida como teoria clássica, dualista ou bipartite (bipartida), a quadripartida e a hexapartida.

Contudo, pelo fato do nosso trabalho se ater aos tributos de competência estadual, tomaremos por base a teoria pentapartida.

No que tange à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, a Constituição Federal define:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos;

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III – propriedade de veículos automotores.

E ainda, o § 1º do art. 149 da Carta Magna prevê a instituição de contribuições sociais para o custeio do Sistema de Previdência e Assistência Social dos servidores estaduais.

Oportuno ressaltar que os impostos relacionados no art. 155 da Constituição Federal estão enquadrados na chamada competência privativa dos Estados e do Distrito

Federal, assim definida como “a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político”<sup>1</sup>.

Por outro lado, a competência tributária comum, que na esfera estadual compreende os tributos relacionados nos incisos II e III do art. 145 e no § 1º do art. 149, da Constituição Federal, é assim conceituada por Rosa Júnior (2006, p. 208):

(...) é a atribuição pela Constituição, de forma indistinta, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, para impor os mesmos tributos, dependendo, no entanto, seu exercício do atendimento de determinados pressupostos legais<sup>2</sup>.

## 1.2 O Crédito Tributário

O art. 139 do CTN dispõe que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

Tal explanação necessariamente nos remete ao art. 113 do CTN:

A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Rosa Júnior (2006, p. 401) conceitua obrigação tributária como “o vínculo jurídico pelo qual o Estado, com base exclusivamente na legislação tributária, pode exigir do sujeito passivo uma prestação tributária positiva ou negativa”.<sup>3</sup>

Sabbag (2009, p. 613) sistematiza a relação jurídico-tributária por meio do que chama de “Linha do Tempo”, que consiste na representação gráfica de todos os episódios norteadores do evento tributacional:

HI → FG → OT → CT<sup>4</sup>, onde:

HI = hipótese de incidência

FG = fato gerador

OT = obrigação tributária

Referido autor (2005, p. 213) define crédito tributário como:

---

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 95.

<sup>2</sup> ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário. 19. edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.208.

<sup>3</sup> Ibidem, p.401.

<sup>4</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 613.



(...) o momento de exigibilidade da relação jurídico-tributária. Seu nascimento ocorre com o lançamento tributário (Art. 142 do CTN), o que nos permite definir o crédito tributário como uma obrigação tributária lançada ou obrigação tributária em estado ativo<sup>5</sup>.

### 1.2.1 Lançamento dos Tributos Estaduais

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, assim define a atividade do lançamento:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o **procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador** da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.** (g.n.)

De acordo com o próprio CTN, existem três modalidades de lançamento: de ofício (art. 149), por declaração (art. 147) e por homologação (art. 150).

Consoante esclarece Sabbag (2005, p. 215), “(...) a espécie de lançamento é determinada conforme o **auxílio** do contribuinte no ato de lançar.”<sup>6</sup>

De maneira sucinta, as modalidades de lançamento podem ser definidas da seguinte forma:

- lançamento direto ou de ofício: “aquele em que o Fisco, dispondo de dados suficientes para efetuar a cobrança, realiza-o, dispensando o auxílio do contribuinte”<sup>7</sup>.

Dentre os tributos estaduais, temos o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) como exemplo de lançamento direto ou de ofício.

Contudo, Sabbag (2009, p. 710) adverte que este imposto já foi considerado pela 1ª Turma do STJ como imposto lançado por homologação, apresentando-nos o que chamou de “controvertido julgado”:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPVA. LANÇAMENTO. SUPOSTO PAGAMENTO ANTECIPADO. O IPVA é tributo cujo lançamento se faz por homologação: o contribuinte recolhe o tributo, sem prévio exame do Fisco. Tal recolhimento opera a extinção condicional do crédito tributário. A extinção definitiva somente acontece após a homologação do pagamento. (RMS 12.384/RJ, 1ª T., rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 04-06-2002)<sup>8</sup>

- lançamento por declaração: definido com perfeição no art. 147 do CTN:

O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

<sup>5</sup> \_\_\_\_\_. Elementos do Direito: Direito Tributário. São Paulo: Premier Máxima, 2005, p. 213

<sup>6</sup> Ibidem, p. 215.

<sup>7</sup> Idem.

<sup>8</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 710.

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) é um exemplo de lançamento efetuado “por declaração” (também conhecido como lançamento misto), senão vejamos:

O Imposto de Transmissão “Causa Mortis” não é exigível antes da homologação do cálculo. (Súmula 114 do STF)

EMENTA: TRIBUTÁRIO – ITCMD – LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO – NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO RELATIVO A PARTE DOS BENS DA HERANÇA – DECISÃO SOBRE A PARTILHA – FALTA DE INTIMAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA – DECADÊNCIA OU PRESCRIÇÃO INOCORRENTES – RECURSO NÃO PROVIDO. (AC 4170629/PR, 3ª Câmara Cível, rel. Espedito Reis do Amaral, j. 10-06-2008).

- lançamento por homologação ou autolançamento:

É aquele em que o contribuinte auxilia ostensivamente a Fazenda Pública na atividade do lançamento, cabendo ao Fisco, no entanto, realizá-lo de modo privativo, homologando-o, isto é, conferindo sua exatidão.

(...) há uma antecipação de pagamento, permitindo-se ao Fisco homologá-lo em um prazo decadencial de cinco anos, contados a partir do fato gerador.<sup>9</sup>

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um exemplo de tributo cuja constituição do crédito se dá por meio do lançamento por homologação.

Importante ressaltar que todos os tributos, em regra, sujeitam-se ao lançamento direto ou de ofício caso não haja o pagamento.

### 1.3 A inscrição em Dívida Ativa

Encontramos na Doutrina diversos conceitos sobre Dívida Ativa, muitos autores fazem menção ao art. 201 do Código Tributário Nacional que define Dívida Ativa Tributária como “(...) a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”.

Harada (2006, p. 543) esclarece que dívida ativa é o oposto de dívida pública. Enquanto esta é o débito do poder público para com terceiros, aquela é o crédito do Estado a ser cobrado executivamente<sup>10</sup>.

É Dívida Ativa tributária a que resulta de impostos, taxas, contribuições de melhoria e paraíscais, assim como das penalidades pecuniárias delas derivadas, desde que regularmente inscrita na forma do art. 202 e esgotado o prazo para pagamento nas repartições ou agentes destas, como os Bancos<sup>11</sup>. (BALEEIRO, 2001)

<sup>9</sup> \_\_\_\_\_. Elementos do Direito: Direito Tributário. São Paulo: Premier Máxima, 2005. p. 215/216.

<sup>10</sup> HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 543.

<sup>11</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 1007.

Para Baleeiro (2001, p. 1008), “dívida ativa tributária é uma espécie do gênero dívida ativa”<sup>12</sup>.

A Lei de Execução Fiscal, n. 6.830/80, em seu art. 2º, conceitua a dívida ativa como “aquela definida como tributária ou não tributária na Lei n. 4.320, de 17-3-1964 (...)”

Houve um equívoco cometido pelo legislador ao fazer referência à mencionada lei no que toca à definição de dívida ativa tributária porque a remissão devia ter sido feita ao CTN (art. 201). Ocorre que antes do advento do CTN a Lei n. 4.320/64, que fixa normas gerais de direito financeiro, continha disposições sobre a matéria tributária, que, no entanto, não mais prevalecem desde o surgimento do CTN. Todavia, continua a vigorar o art. 39 da Lei n. 4.320/64 na parte em que se refere à dívida ativa não-tributária<sup>13</sup>. (ROSA JÚNIOR, 2006)

*O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional*, em sua Parte III, que trata de Procedimentos Contábeis Específicos, traz a seguinte definição:

A Dívida Ativa, regulamentada a partir da legislação pertinente, abrange os créditos a favor da Fazenda Pública, cuja certeza e liquidez foram apuradas, por não terem sido efetivamente recebidos nas datas aprazadas. É, portanto, uma fonte potencial de fluxos de caixa, com impacto positivo pela recuperação de valores, espelhando créditos a receber, sendo contabilmente alocada no Ativo.<sup>14</sup>

Rosa Júnior (2006, p. 589) ressalta que a inscrição do crédito tributário é pressuposto da dívida ativa tributária. Esclarece que a inscrição não se confunde com o lançamento, embora sejam atos conexos e consequentes, pois a inscrição é o espelho do lançamento. E ainda, a inscrição não integra o procedimento de lançamento, mas é ato inicial do procedimento executório porque dela resulta o título que vai embasar a execução fiscal.<sup>15</sup>

Harada (2006, p. 544) complementa que “essa inscrição constitui-se no ato de controle administrativo da legalidade, conferindo ao crédito tributário a presunção de liquidez e certeza, que lhe atribui força executiva, bem como o efeito de prova pré-constituída, conforme dispõe o art. 204.”<sup>16</sup>

Todavia, o parágrafo único do referido artigo esclarece que tal presunção é relativa, vez que pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro que a aproveite.

O art. 202 do CTN enumera os requisitos que deve conter o termo de inscrição da dívida ativa, ou seja, a Certidão de Dívida Ativa (CDA), quais sejam:

---

<sup>12</sup> Ibidem. p. 1008.

<sup>13</sup> ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário. 19. edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.589.

<sup>14</sup> Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 5. edição. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2012. Anual. p. 112.

<sup>15</sup> ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário. 19. edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.589.

<sup>16</sup> HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 544.

- I – o nome do devedor e, sendo o caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
  - II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
  - III – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;
  - IV – a data em que foi inscrita;
  - V – sendo o caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.
- Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha de inscrição.

## 1.4 Decadência e Prescrição

Conforme vimos anteriormente, o conceito de Dívida Ativa Tributária está intimamente relacionado ao de crédito tributário.

Disso podemos depreender que tudo o que interfere na constituição ou cobrança desse crédito, de certa forma, também influencia a Dívida Ativa relativa a tal direito.

Dentre os diversos aspectos atinentes ao crédito tributário, não podemos nos furtar de abordar, ainda que de maneira concisa, as modalidades de extinção do crédito tributário enumeradas no inciso V do artigo 156 do CTN: a prescrição e a decadência.

Sabbag (2009, p. 719) ao tecer considerações iniciais sobre a decadência esclarece que:

O desenvolvimento das relações jurídicas não se põe imune aos efeitos inexoráveis do tempo. O pensamento jurídico concebe, assim, institutos que, vinculados a um certo intervalo temporal, criam, modificam ou extinguem direitos para os sujeitos do negócio jurídico, em nome de um elemento axiológico de maior relevo, qual seja, a segurança jurídica. Nesse contexto, desponta o instituto da decadência.<sup>17</sup>

De maneira semelhante, a prescrição é causa de extinção do crédito tributário após o decurso de certo lapso temporal. Aliás, nesse sentido, o Amaro (2001, p. 382) explica que “A decadência e a prescrição têm em comum a circunstância de ambas operarem à vista da conjugação de dois fatores: o decurso do tempo e a inércia do titular do direito.”<sup>18</sup>

Embora haja aspectos comuns a esses institutos, ambos não se confundem.

Harada (2006, p. 515) define decadência “(...) como sendo o perecimento do direito por não ter sido exercitado dentro de determinado prazo. É um prazo de vida do direito.” Enquanto prescrição “(...) é a perda do direito à ação pelo decurso de tempo. É um prazo para o exercício do direito.”<sup>19</sup>

Sabbag (2005, p. 263), de maneira bastante sucinta, define decadência como a perda do direito de efetuar o lançamento e prescrição como a perda do direito de executar a cobrança do tributo.

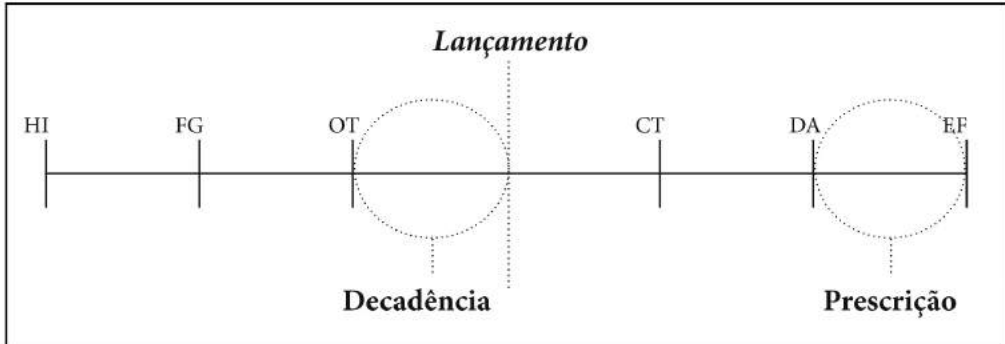
---

<sup>17</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 719.

<sup>18</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 382.

<sup>19</sup> HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 515

Ou seja, tais institutos estão localizados em pontos distintos da representação gráfica que o autor chama de “Linha do Tempo”<sup>20</sup>:



Onde:

HI = hipótese de incidência

FG = fato gerador

OT = obrigação tributária

CT = crédito tributário

DA = dívida ativa

EF = execução fiscal

Os artigos 173 e 174 do CTN tratam, respectivamente, de decadência e prescrição:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito Tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Conforme observa Sabbag (2009, p. 723), o art. 173, inciso I, do CTN “é considerado a regra geral de decadência.” Tal dispositivo alcança os tributos cujos lançamentos são: direto ou de ofício (IPVA); por declaração ou misto (ITCMD); por homologação (sem antecipação de pagamento).<sup>21</sup>

Contudo, o art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN trata de prazo específico de decadência aplicado aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (ICMS):

Art. 150 (...)

§ 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob

<sup>20</sup> SABBAG, Eduardo. Elementos do Direito: Direito Tributário. São Paulo: Premier Máxima, 2005. p. 263.

<sup>21</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 723.

condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Sobre o prazo de decadência para os tributos cujo lançamento é feito por homologação, o supramencionado autor esclarece:

(...) na trilha do STJ, diz-se que, para os lançamentos por homologação, será utilizado o art. 150, § 4º, CTN, nos casos típicos de antecipação de pagamento, e o art. 173, I, CTN, nos casos de ausência de antecipação, ressaltando que se defende, nesse último caso – hoje, com menor força – a aplicação cumulativa dos artigos. Observe a jurisprudência que sintetiza o pensamento:

EMENTA: 1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). 2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. 3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. 4. Recurso especial provido (REsp 279.473/SP-2002, 2ª T., rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 22-09-2004; ver, nesse sentido: REsp 172.997/SP-1999).<sup>22</sup>

#### 1.4.1 A prescrição e as causas de sua interrupção e suspensão

Conforme comentado anteriormente, a contagem do prazo de prescrição se inicia a partir da constituição definitiva do crédito tributário, que Sabbag (2009, p. 744), resumidamente, informa que se dá: a) na data da notificação do lançamento, caso não se verifique a protocolização de impugnação administrativa; b) na data da notificação da decisão administrativa final, mantendo total ou parcialmente o tributo exigido.<sup>23</sup>

Entretanto, a leitura do parágrafo único e dos incisos I ao IV do artigo 174 do CTN nos fornece importantes informações acerca da fluência do prazo de prescrição, apresentando situações em que será interrompida sua contagem –zerada e reiniciada, quais sejam:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal: a partir da LC n. 118, de 09/06/2005, este passou a ser considerado como ato interruptivo da prescrição, e não mais a própria “citação pessoal do devedor”;

II – pelo protesto judicial: este procedimento encontra-se previsto nos artigos 867 a 873 do Código de Processo Civil e, conforme pondera Sabbag (2009, p. 752): “À luz do crédito tributário, o protesto judicial somente se justifica na hipótese de a Fazenda estar impossibilitada de ajuizar a execução fiscal, diante da iminência do término do prazo prescricional”<sup>24</sup>;

---

<sup>22</sup> Idem.

<sup>23</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 744.

<sup>24</sup> Ibidem. p. 752.

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor: interpelações, notificações, intimações judiciais e, até mesmo, o protesto judicial, já citado no inciso II;

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor: carta, petição ou declaração escrita do devedor, requerimento reconhecendo o débito, pedido de compensação, pedido de parcelamento do débito, entre outros.

Outrossim, o inciso III do artigo 125 do CTN dispõe que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais, como efeito da solidariedade.

Nesse diapasão, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entende que interrompida a prescrição para a pessoa jurídica, serão estendidos seus efeitos aos responsáveis tributários (sócios-gerentes), conforme exarado nos autos do REsp 633480/MG, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 29-06-2004.

Em relação à prescrição, o STJ entende, ainda, que a consulta administrativa não caracteriza causa de interrupção do prazo:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. CONSULTA. A consulta não é modo de interrupção da prescrição (CC, art. 172). Embargos de declaração rejeitados (EDcl no REsp 87.840/BA, 2ª T., rel. Min. Ari Pargendler, j. 08-06-1998).

Vejam, agora, as causas de suspensão do prazo de prescrição que, diferentemente do que ocorre na interrupção, não têm o condão de zerar sua contagem, apenas suspendem e, quando cessadas, sua fluência é continuada.

O parágrafo único do artigo 155 do CTN nos revela uma das causas de suspensão da prescrição: “(...) o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito”.

Por oportuno, ressaltamos que as causas de anulação de moratória previstas no dispositivo legal retro mencionado são extensíveis aos institutos da isenção (art. 179, § 2º, CTN), da anistia (art. 182, parágrafo único, CTN) e da remissão (art. 172, parágrafo único, CTN).

Sabbag (2009, p. 754) apresenta como outro exemplo de suspensão de prescrição o artigo 2º, § 3º, da Lei n. 6.830, de 22/09/1980 (Lei de Execução Fiscal - LEF):

§ 3º. A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.<sup>25</sup>

Temos, ainda, o disposto no artigo 6º da Lei n. 11.101, de 09/02/2005 (Lei de Falências):

---

<sup>25</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 754.



Art. 6º. A decretação da falência ou o deferimento do processamento da recuperação judicial suspende o curso da prescrição e de todas as ações e execuções em face do devedor, inclusive aquelas dos credores particulares do sócio solidário.

No tocante à recuperação judicial, o § 4º do supramencionado artigo prevê que:

§ 4º. “(...) a suspensão de que trata o caput deste artigo em hipótese alguma excederá o prazo improrrogável de 180 (cento e oitenta) dias, contados do deferimento do processamento da recuperação, restabelecendo-se, após o decurso do prazo, o direito dos credores de iniciar ou continuar suas ações e execuções, independentemente de intimação judicial”.

O artigo 40 da LEF, assim dispõe em seus §§ 2º e 3º:

§ 2º. Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º. Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

A possibilidade de cobrança por tempo indefinido suscitada pelos referidos parágrafos criaria um cenário de insegurança jurídica, o que levou a doutrina a alegar a inconstitucionalidade do art. 40, § 3º, da LEF.

Quanto ao posicionamento jurisprudencial, Sabbag (2009, p. 756) assevera que “(...) no STF e no STJ, sempre tendeu a acolher a tese da prescrição intercorrente nos casos de arquivamento superior ao período quinquenal, sem que a Fazenda diligenciasse para prosseguir com a Execução.”<sup>26</sup>

Com o advento da Lei n. 11.051, de 29/12/2004, cujo artigo 6º acrescentou o § 4º ao artigo 40 da LEF e da Lei n. 11.280, de 16/02/2006, que em seu artigo 3º alterou o § 5º do artigo 219 do Código de Processo Civil, passou a ser possível demarcar uma data limítrofe para a suspensão das execuções fiscais, uma vez que permitiram ao juiz das execuções pronunciar-se de ofício sobre a prescrição – a chamada prescrição intercorrente – o que antes lhe era defeso.

Vejamos, então, o que diz o § 4º do artigo 40 da LEF (introduzido pela Lei n. 11.051/2004):

§ 4º. Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

Sobre este assunto, Harada (2007) pondera que, ao contrário do que parece, esta inovação jurídica não seria tão favorável ao devedor, já que o prazo prescricional poderá correr por até 16 (dezesseis) anos:

---

<sup>26</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 756.

Aparentemente a norma favoreceria o devedor. Porém, seu estudo mais acurado revela confusão entre suspensão da prescrição de que cuida o art. 40 e que pela jurisprudência do STF não seria aplicável, com a interrupção da prescrição a partir do despacho que ordenar o arquivamento dos autos.

(...)

Na prática, esse § 4º, tolerado pela Súmula 314 do STJ poderá convolar a prescrição quinquenal em prazo prescricional de até 16 anos.

Senão vejamos: com o despacho citatório interrompe-se a prescrição em vias de consumação (5 anos); pouco antes de consumir a prescrição intercorrente o juiz decreta a suspensão do processo porque os bens não foram localizados, com que fica suspenso o prazo de prescrição intercorrente (art. 40); até aqui são quase 9 anos; decorrido mais um ano, ou seja, no décimo ano o juiz determina o arquivamento dos autos (§ 2º); decorridos mais 5 anos a contar do arquivamento o juiz poderá decretar de ofício a prescrição intercorrente, ou seja, no 16º ano a contar da constituição definitiva do crédito tributário, marco inicial da fluência do prazo prescricional para sua cobrança coativa.<sup>27</sup>

Dessa forma, podemos observar que mesmo após a alteração procedida na LEF pela Lei n. 11.051/2004, a matéria continua gerando controvérsias. Aliás, questões igualmente controvertidas são abordadas no próximo capítulo deste trabalho.

## 2 As Questões Controvertidas sobre Dívida Ativa

### 2.1 A atualização monetária do saldo da Dívida Ativa

A Lei Federal n. 6.830/80, conhecida como Lei de Execuções Fiscais (LEF) estabelece:

Art. 2º (...)

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato. (g.n.)

O *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Secretaria do Tesouro Nacional* explica:

**Os créditos inscritos em Dívida Ativa são objeto de atualização monetária**, juros e multas, previstos em contratos ou em normativos legais, que são incorporados ao valor original inscrito. **A atualização monetária deve ser lançada no mínimo mensalmente**, de acordo com índice ou forma de cálculo pactuada ou legalmente incidente.<sup>28</sup> (g.n.)

Aliás, conforme Ementa da decisão proferida na Apelação Cível n. 425621 – Reg. n.

---

<sup>27</sup> HARADA, Kiyoshi. Prescrição tributária. Interrupção e suspensão. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1475, 16 jul. 2007. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/10147>.

<sup>28</sup> Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 5. edição. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2012. Anual. p. 133.

98.03.050543-2 pela 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, “a multa moratória fica sujeita à correção monetária, que apenas recompõe o valor real da dívida. Súmula 45 do extinto TFR.”<sup>29</sup>

Sabbag (2005, p. 253), ao comentar os efeitos da consulta tributária, esclarece que “quem faz a consulta pratica conduta comissiva (= boa-fé), respondendo, apenas, pelo tributo + **correção monetária.**”<sup>30</sup> (g.n.)

Embora haja certa convergência entre a legislação tributária, a Doutrina e a Jurisprudência no tocante à atualização monetária, que no caso do saldo da Dívida Ativa encontra-se expressamente prevista em lei, há divergentes posicionamentos quanto à periodicidade de seu lançamento.

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCESP), em sua página eletrônica, ao responder o questionamento sobre quando e como proceder à atualização da Dívida Ativa, adotou posicionamento divergente daquele consignado no *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público* da STN: “(...) entendemos que tanto o montante da Dívida Fundada como da **Dívida Ativa deverão ser atualizados, no mínimo, anualmente**, por meio do respectivo lançamento contábil (...)”<sup>31</sup> (g.n.)

## 2.2 O protesto da Certidão da Dívida Ativa

O art. 204 do CTN estabelece que “a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.”

Por sua vez, o art. 1º da Lei Federal n. 9.492/97 define protesto como “o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.”

A leitura desses dispositivos sugere uma incompatibilidade entre ambos ou, no mínimo, que o protesto de Certidão de Dívida Ativa é um procedimento desnecessário.

Contudo, conforme comentário do advogado Arthur Salibe (2009) em artigo publicado no *Jornal Valor Econômico*:

Nos últimos dias, a mídia vem noticiando a intenção da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), seguida por algumas procuradorias estaduais e municipais, de implementar o protesto das certidões de dívida ativa (CDAs) no âmbito de suas respectivas competências.<sup>32</sup>

Aliás, no âmbito da União, a Portaria PGFN n. 321, de 06 de abril de 2006 (DOU de 07.04.2006) já autorizava a adoção de tal procedimento:

O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso das atribuições que lhe confere o art. 49, inciso XXI, alínea “a”, do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fa-

<sup>29</sup> AC n. 425621 – Reg. n. 98.03.050543-2, TRF 3ª Região, 4ª Turma, Rel. Des. Federal Therezinha Cazerta, j. 27.09.00, DJU 01.12.00.

<sup>30</sup> SABBAG, Eduardo. *Elementos do Direito: Direito Tributário*. São Paulo: Premier Máxima, 2005. p. 253.

<sup>31</sup> <http://audep.tce.sp.gov.br/faq/?View=entry&EntryID=287>

<sup>32</sup> SALIBE, Arthur. O protesto da dívida ativa como alternativa às execuções fiscais. *Valor Econômico*, 27 fev. 2009.

zenda Nacional, e tendo em vista o disposto no art. 1º da Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, e no art. 585, inciso VI, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, resolve:

Art. 1º. As Certidões de Dívida Ativa da União, especialmente aquelas cujos valores não ultrapassem o limite estabelecido pela Portaria MF nº 49, de 1º de abril de 2004, poderão ser levadas a protesto, antes do ajuizamento da ação de execução fiscal.

Parágrafo único. A Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União expedirá as orientações concernentes ao disposto no caput deste artigo.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO

O professor Hugo de Brito Machado, em artigo intitulado “Protesto de Certidão de Dívida Ativa”, publicado em seu “site” em 03.05.2006, posicionou-se da seguinte forma:

(...) o protesto de Certidão de Dívida Ativa consubstancia um evidente abuso porque absolutamente desnecessário para a propositura da execução fiscal (...)

O protesto de CDA, portanto, constitui apenas uma forma arbitrária de causar constrangimento indevido ao contribuinte, na esperança de que este, para evitá-lo, faça o pagamento sem nada questionar, sem exercitar o seu direito de defesa contra cobranças indevidas<sup>33</sup>.

Referido autor publicou novo artigo com o título “Contribuinte no Serasa” (23.08.2007) noticiando que a Procuradoria da Fazenda Nacional decidiu incluir no SERASA os nomes dos contribuintes considerados em débito. Acrescentou que a PFN “(...) sustenta que está a tanto autorizada pelo art. 198 do Código Tributário Nacional”<sup>34</sup>

Em relação a tal decisão, asseverou que:

Esse dispositivo estabelece o denominado sigilo fiscal mas, com a redação que lhe deu a Lei Complementar nº 104, de 2001, exclui do sigilo os débitos inscritos em Dívida Ativa. Considerada em sua expressão simplesmente literal a lei realmente já não proíbe a divulgação dos nomes daqueles que devem à Fazenda Pública.

(...) SERASA é um serviço de informações cadastrais, que existe para ajudar as pessoas, em especial as empresas, nas decisões a respeito da concessão de crédito (...) Quando uma pessoa, física ou jurídica, tem o seu nome inscrito no SERASA, isto é uma advertência no sentido de que tal pessoa não merece crédito. Ocorre que as relações tributárias não resultam da concessão de crédito ao contribuinte.

(...) Não é justo, portanto, inscrever no SERASA, que é um cadastro de devedores inadimplentes destinado a proteger o crédito, o nome de alguém que não se fez devedor porque tenha merecido crédito. Nem é adequado, porque, contrariando a finalidade do SERASA, cria oportunidades para equívocos que podem ser prejudiciais às próprias empresas que utilizam informações desse cadastro quando decidem sobre a concessão de crédito a alguém. Podem deixar de fazer negócios com devedores de tributos que na verdade merecem todo o crédito do mundo. É mais um abuso de Direito do fisco.

O STJ também se manifestou desfavorável ao protesto de Certidão de Dívida Ativa, como se nota na Ementa do julgamento do REsp n. 287.824/MG, em 20 de outubro de 2005:

<sup>33</sup> www.hugomachado.adv.br

<sup>34</sup> Idem.

EMENTA: TRIBUTÁRIO E COMERCIAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROTESTO PRÉVIO. DESNECESSIDADE. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ. ART. 204 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. FAZENDA PÚBLICA. AUSÊNCIA DE LEGITIMAÇÃO PARA REQUERER A FALÊNCIA DO COMERCIANTE CONTRIBUINTE. MEIO PRÓPRIO PARA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS. IMPOSSIBILIDADE DE SUBMISSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO AO REGIME DE CURSO UNIVERSAL PRÓPRIO DA FALÊNCIA. ARTS. 186 E 187 DO CTN.

Sobre o assunto, a Consultoria Técnica do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCERS) expediu a Informação n. 020/2007 (Proc. n. 5.685-02.00/07-0) quando instada a se manifestar sobre o objeto da Concorrência Pública n. 04/2007 (Edital de Licitação n. 24/2007) lançada pela Prefeitura Municipal de Rio Pardo, que entre outros serviços previa:

c) Posterior protesto **da Certidão de Dívida Ativa do Município**, para contribuintes que permanecerem inadimplentes, com a conseqüente restrição do crédito comercial e bancário pelo SERASA. (g.n.)

A Consultoria Técnica da E. Corte de Contas, ao defender sua posição desfavorável ao procedimento argumenta:

(...)

Em nosso ordenamento jurídico nacional, o protesto de títulos é regrado pela Lei Federal nº 9.492/1997, cujo art. 1º assim regra:

“Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.”

(...)

Em sendo assim, qual a utilidade ou necessidade de ser efetuado protesto, ou seja, para que provar aquilo que é líquido e certo em termos de dívida para com o Poder Público? E onde estaria presente a possibilidade legal de protestar a Certidão de Dívida Ativa – CDA?

(...)

**“Dessa forma, considerando-se que a CDA já prova o inadimplemento e o descumprimento de obrigação documental; e que a finalidade legal do protesto é exatamente a mesma, resta evidente a ausência de interesse jurídico da Administração Fazendária em levar a CDA a protesto.**

“Mais do que isso, caso a Administração Fazendária leve a protesto a CDA, o fará notoriamente com a finalidade de receber o crédito descrito no documento, **desviando, portanto, a finalidade do instituto.**

(...)

Todavia, a despeito das diversas manifestações doutrinárias e até jurisprudenciais contrárias a este procedimento, recentemente foi publicada a Lei n. 12.767, de 28 de dezembro de 2012, que incluiu as certidões de dívida ativa (CDAs) da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas no rol de títulos sujeitos a protesto.

Com a finalidade de regulamentar o parágrafo único do art. 1º da Lei n. 9.492, de

10/09/1997, introduzido pela recente norma, a Advocacia Geral da União (AGU) publicou a Portaria n. 17, de 11 de janeiro de 2013, por meio da qual disciplina a utilização do protesto extrajudicial por falta de pagamento de Certidões de Dívida Ativa das autarquias e fundações públicas federais, estabelecendo, entre outros: que tal procedimento poderá ser adotado em relação às dívidas de até R\$ 50 mil, após 180 dias da intimação do devedor e que o protesto só será cancelado após o pagamento ou parcelamento do débito, bem como das custas e emolumentos cartorários.

Na prática, a alteração trazida pela Lei n. 12.767 teve como principal objetivo legalizar esse procedimento de cobrança do qual a União vinha se utilizando há algum tempo, mas que gerou questionamentos judiciais por falta de base legal.

A Advocacia Geral da União (AGU), em sua página na internet, apresenta os seguintes dados relativos ao protesto extrajudicial de CDAs nos anos de 2011 e 2012.

Tabela 2.1 – AGU: Protesto de CDAs nos anos de 2011 e 2012<sup>35</sup>

<b>Quantidades</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>Varição</b>
CDAs enviadas p/ protesto	3.616	7.170	98,28%
CDAs protestadas	2.442	5.026	105,81%
CDAs pagas	1.071	2.245	109,62%
% de recuperação (pagas/enviadas para protesto)	29%	31%	6,9%
<b>Valores (R\$)</b>			
CDAs enviadas p/ protesto	9.513.986,39	17.938.588,37	88,55%
CDAs protestadas	5.929.790,88	8.408.892,90	41,81%
CDAs pagas	3.195.734,30	9.485.714,92	196,82%
% de recuperação (pagas/enviadas para protesto)	33%	52%	57,6%

Fonte: Site [www.agu.gov.br](http://www.agu.gov.br)

Na comparação com os índices apresentados pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) no estudo sobre custo unitário do processo de execução fiscal, o qual constatou que um processo de execução fiscal dura, em média, 08 anos e 02 meses para ser concluído, com um custo de aproximadamente de R\$ 4.400,00, a AGU conclui que “revela-se acertada a opção pela via extrajudicial, tendo em vista a celeridade e a menor onerosidade para os cofres públicos.”

<sup>35</sup> [http://www.agu.gov.br/sistemas/site/TemplateTexto.aspx?idConteudo=167799&id\\_site=1106](http://www.agu.gov.br/sistemas/site/TemplateTexto.aspx?idConteudo=167799&id_site=1106)

## 2.3 Provisão para Perdas da Dívida Ativa

Embora a constituição de provisões seja matéria afeta à Contabilidade, não podemos nos furtar de abordá-la, ainda que de forma sucinta, visto que pode influenciar nos recebimentos dos créditos provenientes da Dívida Ativa, conforme veremos a seguir.

Tal procedimento encontra-se previsto no *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público* elaborado pela STN, que explica que o seu objetivo é “prevenir possíveis perdas financeiras derivadas da falta de pagamento dos valores devidos à Fazenda Pública”. E ainda, “que a incerteza reside no ato da efetiva realização, ou recebimento futuro, e não no devedor ou mesmo no crédito, que são bem determinados pelas etapas anteriores à inscrição em Dívida Ativa”.<sup>36</sup>

Referido Manual apresenta como justificativa para a constituição dessa provisão o atendimento ao Princípio da Prudência, que impõe a escolha da hipótese que resulte o menor Patrimônio Líquido.<sup>37</sup>

Segundo a STN, outro argumento para a adoção desse procedimento é demonstrar o real valor desses créditos, contribuindo para o fortalecimento da visão patrimonial, e ainda para uma maior qualidade e transparência na informação contábil, em observância ao disposto nos artigos 83 a 89 da Lei Federal n. 4.320/64.<sup>38</sup>

Tendo em mira a natureza do nosso trabalho, não entraremos em detalhe quanto à forma de constituição da Provisão para Perdas da Dívida Ativa, até porque o *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público* explica de maneira bastante didática o “passo a passo”, inclusive com exemplos numéricos.

O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCERS) orientou os órgãos jurisdicionados sobre a adoção de tal procedimento, porém com outra denominação, por meio de material intitulado “Entendimentos e Procedimentos Contábeis Extraídos dos Manuais da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Editados para 2009”:

Com o objetivo de evidenciar essa margem de incerteza empregam-se contas redutoras para os agrupamentos de contas de registro desses Ativos, permitindo que o valor final dos créditos a receber seja uma expressão correta dos recebimentos futuros. No caso da Dívida Ativa, constituir-se-á um ajuste com o propósito de demonstrar o valor recuperável do ativo. A conta redutora dos créditos de Dívida Ativa é denominada **Provisão para Ajuste a valor Recuperável**.

Esse ajuste corresponde à estimativa da entidade da parcela de créditos a receber cuja realização não ocorrerá. Tal estimativa deve ser apurada de forma criteriosa, tendo em vista o caráter de incerteza envolvido, tomando por base o estoque de créditos, as projeções futuras de recebimento, a qualificação dos créditos registrados quanto ao risco e a experiência das perdas históricas para créditos de perfil semelhante. A qualificação deve ser obtida mediante estudo técnico que avalie o grau de viabilidade de recuperação dos créditos inscritos.<sup>39</sup>

---

<sup>36</sup> Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 5. edição. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2012. Anual. p. 140.

<sup>37</sup> Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 5. edição. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2012. Anual. p. 140.

<sup>38</sup> Idem.

<sup>39</sup> [http://www.tce.rs.gov.br/sistemas\\_controle/SIAPC/eventos/SIAPC\\_2008a.pdf](http://www.tce.rs.gov.br/sistemas_controle/SIAPC/eventos/SIAPC_2008a.pdf)



Importante ressaltar que a constituição da provisão para perdas de dívida ativa pode vir a influenciar negativamente o Ente Público credor, vez que um histórico de baixa recuperação desses créditos poderá ser utilizado como um pretexto para a não adoção de mecanismos eficazes de cobrança.

## 2.4 A cobrança terceirizada da Dívida Ativa

Preliminarmente, ressaltamos que o objeto deste tópico é a terceirização da **cobrança** da Dívida Ativa que, conforme consignado na Informação n. 020/2007 da Consultoria Técnica do TCERS:

(...) não se confunde com a **arrecadação** dos valores na mesma inscritos, pois, enquanto esta significa o simples recolhimento por parte do contribuinte, aquela representa uma ação mais efetiva tendente a compelir, nos termos da lei, a que o contribuinte proceda o pagamento do valor devido ao Erário.

A possibilidade de terceirizar a cobrança da Dívida Ativa foi autorizada pela Resolução n. 33/06 do Senado Federal (D.O. U. : 14.07.2006), vejamos o que estabelece em seus 06 (seis) artigos:

**Art. 1º** Podem os Estados, Distrito Federal e Municípios ceder a instituições financeiras a sua dívida ativa consolidada, para cobrança por endosso-mandato, mediante a antecipação de receita de até o valor de face dos créditos, desde que respeitados os limites e condições estabelecidos pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 e pelas Resoluções nºs 40 e 43, do Senado Federal.

**Art. 2º** A instituição financeira endossatária poderá parcelar os débitos tributários nas mesmas condições em que o Estado, Distrito Federal ou Município endossante poderia fazê-lo.

**Art. 3º** A instituição financeira endossatária prestará contas mensalmente dos valores cobrados.

**Art. 4º** Uma vez amortizada a antecipação referida no art. 1º, a instituição financeira repassará mensalmente ao Estado, Distrito Federal ou Município o saldo da cobrança efetivada, descontados os custos operacionais fixados no contrato.

**Art. 5º** O endosso-mandato é irrevogável enquanto não amortizada a antecipação referida no art. 1º.

**Art. 6º** Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Contudo, tramita no Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 3786, Min. Relator Carlos Brito, que ainda não foi julgada no mérito, apontando inconstitucionalidades formais da Resolução n. 33/2006 do Senado Federal (arts. 52, 155 § 2º V, 61 § 1º II “e” da CF/88), bem como inconstitucionalidades materiais (arts. 132 e 146 III “b”).

Instados a se manifestarem no referido processo, o Advogado Geral da União (AGU) e o Procurador Geral da República (PGR), respectivamente, concluíram pela inconstitucionalidade da Resolução do Senado n. 33/2006:

Pelo exposto, **manifesta-se o Advogado-Geral da União pela inconstitucionalidade formal da Resolução nº 33/2006**, do Senado Federal, na medida em que a Casa dos Estados não detém competência para regular a matéria. Caso superada a questão, **manifesta-se pela inconstitucionalidade**

**dade material do diploma por afronta ao art. 132 da Carta Política**, por transferir atribuição própria dos Procuradores de Estado à iniciativa privada, e **ao art. 146, III, b**, pela ausência de Lei Complementar dispondo acerca da possibilidade de cobrança por terceiros que não os órgãos da própria Administração.

São essas, Excelentíssimo Senhor Relator, as considerações que se tem a fazer em face do art. 103, § 3º, da Constituição Federal, e tendo em vista a orientação fixada na interpretação do referido dispositivo nas ADI's n°s 1.616-4/PE e 2.101-0/MS, Rel. Min. Maurício Corrêa, e ADI n° 2.681/RJ, Rel. Min. Celso de Mello. (Brasília, dezembro de 2006). (g.n.)

Ante o exposto, o parecer é, preliminarmente, no sentido de que o Presidente da requerente demonstre possuir capacidade postulatória para o ajuizamento desta ADI, ou, não a tendo, que a Associação se faça representar por profissional regularmente habilitado. **No mérito, manifesta-se o Procurador-Geral da República** pela procedência do pedido, **para que seja declarada a inconstitucionalidade da Resolução n° 33/2006, do Senado Federal**. (Brasília, 26.02.2007) (g.n.)

### 3 A Dívida Ativa das Unidades da Federação

A Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 11, dispõe que “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e **efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação**.” (g.n.)

Por sua vez, no tocante à execução da Dívida Ativa Tributária, a Constituição Federal estabelece em seu art. 131, § 3º, que a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, enquanto no âmbito dos Estados e do Distrito Federal tal atribuição cabe aos respectivos Procuradores (art. 132, CF).

O Ministério da Justiça, por meio da Secretaria de Reforma do Judiciário, em parceria com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e, com o apoio do Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciais – CEBEPEJ, produziu documento denominado “Estudo sobre Execuções Fiscais no Brasil”, que ao apresentar o tema assevera:

A Constituição Brasileira estabelece princípios fundamentais destacando-se, dentre eles, a implementação de políticas públicas voltadas a assegurar os direitos e garantias sociais, a partir da promoção da redução da desigualdade social e do pleno acesso aos serviços básicos.

A efetivação dessas garantias depende do funcionamento e da eficiência dos instrumentos de arrecadação fiscal disponibilizados ao Estado.<sup>40</sup>

No referido estudo, detectou-se que a sistemática da cobrança da Dívida Ativa Tributária no Brasil reflete não apenas na arrecadação da receita, mas, sobretudo, no funcionamento do Poder Judiciário, uma vez que o número de execuções fiscais equivale a mais de 50% dos processos judiciais em curso. E ainda, citando dados do relatório “Justiça em Números”, divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça, no ano de 2005, alerta:

(...) a taxa média de encerramento de controvérsias em relação às novas execuções fiscais ajuiz-

---

<sup>40</sup> Estudo sobre Execuções Fiscais no Brasil. São Paulo: Ministério da Justiça - Secretaria de Reforma do Judiciário, 2007, p. 11.

zadas é inferior a 50% e aponta crescimento de 15% do estoque de ações em tramitação na 1ª instância da Justiça Federal. O valor final aponta para uma taxa de congestionamento médio de 80% nos julgamentos em 1ª instância.<sup>41</sup>

### 3.1 Insignificância da Dívida Ativa em cobrança

Não obstante suas particularidades, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm uma característica comum na composição do saldo da Dívida Ativa Tributária: grande quantidade de devedores de pequenos valores.

Conforme abordado no **subitem 2.2** deste trabalho, a cobrança da Dívida Ativa por meio da ação de execução fiscal envolve custos que, muitas vezes, superam o valor em litígio.

Contudo, exatamente em face de suas particularidades, a definição de “pequeno valor” para fins de ajuizamento da execução fiscal varia para cada ente.

Na União, a Portaria MF n. 75, de 22 de março de 2012, determina, em seu artigo 1º, inciso II, “o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).”

O limite que, até então, era de R\$ 10 mil foi alterado com base no Comunicado Ipea n. 127, de 04 de janeiro de 2012, denominado “Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)”, resultado de projeto de pesquisa realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) por demanda do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), segundo o qual, em ações de execução de dívidas menores do que R\$ 21,7 mil, a União dificilmente consegue recuperar valor igual ou superior ao custo do processo judicial.

Em Santa Catarina, o art. 16 da Lei n. 15.856, de 02 de agosto de 2012, dispensa a Procuradoria-Geral do Estado de ajuizar execução cujo montante em nome do devedor não exceda a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

No tocante às ações em curso, a Lei Estadual n. 14.266, de 21 de dezembro de 2007 estabelece nos artigos 1º e 2º:

Art. 1º Consideram-se de valor inexpressivo ou de cobrança judicial antieconômica as ações de execução fiscal estadual e municipal, cuja expressão monetária seja inferior a 1 (um) salário mínimo.

Parágrafo único. Para efeito do caput deste artigo, observar-se-à o disposto no § 4º do art. 6º da Lei Federal nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Art. 2º As execuções fiscais em andamento e as que vierem a ser aforadas, de valor inferior a 1 (um) salário mínimo, serão automaticamente suspensas, intimando-se o Estado ou os municípios, conforme o caso para:

I – incidindo a hipótese do art. 28 da Lei Federal nº 6.830, de 1980, requerer a reunião das ações de mesmo devedor;

---

<sup>41</sup> Estudo sobre Execuções Fiscais no Brasil. São Paulo: Ministério da Justiça - Secretaria de Reforma do Judiciário, 2007, p. 9.

II – reconhecida a falta de interesse de agir, diante dos princípios da razoabilidade e economicidade, requerer a extinção da execução; e

III – manifestar o interesse no prosseguimento da execução, independentemente do valor executado.

§ 1º Havendo penhora formalizada, pendendo exceção de pré-executividade, embargos do devedor ou de terceiros, ou ocorrendo outra forma de manifestação do devedor ou de terceiro interessado, a execução prosseguirá, qualquer que seja o valor.

§ 2º Na hipótese do inciso III deste artigo, caberá ao ente público o adiantamento das despesas das diligências de Oficial de Justiça, intimações, publicações de editais e responsabilidade pela satisfação das custas finais.

A título ilustrativo, seguem dados sobre a relação entre os valores arrecadados e os valores gastos pelas PGEs do Rio de Janeiro, São Paulo e Rio Grande do Sul, nos exercícios de 2001 a 2005, levantados no *Estudo sobre Execução Fiscal do Brasil*<sup>42</sup>.

Tabela 3.1: Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro: Relação entre valor arrecadado e despesas totais em milhares de reais, 2001 a 2005.

Ano	Arrecadado (R\$ mil) (1)	Despesas Totais (R\$ mil) (2)	Arrecadado/Despesas totais
2001	13.855	38.908	0,36
2002	60.827	31.773	1,91
2003	29.978	44.321	0,68
2004	101.648	47.259	2,15
2005	N/D	75.786	N/D

Elaboração: CEBEPEJ.

(1) Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional ([www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br))

(2) Fonte: Secretaria de Estado das Finanças do Rio de Janeiro. Disponível em <http://www.financas.rj.gov.br/> Acesso em 23 ago. 2006.

Tabela 3.2: Procuradoria Geral do Estado de São Paulo: Relação entre valor arrecadado e despesas totais em milhares de reais, 2001 a 2005.

Ano	Arrecadado (R\$ mil) (1)	Despesas Totais (R\$ mil) (2)	Arrecadado/Despesas totais
2001	213.554	671.057	0,32
2002	548.424	783.282	0,70
2003	253.729	894.305	0,28
2004	260.708	905.395	0,29
2005	N/D	1.161.884	N/D

Elaboração: CEBEPEJ.

(1) Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional ([www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br))

(2) Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Disponível em <http://www.fazenda.sp.gov.br/balanco>. Acesso em 23 ago. 2006.

<sup>42</sup> Estudo sobre Execuções Fiscais no Brasil. São Paulo: Ministério da Justiça - Secretaria de Reforma do Judiciário, 2007. p.54-55.

Tabela 3.3: Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul: Relação entre valor arrecadado e despesas totais em milhares de reais, 2001 a 2005.

Ano	Arrecadado (R\$ mil) (1)	Despesas Totais (R\$ mil) (2)	Arrecadado/ Despesas totais
2001	170.496	26.799	6,36
2002	183.200	37.770	4,85
2003	316.947	51.039	6,21
2004	228.484	48.956	4,67
2005	N/D	53.964	N/D

Elaboração: CEBEPEJ.

(1) Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional ([www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br))

(2) Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul ([www.sefaz.rs.gov.br](http://www.sefaz.rs.gov.br))

Observa-se que a relação entre arrecadação e despesas nos estados do Rio de Janeiro e São Paulo oscila entre 0,4-2,1 e 0,3-0,70, respectivamente, enquanto no Rio Grande do Sul oscila entre 4,7-6,4, todavia, o referido estudo apresenta algumas ressalvas, dentre elas, a de que as despesas totais das PGEs do RJ e de SP se referem a todas as suas atividades e não apenas àquelas associadas aos processos de execução fiscal.

Oportunamente, vejamos o posicionamento do STF favorável à extinção de processos de execução fiscal em face da insignificância do valor da dívida em cobrança:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – **INSIGNIFICÂNCIA DA DÍVIDA ATIVA EM COBRANÇA – AUSÊNCIA DO INTERESSE DE AGIR – EXTINÇÃO DO PROCESSO – RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO**. O Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que as decisões, que, **em sede de execução fiscal**, julgam extinto o respectivo processo por ausência do interesse de agir, **revelada pela insignificância** ou pela **pequena** expressão econômica do valor da dívida ativa em cobrança, **não transgridem** os postulados da igualdade (CF, art. 5º, **caput**) e da inafastabilidade do controle jurisdicional (CF, art. 5º, XXXV). **Precedentes**. (STF, RE 252.965-6/SP, 2ª T., rel. Min. Marco Aurélio, j. 21.03.2000).

Aliás, a Prefeitura Municipal de Carazinho suscitou o exame da seguinte matéria pela Consultoria Técnica do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCERS):

“Vimos, por meio deste, solicitar a Vossa Senhoria informação técnica com relação à Renúncia de Receita, com base no Art. 14 da Lei Complementar nº 101/00 - Lei de Responsabilidade Fiscal.

“Observamos que a intenção do Governo Municipal é elaborar projeto de Lei concedendo redução da multa e juros de mora incidentes sobre débitos tributários e não tributários em Dívida Ativa, inclusive de parcelamentos com base em outras leis municipais, em atraso, por um período limitado.

“Salienta-se que esta tem sido prática em muitos municípios gaúchos, visando a incentivar a arrecadação de débitos em Dívida Ativa, sendo utilizada no último exercício em nosso próprio Município. Considerando que o estoque de Dívida Ativa é elevado e que existem muitos devedores de pequeno valor, cuja execução judicial poderá ter um custo maior que o débito, além da

morosidade deste tipo de processo, acreditamos ser esta uma medida salutar (...)"

Tal indagação fora autuada na E. Corte de Contas sob o n. 1.251-02.00/01-3, cuja resposta deu origem à Informação Técnica n. 045/2001, da qual extraímos os seguintes trechos:

"(...) Esta – renúncia de receita –, a seu turno, ocorre quando a Administração abre mão do ingresso de recursos financeiros, desde que respaldada em lei, classificáveis como receita orçamentária, sejam aqueles de natureza tributária ou não.  
E renunciar à receita não significa, necessariamente, existência de irregularidade, considerando as várias possibilidades legais tratando do tema (...)"

Oportuno lembrarmos o disposto no art. 141 do CTN:

"Art. 141. **O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.**" (Os grifos são nossos.)

No caso sob enfoque, considerando, ainda, que os devedores tiveram os respectivos valores devidos inscritos em dívida ativa tributária, uma vez já constituídos os correspondentes créditos tributários, ficam afastados os institutos relativos à exclusão do crédito tributário, quais sejam anistia e isenção.

Assim, teríamos de examinar as modalidades de extinção do crédito tributário, postas no transcrito **art. 156 do CTN**, a fim de verificarmos se alguma delas poderia ser utilizada **com vistas à concessão de desconto para pagamento parcelado de débitos inscritos em dívida ativa tributária.**

**E, no que tange à dívida ativa tributária, após analisarmos o conceito de cada um dos institutos postos no citado art. 156 do CTN, não vislumbramos qualquer um que pudesse ser empregado para o caso sob exame.**

Na oportunidade, externamos o entendimento de que seria possível a celebração da transação na hipótese de que houvesse **concessões mútuas**, conforme disciplina o citado **art. 171 do CTN**, ou seja, não apenas a Administração concederia algum benefício, como, também, o devedor deveria contribuir com algo para a terminação da demanda.

No caso presente, cremos que à Administração Municipal caberá dar continuidade à cobrança dos devedores, de forma amigável ou administrativa e, sendo inexistente tal providência, ajuizar as devidas ações de execução.

### 3.2 Estoque da Dívida Ativa Estadual

O Estudo sobre Execuções Fiscais no Brasil apresenta um levantamento do estoque da Dívida Ativa Estadual (DAE), em milhões de reais, por unidade da federação, entre 2002 e 2004, e ainda, compara o estoque da DAE de 2005 com o PIB de 2002, visando verificar se o estoque em um estado é desproporcionalmente alto em relação a sua economia, comparativamente aos demais.

Tabela 3.4: Levantamento do Estoque da Dívida Ativa Estadual (DAE), em milhões de reais, por UF, entre 2002 e 2004.<sup>43</sup>

UF	2002	2003	2004	2005	Participação % na DAE de 2005	Estoque da DAE de 2005/PIB de 2002 (%)
SP	51.590	67.007	68.288	89.008	44,4%	20,31%
MG	15.206	15.600	16.275	19.269	9,6%	15,37%
RJ	9.212	11.411	14.521	17.654	8,8%	10,38%
RS	8.479	10.501	12.587	13.937	7,0%	13,34%
GO	7.667	5.045	6.644	8.899	4,4%	28,43%
PR	5.720	7.588	9.698	11.556	5,8%	14,19%
PE	5.422	6.282	7.010	7.723	3,9%	21,15%
BA	3.689	4.043	4.496	5.088	2,5%	8,19%
ES	2.395	2.276	2.451	2.911	1,5%	11,78%
SC	2.322	2.681	3.044	3.230	1,6%	6,23%
CE	1.843	2.525	3.424	4.030	2,0%	16,65%
PB	1.535	1.830	2.081	2.330	1,2%	20,03%
MT	1.395	1.938	2.334	2.570	1,3%	14,36%
AM	957	1.116	1.034	863	0,4%	3,45%
RO	689	433	1.051	1.381	0,7%	18,95%
PA	685	876	1.210	1.608	0,8%	6,30%
MS	680	0	Nd	1.444	0,7%	9,41%
SE	661	754	994	1.271	0,6%	13,39%
RN	521	686	1.042	1.348	0,7%	11,59%
MA	304	511	545	0	0,0%	0,00%
PI	277	305	327	361	0,2%	5,86%
TO	191	245	286	410	0,2%	11,56%
AC	100	100	120	178	0,1%	7,88%
AP	95	80	86	26	0,0%	0,97%
RR	88	83	83	0	0,0%	0,00%
AL	14	168	212	210	0,1%	2,40%
DF	0	0	4.099	3.103	1,5%	8,70%
Total das UFs	121.057	144.083	163.945	200.410	100,0%	15%

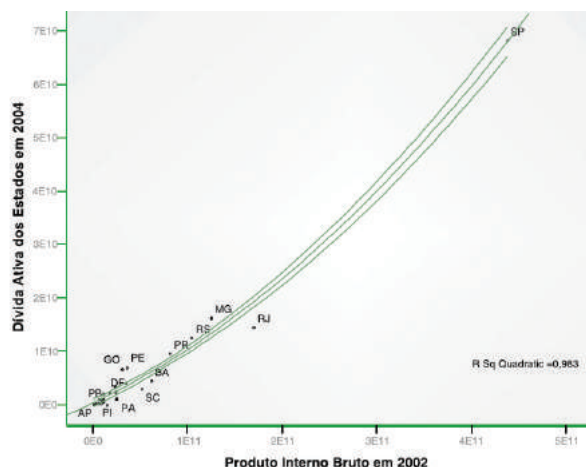
Elaboração: CEBEPEJ. Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda. Disponível em [www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br). Acesso em 23 ago. 2006.

<sup>43</sup> Estudo sobre Execuções Fiscais no Brasil. São Paulo: Ministério da Justiça - Secretaria de Reforma do Judiciário, 2007. p. 37-38.



Verifica-se que nos estados do Nordeste e do Centro-Oeste os estoques de Dívida Ativa correspondem a parcelas consideráveis de suas economias (PIB de 2002), embora tenham pouca representatividade no montante da Dívida Ativa Estadual (DAE). Entre eles, merecem destaque os estados da Paraíba e de Goiás. O mesmo ocorrendo no Estado de Roraima, da região Norte.

Quadro 3.1: Relação entre Produto Interno Bruto de 2002 e Dívida Ativa Estadual de 2004, por Unidade da Federação. 2004.<sup>44</sup>



Elaboração: CEBEPEJ. Fonte: elaboração própria. Intervalo de confiança a 95%.

O quadro retro relaciona a DAE, por UF, aos respectivos Produtos Internos Brutos de 2002, onde podemos observar estados como o Rio de Janeiro e Santa Catarina que apresentam estoques de Dívida Ativa menores em comparação com outras unidades da federação com PIB equivalente. Em contrapartida, Minas Gerais, Pernambuco e Goiás destacam-se por apresentarem estoques de Dívida Ativa relativamente maiores, considerando seus PIBs.

Considerando que dos períodos a que se referem os dados utilizados até os dias atuais já se passou quase uma década, apresentamos no Anexo I deste trabalho outros números da Dívida Ativa dos estados relativos aos exercícios de 2010 e 2011<sup>45</sup>.

Outrossim, em relação a Santa Catarina, o “Relatório Técnico sobre as Contas do Governo Exercício de 2011”<sup>46</sup>, elaborado pelo Tribunal de Contas Estadual e disponibilizado em sua página eletrônica na internet, no “subitem 2.1.5.5.2.4.1 Dívida ativa”, nos traz informações importantes sobre a situação atual do estoque de Dívida Ativa de nosso Estado.

Referido documento demonstra que, contabilmente, a Dívida Ativa Estadual divi-

<sup>44</sup> Estudo sobre Execuções Fiscais no Brasil. São Paulo: Ministério da Justiça - Secretaria de Reforma do Judiciário, 2007. p. 39.

<sup>45</sup> Link: [http://www.sefaz.mt.gov.br/portal/subPages/PDF/DADOS\\_DA\\_DIVIDA\\_ATIVA\\_DOS\\_ESTADOS\\_DA\\_FEDERACAO.pdf](http://www.sefaz.mt.gov.br/portal/subPages/PDF/DADOS_DA_DIVIDA_ATIVA_DOS_ESTADOS_DA_FEDERACAO.pdf)

<sup>46</sup> Link: [http://www.tce.sc.gov.br/files/file/dce/Relatorio\\_Tecnico\\_Contas\\_Gov\\_2011\\_Consolidado\\_FINAL.pdf](http://www.tce.sc.gov.br/files/file/dce/Relatorio_Tecnico_Contas_Gov_2011_Consolidado_FINAL.pdf)

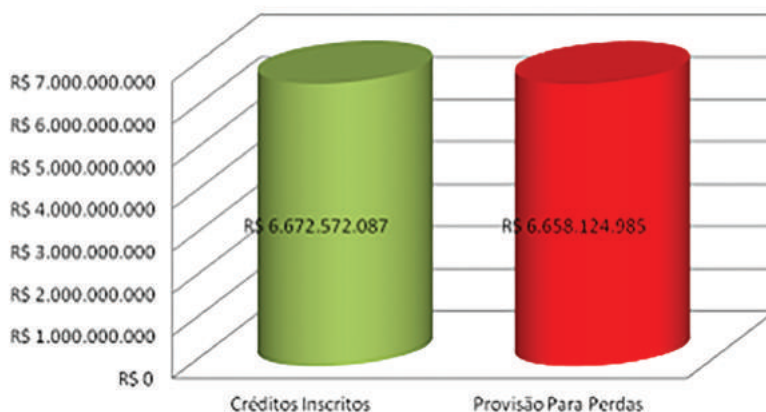
de-se entre circulante e longo prazo, sendo que, em 31/12/2011, o saldo dos créditos inscritos em Dívida Ativa no circulante era de R\$ 145,19 milhões, dos quais 96,02% (R\$ 139,41 milhões) correspondem à Dívida Ativa Tributária. E mais, o total retro mencionado (R\$ 145,19 milhões) subtraído da provisão para perdas de Dívida Ativa, tratada no **subitem 2.3** deste trabalho, no montante de R\$ 145,07 milhões (99,92% do total), resulta num valor de Dívida Ativa líquida, no circulante, de R\$ 112,42 mil.

Ainda, no ativo realizável a longo prazo, onde se encontra o montante maior da Dívida Ativa do Estado, em 31/12/2011, o valor inscrito era de R\$ 6,52 bilhões, dos quais R\$ 6,46 bilhões (98,98%) correspondem à Dívida Ativa Tributária. Também no longo prazo, praticamente a totalidade (99,78%) destes créditos são considerados na provisão para perdas, que importa em R\$ 6,51 bilhões. Dessa forma, deduzida a referida provisão, têm-se um montante de Dívida Ativa líquida de R\$ 14,33 milhões (0,22%) no estoque de longo prazo.

Assim, em 31/12/2011, o Estado de Santa Catarina tinha uma Dívida Ativa inscrita de R\$ 6,67 bilhões, sendo R\$ 6,60 bilhões de natureza Tributária (98,91%) e R\$ 72,61 milhões de natureza Não Tributária (1,09%). Do total inscrito (R\$ 6,67 bilhões), subtraindo-se a provisão para perdas de R\$ 6,65 bilhões (99,78%), resulta numa Dívida Ativa Líquida de R\$ 14,44 milhões, conforme demonstrado no quadro que segue, igualmente extraído do retro mencionado relatório.

Quadro 3.2: Relação Dívida Ativa x Provisão para Perdas – Estado de SC – Ano 2011

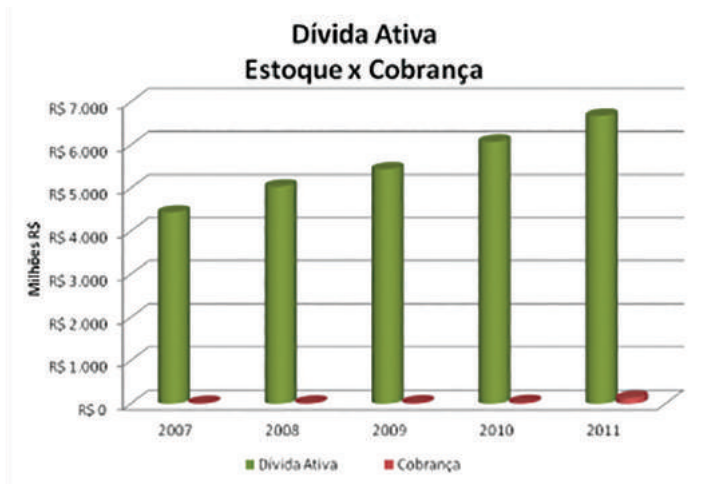
### Dívida Ativa x Provisão Para Perdas



De acordo com o TCE/SC, a provisão para perdas foi calculada com base na média percentual de recebimentos passados considerando, para tanto, a média ponderada dos recebimentos com relação aos montantes inscritos nos últimos três exercícios.

Ademais, por meio do gráfico abaixo, aquela Corte de Contas demonstra que há uma evolução do estoque de Dívida Ativa do Estado, e, por outro lado, uma arrecadação ainda em patamares ínfimos em relação a estes créditos, embora os recebimentos estejam crescendo anualmente.

Quadro 3.3: Dívida Ativa: Estoque x Cobrança – Estado de SC – 2007-2011



Por fim, a Egrégia Corte destaca que os volumes de provisões com perdas e de cobranças relacionados à Dívida Ativa demonstram baixa eficiência por parte do Estado na cobrança dos referidos créditos.

### 3.2.1 A Dívida Ativa “podre”

Importante ressaltar, ainda, que compõem o estoque da Dívida Ativa dos estados, em maior ou menor proporção, os chamados créditos “podres”, que são aqueles correspondentes a empresas já falidas/fechadas ou pessoas físicas já falecidas, entre outros considerados incobráveis.

No Estado do Mato Grosso do Sul, por exemplo, de acordo com notícia veiculada no site “Campo Grande News” em 05/06/2012<sup>47</sup>, o estoque de Dívida Ativa chegava a R\$ 3,8 bilhões e um levantamento encaminhado ao Tribunal de Contas do Estado em 2011 teria revelado que a dívida dos 100 maiores devedores somava R\$ 867 milhões, sendo 88% considerados irrecuperáveis.

Em Santa Catarina, matéria intitulada “Fazenda e PGE buscam solução para a dívida ativa”<sup>48</sup>, veiculada no site “JusBrasil” em 20/02/2009, noticiava a realização de uma série de reuniões para definição de ações para a recuperação dos valores inscritos, que à época chegavam a R\$ 5 bilhões, dos quais, aproximadamente R\$ 767 milhões teriam efetiva possibilidade de cobrança.

<sup>47</sup> <http://www.campograndenews.com.br/economia/governo-quer-que-tce-defina-regra-para-dar-baixa-em-divida-podre>

<sup>48</sup> <http://sefaz-sc.jusbrasil.com.br/noticias/932835/fazenda-e-pge-buscam-solucao-para-a-divida-ativa>

## 4 CONCLUSÃO

As controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais acerca do tema abordado no presente trabalho representam apenas uma pequena amostra da complexidade da matéria.

Não obstante o art. 51 da Lei Complementar n. 101, de 04/05/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) estabelecer obrigatoriedade do envio das informações contábeis e fiscais dos Estados e Municípios para consolidação por parte da União, houve dificuldade de obtenção de dados estatísticos atualizados e confiáveis nos órgãos oficiais, o que prejudicou sobremaneira um estudo mais aprofundado da real situação da Dívida Ativa nas unidades da federação.

Embora a Dívida Ativa represente, em tese, um direito dos entes públicos de receberem os valores regularmente inscritos, o crescente estoque deste Ativo, ao contrário do que se possa imaginar, revela a ineficiência do sistema de cobrança vigente, caracterizada pela(o):

- prática recorrente de inscrição em Dívida Ativa e/ou ajuizamento de ações executivas fiscais dias antes de a prescrição se operar, o que revela que a preocupação desses entes públicos em se isentarem da responsabilidade se sobrepõe a de receberem o crédito, ou seja, apenas transferem o problema da existência do débito para o Judiciário e, muitas vezes, nem mesmo conseguem evitar a prescrição;

- sobrecarga dos Tribunais, já que existe um grande volume de execuções fiscais em trâmite, chegando, em alguns estados, a representar cerca de 50% de toda sua movimentação processual;

- morosidade e alto custo das execuções fiscais, que muitas vezes supera os valores em litígio;

- baixo índice de recuperação desses créditos, ou seja, pequena proporção entre valores recebidos em relação ao estoque da Dívida Ativa;

- parcela considerável do estoque de Dívida Ativa considerada “podre” (irrecuperável/incobrável), seja pela ocorrência da prescrição ou pelo desaparecimento (falência/morte) do sujeito passivo.

Visando reverter este cenário, algumas iniciativas no sentido de evitar a cobrança judicial começaram a ser adotadas pelos entes públicos, tais como: elaboração de leis estabelecendo valores mínimos para inscrição de créditos em Dívida Ativa e para ajuizamento das ações de execução fiscal, protesto extrajudicial das CDAs e, ainda, sistematização da cobrança administrativa dos créditos tributários antes mesmo de sua inscrição em Dívida Ativa.

Certamente, a solução para a problemática da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios ultrapassa qualquer medida que venha a ser adotada de forma isolada, pois requer uma abrangente revisão dos procedimentos adotados atualmente nas esferas administrativa e judicial, bem como soluções legislativas e gerenciais.

Finalmente, se considerarmos que o primeiro passo para a solução de um problema é admitir sua existência, este trabalho apresenta-se como uma pequena contribuição para que se caminhe nessa direção.

## 5 REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 7. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001. 491 p.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. 1063 p.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. 1.041 p.
- CAVALCANTI, Marcelo e MOREIRA, Enzo. **Metodologia de estudo de caso**: livro didático. 3. ed. rev. e atual. Palhoça: UnisulVirtual, 2008. 170 p.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 770 p.
- LOHN, Joel Irineu. **Metodologia para elaboração e aplicação de projetos**: livro didático. 2 ed. rev. e atual. Palhoça: UnisulVirtual, 2005. 100 p.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed. rev. e atual. de conformidade com as Emendas Constitucionais n. 45/04 e 47/05, Lei Complementar n. 118/05 e Medida Provisória n. 258/05. São Paulo: Dialética, 2005. 479 p.
- Ministério da Justiça – Secretaria de Reforma do Judiciário. **Estudo sobre Execuções Fiscais no Brasil**, 2007.
- RAUEN, Fábio José. **Roteiros de investigação científica**. Tubarão: Unisul, 2002.
- ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 19. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. 944 p.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. 1090 p.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2005. 436 p.
- SALIBE, Arthur. O protesto da dívida ativa como alternativa às execuções fiscais. **Valor Econômico**, 27 fev. 2009.
- Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 5. edição. Brasília, 2012. Anual.

**ANEXO I: DADOS RELATIVOS À DÍVIDA ATIVA DOS ESTADOS E DO DF –  
2010 E 2011**

**ANÁLISE DA DÍVIDA ATIVA DE 2010**

	UF	DÍVIDA ATIVA 2010	AV %	PROVISÃO PARA PERDAS
1	SÃO PAULO	198.383.766.724,48	48,31	-
2	RIO DE JANEIRO	37.449.654.950,72	9,12	37.075.449.500,15
3	MINAS GERAIS	34.368.363.614,87	8,37	24.880.019.608,01
4	RIO GRANDE DO SUL	26.910.103.250,10	6,55	-
5	GOIÁS	17.634.065.754,05	4,29	-
6	PARANÁ	13.563.765.110,37	3,30	12.903.209.749,49
7	PERNAMBUCO	10.479.547.140,24	2,55	-
8	MATO GROSSO	9.755.660.473,62	2,38	93.896.671,43
9	DISTRITO FEDERAL	8.400.393.432,72	2,05	-
10	ESPÍRITO SANTO	6.785.196.831,20	1,65	-
<b>11</b>	<b>SANTA CATARINA</b>	<b>5.989.029.685,50</b>	<b>1,46</b>	<b>5.976.667.884,96</b>
12	RIO GRANDE DO NORTE	5.514.585.188,54	1,34	-
13	CEARÁ	4.594.570.757,00	1,12	-
14	MATO GROSSO DO SUL	3.642.501.791,83	0,89	-
15	PARAÍBA	3.352.994.376,97	0,82	-
16	RONDÔNIA	3.267.556.211,67	0,80	-
17	SERGIPE	2.925.476.572,70	0,71	2.878.828.672,89
18	ALAGOAS	2.515.090.549,09	0,61	2.497.767.134,61
19	PARÁ	2.272.791.274,07	0,55	-
20	AMAZONAS	1.519.191.525,89	0,37	-
21	MARANHÃO	1.329.158.324,49	0,32	-
22	TOCANTINS	1.116.053.772,89	0,27	-
23	PIAUÍ	750.197.289,55	0,18	-
24	ACRE	229.035.999,78	0,06	-
25	**BAHIA	7.847.195.455,00	1,91	7.803.580.393,00
26	AMAPÁ	39.613.242,29	0,01	-
27	RORAIMA	0	0,00	-
	<b>TOTAL</b>	<b>410.635.559.299,63</b>	<b>100,00</b>	<b>94.109.419.614,54</b>

\* fonte: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados\\_municipios/sistn.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp)

\*\* fonte: <http://www.sefaz.ba.gov.br/default.htm>

## ANÁLISE DA RECEITA DA DÍVIDA ATIVA DE 2010

	UF	REC. DA DÍVIDA ATIVA TRIBUT. 2010	AV %
1	MINAS GERAIS	659.117.300,50	23,92%
2	RIO DE JANEIRO	603.346.455,13	21,89%
3	SÃO PAULO	271.938.498,43	9,87%
4	RIO GRANDE DO SUL	248.892.647,87	9,03%
5	GOIÁS	195.386.534,62	7,09%
6	DISTRITO FEDERAL	128.069.389,05	4,65%
7	**BAHIA	131.502.157,03	4,77%
8	PARÁ	75.011.731,40	2,72%
9	PARANÁ	71.372.017,83	2,59%
10	CEARÁ	57.095.951,71	2,07%
11	MATO GROSSO	50.310.877,40	1,83%
12	ESPÍRITO SANTO	45.752.302,62	1,66%
13	SERGIPE	44.971.607,63	1,63%
14	RONDÔNIA	42.007.605,70	1,52%
15	ALAGOAS	27.827.813,23	1,01%
16	PERNAMBUCO	22.866.317,19	0,83%
17	TOCANTINS	22.230.901,04	0,81%
<b>18</b>	<b>SANTA CATARINA</b>	<b>13.892.118,40</b>	<b>0,50%</b>
19	RIO GRANDE DO NORTE	11.921.522,61	0,43%
20	ACRE	7.522.675,70	0,27%
21	PARAÍBA	5.663.456,26	0,21%
22	MATO GROSSO DO SUL	4.802.163,90	0,17%
23	AMAZONAS	4.217.374,18	0,15%
24	RORAIMA	3.526.328,16	0,13%
25	MARANHÃO	3.372.696,62	0,12%
26	PIAUÍ	2.732.844,31	0,10%
27	AMAPÁ	668.093,23	0,02%
	TOTAL	2.756.019.381,75	100%

\*fonte: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados\\_municipios/sistn.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp)

\*\* fonte: <http://www.sefaz.ba.gov.br/default.htm>



## ANÁLISE EM RELAÇÃO À TAXA DE RECUPERAÇÃO DE 2010

	UF	DÍVIDA ATIVA 2010	REC. DE D. A. TRIBUT.	TX. DE REC. “%”
1	RORAIMA	0	3.526.328,16	-
2	PARÁ	2.272.791.274,07	75.011.731,40	3,30%
3	ACRE	229.035.999,78	7.522.675,70	3,28%
4	MINAS GERAIS	34.368.363.614,87	659.117.300,50	1,92%
5	TOCANTINS	1.116.053.772,89	22.230.901,04	1,99%
6	RIO DE JANEIRO	37.449.654.950,72	603.346.455,13	1,61%
7	AMAPÁ	39.613.242,29	668.093,23	1,69%
8	**BAHIA	7.847.195.455,00	131.502.157,03	1,68%
9	DISTRITO FEDERAL	8.400.393.432,72	128.069.389,05	1,52%
10	SERGIPE	2.925.476.572,70	44.971.607,63	1,54%
11	RONDÔNIA	3.267.556.211,67	42.007.605,70	1,29%
12	CEARÁ	4.594.570.757,00	57.095.951,71	1,24%
13	ALAGOAS	2.515.090.549,09	27.827.813,23	1,11%
14	GOIÁS	17.634.065.754,05	195.386.534,62	1,11%
15	RIO GRANDE DO SUL	26.910.103.250,10	248.892.647,87	0,92%
16	ESPÍRITO SANTO	6.785.196.831,20	45.752.302,62	0,67%
17	PARANÁ	13.563.765.110,37	71.372.017,83	0,53%
18	MATO GROSSO	9.755.660.473,62	50.310.877,40	0,52%
19	PIAUI	750.197.289,55	2.732.844,31	0,36%
<b>20</b>	<b>SANTA CATARINA</b>	<b>5.989.029.685,50</b>	<b>13.892.118,40</b>	<b>0,23%</b>
21	AMAZONAS	1.519.191.525,89	4.217.374,18	0,28%
22	MARANHÃO	1.329.158.324,49	3.372.696,62	0,25%
23	PERNAMBUCO	10.479.547.140,24	22.866.317,19	0,22%
24	RIO GRANDE DO NORTE	5.514.585.188,54	11.921.522,61	0,22%
25	PARAÍBA	3.352.994.376,97	5.663.456,26	0,17%
26	SÃO PAULO	198.383.766.724,48	271.938.498,43	0,14%
27	MATO GROSSO DO SUL	3.642.501.791,83	4.802.163,90	0,13%
	TOTAL	410.635.559.299,63	2.756.019.381,75	0,67%

\*fonte: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados\\_municipios/sistn.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp)

\*\* fonte: <http://www.sefaz.ba.gov.br/default.htm>

## ANÁLISE DA DÍVIDA ATIVA DE 2011

	UF	DÍVIDA ATIVA 2011	AV %	PROVISÃO PARA PERDAS
1	SÃO PAULO	193.440.164.048,40	45,46	-
2	RIO DE JANEIRO	44.022.233.713,12	10,34	43.203.719.181,87
3	MINAS GERAIS	40.187.346.032,93	9,44	28.596.736.402,95
4	RIO GRANDE DO SUL	28.641.569.076,96	6,73	-
5	GOIÁS	21.854.943.273,15	5,14	-
6	PARANÁ	15.391.873.095,93	3,62	14.412.949.967,02
7	PERNAMBUCO	10.504.391.681,16	2,47	-
8	MATO GROSSO	10.863.559.084,10	2,55	10.827.723.862,56
9	DISTRITO FEDERAL	9.625.119.577,11	2,26	-
10	ESPÍRITO SANTO	7.689.818.890,98	1,81	-
<b>11</b>	<b>SANTA CATARINA</b>	<b>6.527.381.569,45</b>	<b>1,53</b>	<b>6.513.046.891,63</b>
12	RIO GRANDE DO NORTE	5.502.694.412,06	1,29	-
13	CEARÁ	5.235.591.176,33	1,23	-
14	MATO GROSSO DO SUL	3.875.427.093,42	0,91	-
15	PARAÍBA	3.641.138.492,42	0,86	-
16	RONDÔNIA	3.961.707.134,24	0,93	-
17	SERGIPE	3.428.675.157,47	0,81	3.369.772.625,68
18	ALAGOAS	2.838.045.128,40	0,67	2.818.464.355,50
19	PARÁ	2.606.006.159,37	0,61	2.471.941.353,13
20	AMAZONAS	1.619.388.830,73	0,38	-
21	MARANHÃO	1.489.979.310,39	0,35	-
22	TOCANTINS	1.077.255.036,91	0,25	-
23	PIAUÍ	837.308.547,63	0,20	-
24	ACRE	341.403.985,94	0,08	-
25	**BAHIA	52.248.840,81	0,01	-
26	AMAPÁ	39.613.242,29	0,01	-
27	RORAIMA	226.653.765,60	0,05	-
	<b>TOTAL</b>	<b>425.501.536.357,30</b>	<b>100,00</b>	<b>112.214.354.640,34</b>

fonte: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados\\_municipios/sistn.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp)

## ANÁLISE DA RECEITA DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA EM 2011

	UF	REC. DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA 2011	AV %
1	GOIÁS	642.421.646,29	24,83%
2	SÃO PAULO	469.576.459,95	18,15%
3	RIO DE JANEIRO	214.838.666,41	8,30%
4	MINAS GERAIS	198.704.004,39	7,68%
5	RIO GRANDE DO SUL	180.151.691,55	6,96%
6	DISTRITO FEDERAL	167.735.771,17	6,48%
7	PARANÁ	132.593.091,72	5,12%
8	PARÁ	132.189.948,45	5,11%
<b>9</b>	<b>SANTA CATARINA</b>	<b>96.528.286,77</b>	<b>3,73%</b>
10	CEARÁ	53.332.946,30	2,06%
11	ESPÍRITO SANTO	49.537.965,73	1,91%
12	**BAHIA	46.541.767,03	1,80%
13	PERNAMBUCO	43.710.466,05	1,69%
14	RONDÔNIA	39.365.797,91	1,52%
15	MATO GROSSO	38.746.915,27	1,50%
16	SERGIPE	13.305.085,97	0,51%
17	PARAÍBA	11.904.176,30	0,46%
18	RIO GRANDE DO NORTE	11.377.425,01	0,44%
19	TOCANTINS	10.901.198,72	0,42%
20	ACRE	9.339.300,08	0,36%
21	MATO GROSSO DO SUL	5.886.811,09	0,23%
22	AMAZONAS	5.719.879,44	0,22%
23	ALAGOAS	4.647.840,89	0,18%
24	PIAUI	3.613.529,99	0,14%
25	MARANHÃO	2.984.275,43	0,12%
26	RORAIMA	1.572.056,42	0,06%
27	AMAPÁ	311.664,34	0,01%
	<b>TOTAL</b>	<b>2.587.538.668,67</b>	<b>100%</b>

fonte: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados\\_municipios/sistn.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp)

## ANÁLISE DA TAXA DE RECUPERAÇÃO DE 2011

	UF	DÍVIDA ATIVA 2011	REC. DE D. A. TRIBUT. 2011	TX. DE REC. EM 2011
1	BAHIA	52.248.840,81	46.541.767,03	89,08%
2	PARÁ	2.606.006.159,37	132.189.948,45	5,07%
3	GOIÁS	21.854.943.273,15	642.421.646,29	2,94%
4	ACRE	341.403.985,94	9.339.300,08	2,74%
5	DISTRITO FEDERAL	9.625.119.577,11	167.735.771,17	1,74%
<b>6</b>	<b>SANTA CATARINA</b>	<b>6.527.381.569,45</b>	<b>96.528.286,77</b>	<b>1,48%</b>
7	CEARÁ	5.235.591.176,33	53.332.946,30	1,02%
8	TOCANTINS	1.077.255.036,91	10.901.198,72	1,01%
9	RONDÔNIA	3.961.707.134,24	39.365.797,91	0,99%
10	PARANÁ	15.391.873.095,93	132.593.091,72	0,86%
11	AMAPÁ	39.613.242,29	311.664,34	0,79%
12	RORAIMA	226.653.765,60	1.572.056,42	0,69%
13	ESPÍRITO SANTO	7.689.818.890,98	49.537.965,73	0,64%
14	RIO GRANDE DO SUL	28.641.569.076,96	180.151.691,55	0,63%
15	MINAS GERAIS	40.187.346.032,93	198.704.004,39	0,49%
16	RIO DE JANEIRO	44.002.233.713,12	214.838.666,41	0,49%
17	PIAUI	837.308.547,63	3.613.529,99	0,43%
18	PERNAMBUCO	10.504.391.681,16	43.710.466,05	0,42%
19	SERGIPE	3.428.675.157,47	13.305.085,97	0,39%
20	MATO GROSSO	10.863.559.084,10	38.746.915,27	0,36%
21	AMAZONAS	1.619.388.830,73	5.719.879,44	0,35%
22	PARAÍBA	3.641.138.492,42	11.904.176,30	0,33%
23	SÃO PAULO	193.440.164.048,40	469.576.459,95	0,24%
24	RIO GRANDE DO NORTE	5.502.694.412,06	11.377.425,01	0,21%
25	MARANHÃO	1.489.979.310,39	2.984.275,43	0,20%
26	ALAGOAS	2.838.045.128,40	4.647.840,89	0,16%
27	MATO GROSSO DO SUL	3.875.427.093,42	5.886.811,09	0,15%
	<b>TOTAL</b>	<b>425.501.536.357,30</b>	<b>2.587.538.668,67</b>	<b>0,61%</b>

fonte: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados\\_municipios/sistn.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp)

## ANÁLISE DA DÍVIDA ATIVA 2010 E 2011

	UF	DÍVIDA ATIVA 2010	DÍVIDA ATIVA 2011	AH
1	RORAIMA	0	226.653.765,60	-
2	ACRE	229.035.999,78	341.403.985,94	49,06%
3	GOIÁS	17.634.065.754,05	21.854.943.273,15	23,94%
4	RONDÔNIA	3.267.556.211,67	3.961.707.134,24	21,24%
5	RIO DE JANEIRO	37.449.654.950,72	44.002.233.713,12	17,50%
6	SERGIPE	2.925.476.572,70	3.428.675.157,47	17,20%
7	MINAS GERAIS	34.368.363.614,87	40.187.346.032,93	16,93%
8	PARÁ	2.272.791.274,07	2.606.006.159,37	14,66%
9	DISTRITO FEDERAL	8.400.393.432,72	9.625.119.577,11	14,58%
10	CEARÁ	4.594.570.757,00	5.235.591.176,33	13,95%
11	PARANÁ	13.563.765.110,37	15.391.873.095,93	13,48%
12	ESPÍRITO SANTO	6.785.196.831,20	7.689.818.890,98	13,33%
13	ALAGOAS	2.515.090.549,09	2.838.045.128,40	12,84%
14	MARANHÃO	1.329.158.324,49	1.489.979.310,39	12,10%
15	PIAUÍ	750.197.289,55	837.308.547,63	11,61%
16	MATO GROSSO	9.755.660.473,62	10.863.559.084,10	11,36%
17	<b>SANTA CATARINA</b>	<b>5.989.029.685,50</b>	<b>6.527.381.569,45</b>	<b>8,99%</b>
18	PARAÍBA	3.352.994.376,97	3.641.138.492,42	8,59%
19	AMAZONAS	1.519.191.525,89	1.619.388.830,73	6,60%
20	RIO GRANDE DO SUL	26.910.103.250,10	28.641.569.076,96	6,43%
21	MATO GROSSO DO SUL	3.642.501.791,83	3.875.427.093,42	6,39%
22	PERNAMBUCO	10.479.547.140,24	10.504.391.681,16	0,24%
23	AMAPÁ	39.613.242,29	39.613.242,29	0,00%
24	RIO GRANDE DO NORTE	5.514.585.188,54	5.502.694.412,06	-0,22%
25	SÃO PAULO	198.383.766.724,48	193.440.164.048,40	-2,49%
26	TOCANTINS	1.116.053.772,89	1.077.255.036,91	-3,48%
27	**BAHIA	7.847.195.455,00	52.248.840,81	-99,33%
	<b>TOTAL</b>	<b>410.635.559.299,63</b>	<b>425.501.536.357,30</b>	<b>3,62%</b>

\*fonte: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados\\_municipios/sistn.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp)

\*\*fonte: <http://www.sefaz.ba.gov.br/default.htm>

## ANÁLISE DA RECEITA DA DÍVIDA ATIVA DOS ANOS 2010 E 2011

	UF	RECEITA DE D. A. TRIBUT. 2010	RECEITA DE D. A. TRIBUT. 2011	AH
1	SANTA CATARINA	13.892.118,40	96.528.286,77	594,84%
2	GOIÁS	195.386.534,62	642.421.646,29	228,80%
3	PARAÍBA	5.663.456,26	11.904.176,30	110,19%
4	PERNAMBUCO	22.866.317,19	43.710.466,05	91,16%
5	PARANÁ	71.372.017,83	132.593.091,72	85,78%
6	PARÁ	75.011.731,40	132.189.948,45	76,23%
7	SÃO PAULO	271.938.498,43	469.576.459,95	72,68%
8	AMAZONAS	4.217.374,18	5.719.879,44	35,63%
9	PIAUÍ	2.732.844,31	3.613.529,99	32,23%
10	DISTRITO FEDERAL	128.069.389,05	167.735.771,17	30,97%
11	ACRE	7.522.675,70	9.339.300,08	24,15%
12	MATO GROSSO DO SUL	4.802.163,90	5.886.811,09	22,59%
13	ESPÍRITO SANTO	45.752.302,62	49.537.965,73	8,27%
14	RIO GRANDE DO NORTE	11.921.522,61	11.377.425,01	-4,56%
15	RONDÔNIA	42.007.605,70	39.365.797,91	-6,29%
16	CEARÁ	57.095.951,71	53.332.946,30	-6,59%
17	MARANHÃO	3.372.696,62	2.984.275,43	-11,52%
18	MATO GROSSO	50.310.877,40	38.746.915,27	-22,99%
19	RIO GRANDE DO SUL	248.892.647,87	180.151.691,55	-27,62%
20	TOCANTINS	22.230.901,04	10.901.198,72	-50,96%
21	AMAPÁ	668.093,23	311.664,34	-53,35%
22	RORAIMA	3.526.328,16	1.572.056,42	-55,42%
23	RIO DE JANEIRO	603.346.455,13	214.838.666,41	-64,39%
24	**BAHIA	131.502.157,03	46.541.767,03	-64,61%
25	MINAS GERAIS	659.117.300,50	198.704.004,39	-69,85%
26	SERGIPE	44.971.607,63	13.305.085,97	-70,41%
27	ALAGOAS	27.827.813,23	4.647.840,89	-83,30%
	<b>TOTAL</b>	<b>2.756.019.381,75</b>	<b>2.587.538.668,67</b>	<b>-6,11%</b>

\*fonte: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados\\_municipios/sistn.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp)

\*\*fonte: <http://www.sefaz.ba.gov.br/default.htm>

## ANÁLISE DA TAXA DE RECUPERAÇÃO DOS ANOS 2010 E 2011

	UF	TX DE REC. EM 2010	TX DE REC. EM 2011	AH
1	RORAIMA	0,00%	0,69%	-
2	**BAHIA	1,68%	89,08%	5.215,55%
<b>3</b>	<b>SANTA CATARINA</b>	<b>0,23%</b>	<b>1,48%</b>	<b>537,53%</b>
4	GOIÁS	1,11%	2,94%	165,29%
5	PARAÍBA	0,17%	0,33%	93,56%
6	PERNAMBUCO	0,22%	0,42%	90,70%
7	SÃO PAULO	0,14%	0,24%	77,09%
8	PARANÁ	0,53%	0,86%	63,71%
9	PARÁ	3,30%	5,07%	53,69%
10	AMAZONAS	0,28%	0,35%	27,23%
11	PIAUÍ	0,36%	0,43%	18,47%
12	MATO GROSSO DO SUL	0,13%	0,15%	15,22%
13	DISTRITO FEDERAL	1,52%	1,74%	14,31%
14	RIO GRANDE DO NORTE	0,22%	0,21%	-4,36%
15	ESPÍRITO SANTO	0,67%	0,64%	-4,46%
16	ACRE	3,28%	2,74%	-16,71%
17	CEARÁ	1,24%	1,02%	-18,03%
18	MARANHÃO	0,25%	0,20%	-21,07%
19	RONDÔNIA	1,29%	0,99%	-22,71%
20	MATO GROSSO	0,52%	0,36%	-30,84%
21	RIO GRANDE DO SUL	0,92%	0,63%	-31,99%
22	TOCANTINS	1,99%	1,01%	-49,20%
23	AMAPÁ	1,69%	0,79%	-53,35%
24	RIO DE JANEIRO	1,61%	0,49%	-69,69%
25	MINAS GERAIS	1,92%	0,49%	-74,22%
26	SERGIPE	1,54%	0,39%	-74,76%
27	ALAGOAS	1,11%	0,16%	-85,20%
		<b>0,67%</b>	<b>0,61%</b>	<b>-9,39%</b>

\*fonte: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados\\_municipios/sistn.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/sistn.asp)

\*\*fonte: <http://www.sefaz.ba.gov.br/default.htm>



# Capítulo 4

I Concurso de Monografias do SINDIFISCO - 2013

Quarto lugar

**O FATO GERADOR PRESUMIDO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA  
É DEFINITIVO, NÃO ASSEGURANDO DIREITO À RESTITUIÇÃO DO  
ICMS SUBSTITUTO, EXCETO DIANTE DA SUA NÃO REALIZAÇÃO**

**Adalberto Aluizio Eyng**

## RESUMO

A Carta Magna Pátria regulamenta a substituição tributária do ICMS, por meio do art. 150, § 7º, em que consta a previsão de restituição, somente quando não ocorre o fato gerador presumido. Nesse dispositivo, reside o norte desta pesquisa monográfica, em que encontra fundamento a assertiva: *“o fato gerador presumido na substituição tributária é definitivo, não assegurando direito à restituição do ICMS substituto, exceto diante da sua não realização”*. A matéria com doutrina controversa foi pacificada pelos tribunais superiores, especialmente, em Ação Direta de Inconstitucionalidade decidida pelo Supremo Tribunal Federal, obrigando ao judiciário, ao seu cumprimento, em razão do efeito vinculante. Assim, de acordo com o dispositivo constitucional, a restituição deverá ocorrer somente quando o fato gerador presumido não se realizar. Isto significa que o fato nominado é a circulação da mercadoria, a sua venda, de forma que, em havendo revenda sujeita à substituição tributária, ocorreu o fato gerador presumido. Isso leva à conclusão de que só haverá o direito à restituição, no caso de não haver a circulação da mercadoria. Essa interpretação é a defendida nas jurisprudências do Supremo Tribunal Federal, essenciais para a comprovação monográfica. Cabe ressaltar que a hipótese monográfica buscou resposta à possibilidade legal de restituição do imposto, pelo fato de ter havido venda da mercadoria pelo contribuinte substituído, em valor inferior sobre o qual foi retido na operação anterior, pelo contribuinte substituto. A hipótese restou comprovada no estudo, concluindo-se a respeito da definitividade do valor pago antecipadamente, de maneira que a restituição somente ocorrerá no caso da não-realização do fato gerador presumido. Em consequência, não se admite falar em ajuste nem para mais nem para menos, em face da realização das operações subsequentes. Assim, o instituto da substituição tributária não admite ajuste, tanto em relação à restituição de excedente de quantia paga de ICMS, como também vedando ao fisco o direito de cobrar diferenças, quando a mercadoria for vendida por valor superior àquele sobre o qual o imposto foi retido. Utiliza-se o método monográfico aplicado em pesquisa de referências doutrinárias aliadas a decisões administrativas e, ainda, de fundamental importância à análise de decisões jurisprudenciais dos tribunais estaduais e dos superiores. Dessa forma, o regime de antecipação do tributo, entendido como técnica de arrecadação, não é compatível nem com a complementação de valores recolhidos a menor (caso o substituído venda a mercadoria por preço superior ao utilizado para a base de cálculo da substituição), nem tampouco com a restituição de valores porventura recolhidos a maior (caso ocorra o inverso). A hipótese monográfica resta amplamente comprovada com base na máxima fonte jurisprudencial, em que a mais alta Corte, graças ao efeito vinculante de suas decisões sobre matéria de ordem constitucional, pacificou as discussões a respeito, obrigando todos os envolvidos no processo tributário, ao seu cumprimento.

**Palavras-chave:** Substituição tributária do ICMS. Definitividade do fato gerador presumido. Vedação à restituição de imposto. ICMS Substituto. Valores recolhidos a menor ou a maior.

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> -Principais Tipos de Operações e Respektivas Alíquotas de ICMS .....	137
<b>Quadro 2</b> -Resumo da Arrecadação Tributária Anual de ICMS e ICMS Substituto..	148
<b>Quadro 3</b> -Resumo Contendo as Mercadorias Sujeitas à ST com a Base Legal em Acordos Pactuados pelo Estado de SC com outras UF's.....	156
<b>Quadro 4</b> -Demonstrativo Resumo de Cálculo do ICMS Substituto a Ser Retido em Operação Interestadual com Cimento, do Paraná para Santa Catarina.....	163

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

<b>ADIn</b> - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
<b>ADCT</b> - ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS
<b>BC ICMS ST</b> - BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUTO
<b>CRFB/88</b> - CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988
<b>CF</b> - CONSTITUIÇÃO FEDERAL
<b>CTN</b> - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL
<b>DF</b> - DISTRITO FEDERAL
<b>EC</b> - EMENDA CONSTITUCIONAL
<b>LC</b> - LEI COMPLEMENTAR
<b>CONFAZ</b> - CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA
<b>COPAT</b> - COMISSÃO PERMANENTE DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS
<b>ICMS</b> - IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTER-ESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO
<b>IPVA</b> - IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES
<b>IPTU</b> - IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO
<b>ISS</b> - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS
<b>ICMS ST</b> - ICMS SUBSTITUTO
<b>IPI</b> - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
<b>MVA</b> - MARGEM DE VALOR AGREGADO
<b>RICMS/SC</b> - REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DO ESTADO DE SANTA CATARINA
<b>ST</b> - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
<b>STN</b> - SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL
<b>STJ</b> - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA
<b>STF</b> - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
<b>SINIEF</b> - SISTEMA NACIONAL INTEGRADO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO- FISCAIS
<b>UF's</b> - UNIDADES DA FEDERAÇÃO

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	117
2 O ICMS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	118
2.1 O Sistema Tributário Nacional (STN).....	119
2.2 Conceito de Tributo.....	120
2.3 A Base Legal do Sistema Tributário.....	120
2.4 Classificação dos Tributos.....	121
2.4.1 Quanto à Competência Tributária.....	121
2.4.2 Com Base nas Espécies Tributárias.....	123
2.4.3 De Acordo com a Cumulatividade e Não Cumulatividade.....	126
2.4.4 Conforme a Repercussão Econômica.....	127
2.4.5 Quanto à Essencialidade da Matéria Tributável.....	129
2.4.6 De Acordo com as Fases do Processo Produtivo.....	129
2.5 O ICMS.....	130
2.5.1 Conceito do ICMS.....	130
2.5.2 Função e Competência do ICMS.....	131
2.5.3 A Incidência do ICMS nas Diferentes Operações.....	132
2.5.4 Fato Gerador do ICMS.....	135
2.5.5 As Alíquotas do ICMS e a Seletividade.....	136
2.5.6 A Base de Cálculo do ICMS.....	138
2.5.7 Sujeito Ativo e Passivo da Obrigação Tributária.....	138
2.5.8 Obrigação Principal e Acessória.....	139
2.5.9 O ICMS e o ADCT da CRFB/88.....	140
3 O ICMS E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ST).....	141
3.1 As Razões da Adoção do Instituto da ST.....	141
3.2 Histórico dos Fundamentos Normativos da ST.....	142
3.2.1 A Origem do Instituto na Itália.....	142
3.2.2 No Brasil, a Origem no CTN.....	142
3.3 A Obrigatoriedade dos Convênios para a ST.....	147
3.4 A Participação Relativa do ICMS ST na Arrecadação de SC.....	148
3.5 Conceitos Preliminares Relacionados à Substituição Tributária.....	149
3.6 Tipos ou Modalidades de ST do ICMS.....	152
3.6.1 A ST para Trás ou Sobre Operações Anteriores.....	153
3.6.2 ST para Frente ou Operações Subsequentes.....	153
3.7 Principais Mercadorias Sujeitas à Incidência da ST.....	155
3.7.1 A Definição do Contribuinte Substituto e as Mercadorias Sujeitas.....	155
3.7.2 Definição do Contribuinte Substituto na Lei Complementar.....	157
3.7.3 O Fundamento na Lei Estadual Catarinense, em Obediência à LC.....	157

3.8 O Fato Gerador do ICMS Substituto (ICMS ST).....	157
3.9 A Base de Cálculo da Substituição Tributária (ST).....	158
3.10 A Definição das Alíquotas do ICMS Substituto.....	160
3.11 O Pagamento do ICMS Substituto.....	160
3.12 Exemplo Prático de Incidência de ST em Operação Interestadual.....	162
3.13 O Diferencial de Alíquota de 5% sem a exigência de MVA.....	164
4 O FATO GERADOR PRESUMIDO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É DEFINITIVO, NÃO ASSEGURANDO DIREITO À RESTITUIÇÃO DO ICMS SUBSTITUTO, EXCETO DI ANTE DA SUA NÃO REALIZAÇÃO.....	164
4.1 Entendimento Doutrinário e a Pacificação Constitucional da ST.....	164
4.2 Definição de Fato Gerador Presumido e a Substituição Tributária.....	167
4.3 O Excesso da Quantia Paga, a Não Realização do Fato Gerador Presumido e o Direito ou Não à Restituição .....	170
4.3.1 O Convênio ICMS 13/97 e a Expressa Vedação à Restituição.....	172
4.3.2 Hipóteses em que a Lei Reconhece o Direito à Restituição .....	172
4.3.3 A Presunção do Fato Gerador Presumido é Relativa .....	173
4.3.4 A Definitividade d o Fato Gerador e a Vedação à R estituição .....	174
4.4 Fundamentos Administrativos, Jurisprudenciais e Constitucionais.....	179
4.4.1 O Entendimento do Fisco Catarinense.....	179
4.4.2 O Entendimento Jurisprudencial do Contencioso Estadual.....	181
4.4.3 A Jurisprudência do Judiciário Catarinense.....	182
4.4.4 A Jurisprudência Dominante nos Tribunais Superiores.....	183
4.4.4.1 O Entendimento do Superior Tribunal de Justiça.....	183
4.4.4.2 O Efeito Vinculante e a Pacificação das Decisões do STF.....	186
4.4.4.3 A ADIN 1851, Referência à Pacificação da Matéria .....	188
5 CONCLUSÃO .....	192
6 REFERÊNCIAS.....	196

# 1 INTRODUÇÃO

O instituto da Substituição Tributária (ST) assume grande importância econômica para as empresas que comercializam mercadorias que se sujeitam a esta sistemática de apuração e para as finanças públicas. Constitui-se em instrumento e técnica de arrecadação e fiscalização cada vez mais presente no sistema tributário nacional. Inserida nesse instituto, discutir-se-á “*o fato gerador presumido na substituição tributária é definitivo, não assegurando direito à restituição do ICMS substituto, exceto diante da sua não realização*”, de extrema valia no direito tributário.

Reveste-se de valor prático o estudo em razão de que, durante muito tempo, a constitucionalidade e a legalidade da ST foram arguidas em juízo pelos contribuintes, sob a alegação de uma lacuna legislativa durante oito anos, até a edição da Lei Complementar N° 87/96.

Cabe ressaltar ainda, a importância do tema aos operadores do direito, ao empresário nacional e como fonte de equilíbrio das finanças públicas, pois o instituto representa uma cifra próxima a 27% da arrecadação tributária estadual. Ainda se constitui, em matéria nova, com muitas polêmicas, especialmente, no tocante ao conteúdo da hipótese monográfica, a discussão relativa ao direito de restituição de ICMS ST *retido pelo substituto*, a menor ou a maior.

Assim, o estudo abrangerá a apresentação de aspectos envolvendo a matéria em nível nacional e estadual, relacionada a casos concretos discutidos no contencioso administrativo, cujos fundamentos estão amparados em decisões da mais alta Corte. Surge, em consequência, a questão de saber se o valor do ICMS Substituto seria definitivo, ou se, como simples antecipação, ficaria sujeito à ajuste em face da realização das operações subsequentes, com a restituição do excedente, questão esta essencial e objeto de desafio monográfico.

Aplicar-se-á o método dedutivo de abordagem, para viabilizar a hipótese monográfica, na análise da legalidade do direito à restituição da quantia paga de ICMS ST a menor ou a maior, exceto quando não se realiza o fato gerador presumido, com aplicabilidade geral às situações tributárias similares.

Por sua vez, como método de procedimento, será aplicado o monográfico e o histórico descritivo, abordando-se, a partir da CRFB/88, a legalidade do instituto da ST. Esse momento mostra-se um marco histórico referencial até a atualidade, com posicionamento jurídico tributário fundamentado na legislação infraconstitucional e posicionamento jurisprudencial.

Como teoria de base utiliza-se o desenvolvimento de um referencial teórico-prático de caráter comparativo, com análise histórico-interpretativa e jurídica, com fundamento normativo, doutrinário e jurisprudencial.

As técnicas de pesquisa são de natureza prescritiva teórica, estando alicerçadas em fontes doutrinárias, jurisprudenciais e administrativas.

Assim, no estudo do primeiro capítulo versará sobre o ICMS, inserindo-o no sistema tributário nacional, o imposto estadual mais importante. No esboço voltado ao

ICMS, analisar-se-á o conceito, função e competência, a incidência, o fato gerador, as alíquotas, a base de cálculo, o sujeito ativo e passivo, o contribuinte, as formas de sua classificação e ainda, o significado de obrigação principal e acessória.

O segundo capítulo tratará da ST e do ICMS ST, com estudo das razões da sua adoção, o histórico dos fundamentos normativos e a obrigatoriedade dos convênios, para a formulação de pacto entre as Unidades da Federação. O capítulo trata, ainda, dos principais conceitos voltados ao tema, analisando os tipos de substituição, as mercadorias sujeitas, os contribuintes substituto, substituído, o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota, a apuração e o pagamento do ICMS, com a exemplificação prática de incidência.

O terceiro capítulo investigará a comprovação da hipótese: *“o fato gerador presumido na substituição tributária é definitivo, não assegurando direito à restituição do ICMS substituto, exceto diante da sua não realização”*, iniciando por exposição doutrinária da legalidade e da constitucionalidade da ST. Continua o estudo com a definição de fato gerador presumido, o Convênio ICMS 13/97 contendo a expressa vedação ao direito de restituição de imposto. Finalmente, será apresentada a base doutrinária divergente e a convergente da comprovação da hipótese monográfica com fundamento em decisões administrativas e judiciais de diferentes instâncias cuja sustentação à hipótese monográfica é proferida no âmbito do Tribunal de Justiça, do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

## 2 O ICMS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A Constituição Federal (CF), no art. 145, prevê a instituição dos tributos de competência de cada um dos entes federados que compõe a República Federativa do Brasil. Especificamente em relação ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), o mais importante imposto de competência estadual e vital para a sobrevivência financeira dos Estados e do Distrito Federal (DF), tem seu fundamento no art. 155, inciso II.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. [...]

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;



Paulsen (2007, p. 16), acerca da questão da vigência do Sistema Tributário Nacional, assim registra:

Vigência: O novo Sistema Tributário Nacional não entrou em vigor juntamente com a publicação da Constituição de outubro de 1988, mas no primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação (1º de março de 1989), mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores, conforme dispôs o art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. Este mesmo artigo, entretanto, determinou a vigência imediata dos arts. 148, 149, 150, 154, I, 156, III, e 159, I, c, conforme seu § 1º.

Para localizar a importância do ICMS no contexto do sistema tributário nacional, serão apresentados os fundamentos legais dos tributos, o conceito, diferentes classificações das espécies tributárias, com destaque para o estudo do ICMS, pela sua destacada função assumida, nas finanças estaduais.

A importância relativa do ICMS na arrecadação tributária catarinense será apresentada em item específico, no segundo capítulo.

## 2.1 O Sistema Tributário Nacional (STN)

Ao introduzir o tema do sistema tributário, faz-se necessário enfatizar a definição de sistema e quais as proporções de conteúdo se deve atribuir ao termo, ressaltando que:

Assim, para identificar um sistema este aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema (CARVALHO, 2007, p. 137-138).

Carvalho (2007, p. 142) afirma que as normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. O mesmo autor também argumenta que é correto mencionar a Constituição como um sistema de proposições normativas, integrante de outro sistema global, o ordenamento jurídico vigente. No mencionado sistema, está inserido o subsistema tributário para a realização das funções tributárias, ao lado de medidas que asseguram as garantias individuais, existindo uma construção harmoniosa, que visa à segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre a Administração e administrados (CARVALHO, 2007, p. 157).

Por outro lado, continuando na busca do entendimento do significado de “sistema”, Machado (2007, p. 291, grifo nosso), afirma que não obstante significasse, originalmente, reunião ou conjunto, *a palavra sistema modernamente significa o conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes.*

## 2.2 Conceito de Tributo

Ataliba (2003, p. 32) extrai do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), o conceito legal de tributo, como sendo “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”.

Por sua vez, Cassone (2007, p. 6, grifo do autor) assim define:

**Tributo** é certa quantia em dinheiro que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) são obrigadas a pagar ao Estado (União, Estados, DF e Municípios) quando praticam certos fatos geradores previstos pelas leis tributárias.

Em face da definição legal baseada no art. 3º do CTN, Cassone (2007, p. 45, grifo do autor) elege elementos indispensáveis para que a exação seja caracterizada como de natureza tributária:

1. **prestação em moeda corrente nacional** – ou cujo valor se possa exprimir em dinheiro;
2. **prestação obrigatória** – porque devida por força de lei (regime de direito público);
3. **que não constitua sanção de ato ilícito** – porque nessa hipótese não se trata de tributo, mas de penalidade;
4. **atividade administrativa plenamente vinculada** – isto porque a autoridade administrativa não só tem o poder (de Estado), como também, o dever (funcional) de fiscalizar, autuar e cobrar.

Em contrapartida, Amaro (2007, p. 25-26) destaca como características do tributo: natureza pecuniária; caráter não sancionatório; prestação instituída em lei; e especificação do credor da obrigação. Com base em tais premissas, o autor define o tributo como sendo “a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

## 2.3 A Base Legal do Sistema Tributário

O Sistema Tributário Nacional (STN) está previsto nos artigos 145 a 162 da CF, nos quais estão delineados os princípios gerais que o regem, as espécies tributárias, as limitações ao poder de tributar, a repartição das competências tributárias atribuídas à União, aos Estados e aos Municípios, assim como os critérios para a repartição das receitas tributárias (ÁVILA, 2006, p. 21).

Merecem destaque *duas características* presentes no sistema tributário nacional:

- a) **racionalidade econômica** consistente no ajustamento a substratos econômicos perfeitamente diferenciados, de modo a se evitarem as superposições de incidência sobre fatos econômicos idênticos e a se eliminarem os vínculos a critérios jurídico-formais ou à técnica de arrecadação;

**b) a facilidade de fiscalização e arrecadação**, que minimize os custos da cobrança. Conclui o autor que o sistema tributário há que se afinar com os valores e os princípios constitucionais, máxime com os da capacidade contributiva, custo/benefício, desenvolvimento econômico e economicidade, devendo também estar harmonizado com o sistema tributário internacional e com o federalismo fiscal (TORRES, 2005, p. 357 - 358, grifo do autor).

Portanto, o legislador, ao elaborar as normas que integram o Sistema Tributário, deverá considerar a racionalidade econômica e a facilidade de fiscalização e arrecadação, otimizando a receita e minimizando os custos da cobrança, os quais são suportados pela sociedade.

## 2.4 Classificação dos Tributos

Com o intuito de diferenciar as espécies tributárias, é importante estudar a sua classificação. Conforme Silva (1998, p. 171, grifo do autor), “a classificação serve para indicar a ação de classificar, isto é, agrupar coisas da mesma espécie para que formem classes, categorias ou grupos distintos”.

Neste tópico, serão tratadas as principais formas de sua classificação e alguns princípios tributários mais direcionados ao ICMS. Assim, o estudo do ICMS, conduz a análise da *classificação dos tributos quanto à competência dos entes federados*, de acordo com a *cumulatividade e não cumulatividade*, conforme a *repercussão econômica*, quanto à *essencialidade da matéria tributável*, relacionados ao *montante do fato gerador e ainda, de acordo com as fases do processo produtivo*. Ressalte-se que não serão aprofundadas estas questões, mas apresentadas apenas as suas noções essenciais.

### 2.4.1 Quanto à Competência Tributária

O Estado é organizado juridicamente, com a elaboração de sua *Constituição*, na qual se define, por exemplo, o Poder Tributário, o Poder Político em geral, delimitando inclusive, o princípio federativo, dividido entre os diversos níveis de governo. Encontra-se então o conceito de competência tributária como:

Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido, dá-se o nome de competência tributária. O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do Estado (MACHADO, 2007, p. 60, grifo do autor).

Conforme Carrazza (2005, p. 467), competência tributária é a possibilidade de criar tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativo e passivo, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

No Brasil, a competência tributária é exercida pelo Poder Legislativo, posto que a Constituição adota o princípio da legalidade tributária. Com a concretização da situação descrita na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, nasce, então, a obriga-

ção tributária, que consubstancia a relação de tributação entre o Estado e seus cidadãos (MACHADO, 2007, p. 166).

Cabe destacar que a competência tributária conferida pela CF a cada ente federado, decorre da concessão da autonomia política, financeira e administrativa, de forma que a referida competência privativa concedida, aos três níveis de governo, garante-lhes os recursos imprescindíveis à sua autonomia (AVILA, 2006, p. 87).

A atribuição de competência tributária compreende tanto a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na CRFB/88, nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal (DF) e dos Municípios, e observado o que estabelece o CTN, em seu art. 6.º Isto significa dizer que a Constituição atribui aos Estados, competência para instituir o ICMS, assegurando-lhes plena competência a respeito (MACHADO, 2007, p. 292).

A Constituição Federal traça a repartição das competências legislativas e atribui à União, Estados, DF e Municípios a competência concorrente para legislar sobre Direito Tributário (art. 24, I), competindo à União estabelecer as normas gerais (§ 1º do art. 24 e art. 32, § 1º), cabendo-lhes adequar a legislação às suas peculiaridades. Ao se falar em competência é essencial lembrar a forma de organização político-administrativa definida na CRFB/88:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição (BRASIL, 1988).

A competência tributária significa a aptidão para criar tributos, por parte da União, Estados, DF e Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição (AMARO, 2007, p. 93).

O art. 145, ao tratar da competência tributária, lhe assegura o fundamento normativo constitucional, o qual assim dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1998).

Alguns tributos são instituídos por todos os entes federativos considerados de competência comum, enquanto que outros são instituídos por um ente considerados então privativos, e, finalmente, existem tributos que somente a União pode instituir, sendo então designados como de competência residual (AMARO, 2007, p. 95).

## 2.4.2 Com Base nas Espécies Tributárias

Ao tomar como ponto de partida a questão das espécies tributárias e considerando o tributo como gênero, argumenta que é possível classificá-los em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (GASSEN, 2004, p. 69).

Por sua vez, Carrazza (2005, p. 491) assinala que, o tributo é o gênero, do qual o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são as espécies. Segundo o autor, “é o Texto Excelso, que prescreve que a União, os Estados, os Municípios e o DF estão credenciados a criar impostos (art 145, I), taxas (art. 145,

II) e a contribuição de melhoria (art. 145, III)”. A CF não se preocupou em definir as espécies de tributos, nem em classificá-las, limitando-se a arrolar:

a) impostos instituíveis pela União, Estados, DF e Municípios, conforme a partilha constante nos arts. 153 e 154 (União), 155 (Estados e Distrito Federal) e 156 (Municípios e também o DF) (AMARO, 2007, p. 29).

Abrangendo uma classificação ampla, a doutrina não é unânime quanto à classificação das várias espécies tributárias, mas assim consta na Constituição:

O art. 145, estabelece que os entes federados poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. Ao lado destas espécies tributárias, existem ainda, os empréstimos compulsórios (art. 148, I e II), as contribuições no interesse de categorias profissionais (art. 149, caput), as contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149, caput e 177, § 4º), as contribuições sociais (art. 149, caput e § 1º), as contribuições previdenciárias (art. 195) e a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A) (ÁVILA, 2006, p. 93).

Vários autores, como Paulsen (2007, p. 613), com fundamento no art. 5º do CTN, classificam os tributos em três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria (classificação tripartida). Essa classificação também é citada por Gassen (2004, p. 70), a respeito da existência de uma corrente doutrinária forte, referente à classificação tripartida dentre os quais se destacam Geraldo Ataliba, José Afonso da Silva, Paulo de B. Carvalho e Roque Carrazza.

Em contrapartida, conforme destacado por Gassen, (2004, p. 71), a classificação mais adequada e moderna, considera a existência de cinco espécies tributárias como: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, cuja classificação é defendida por Celso Ribeiro Bastos, Hugo de Brito Machado, Moreira Alves e Ives Gandra da Silva Martins. Esta classificação inclui os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, também previstas na CRFB/88, em seu título IV.

Em obediência à classificação em cinco espécies, será conceituada cada uma, apresentando o seu fundamento legal, as suas características essenciais de forma que fiquem evidenciadas as principais diferenças entre as mesmas:

**a) Imposto:** iniciando pela espécie mais importante, sob o ponto de vista arrecadatório, diversos são os conceitos apresentados por diferentes doutrinadores, mas como se observa, todos utilizam a base legal do CTN. O conceito legal de imposto se extrai do CTN, em seu art. 16:

É o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (PAULSEN, 2007, p. 624).

Amaro (2007, p. 30, grifo do autor) também se baseia no CTN, definindo imposto como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma *situação independente de qualquer atividade estatal específica*, relativa ao contribuinte.”

Da mesma forma, com base no CTN, em seu art. 16, conforme assinala Melo, J. E. S. (2005, p. 60) conceitua imposto:

É o tributo, cuja obrigação tem por fato gerador em situação independentemente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, que guarda plena consonância com as diretrizes constitucionais, que apenas indicam as materialidades relativas às competências dos Poderes Públicos (arts. 153, 155 e 156 da CRFB/88).

Logo, se pode concluir que imposto é o tributo que não tem vinculação a uma contraprestação direta a quem suporta o ônus tributário.

**b) Taxa:** como segunda espécie tributária o seu conceito está no art. 77 do CTN, de onde os doutrinadores extraem a sua base conceitual. Para Amaro (2007, p. 444), taxa é espécie de tributo, cujo fato gerador tem como o exercício regular do poder de polícia, ou o serviço público prestado ou posto à disposição do contribuinte, cujo conceito, tem como base a CF, art. 145, I e o art. 77 do CTN.

Amaro distingue impostos e taxas, destacando que as *atividades gerais* do Estado devem ser financiadas com os *impostos*, arrecadados da coletividade, enquanto que existem outras atividades estatais que, dada sua *divisibilidade e referibilidade a um indivíduo ou a um grupo determinável*, podem (e, numa perspectiva de justiça fiscal) ser financiadas por tributos pagos pelos indivíduos a que essas atividades estatais se dirigem (AMARO, 2007, p. 31, grifo do autor).

O autor conclui a diferenciação entre imposto e taxa, assim dispondo:

[...] em regra, se admite como ponto comum de partida o critério tradicionalmente formulado na ciência das finanças, para o qual o imposto é o modo de financiamento próprio dos serviços públicos indivisíveis e a taxa dos serviços divisíveis. Nossa Constituição claramente adota esse critério, ao atrelar as taxas ao exercício do poder de polícia e à execução de serviço público divisível, permitindo estremá-las dos impostos, não vinculados a nenhuma atuação estatal divisível (AMARO, 2007, p. 32).

O poder de polícia, ao qual a CF atrela a possibilidade de cobrança das taxas, também encontra definição no CTN, em seu art. 78.

**c) Contribuição de melhoria:** é a terceira espécie, com fundamento no art. 81 do CTN sendo cobrada pela União, Estados, DF e Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições para fazer face ao custo de obra pública específica, de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. Como se extrai da redação do art. 81, exige-se uma valorização das propriedades, diretamente proporcional à melhoria que advenha da obra pública, sendo a valorização a medida da melhoria, não se legitimando o tributo pela simples realização da obra (AMARO, 2007, p. 46).

Com base em Ávila (2006, p. 114), assim se manifesta:

A contribuição é devida sempre que houver valorização do imóvel por causa da obra realizada. A hipótese de incidência é a valorização da propriedade e a base de cálculo é o resultado da diferença entre o valor do imóvel antes e depois da realização da obra. A contribuição de melhoria só pode ser cobrada depois de realizada a obra, já que seu fato gerador é a valorização imobiliária. Simples serviços de recapeamento ou manutenção de via pública, não permitem a sua cobrança.

Logo, na contribuição de melhoria, é a valorização imobiliária uma característica obrigatória, para a sua existência e reconhecimento como tributo.

**d) Empréstimo compulsório:** se constitui como quarta espécie tributária, prevista na CF, de instituição exclusiva da União, através de Lei Complementar (LC), em situações excepcionais, que exijam recursos extraordinários, assim definido:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". (BRASIL, 1988).

Segundo Ávila (2006, p. 112), os empréstimos compulsórios são de instituição exclusiva da União, sendo tributos restituíveis, tomados do contribuinte, de forma compulsória, para atender finalidades específicas previstas no texto constitucional, sendo que a Lei Complementar deverá fixar o prazo do empréstimo e as condições de resgate, conforme o art. 15, do CTN.

**e) Contribuições especiais:** o STN define as contribuições especiais como quinta espécie tributária, tendo o seu fundamento nos arts. 149 e 149-A da CF, sendo tributos cobrados para custeio de atividades paraestatais e podem ser: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias econômicas ou profissionais.

Na manifestação de Ávila (2006, p.116), apenas a União possui competência para instituir contribuições sociais, no interesse de categorias profissionais, nos termos do



caput do art. 149 da CF, atuando na ordem social, normatizando a atividade econômica ou fiscalizando categorias profissionais.

### 2.4.3 De Acordo com a Cumulatividade e Não-cumulatividade

Em obediência à determinação extraída do próprio texto da Carta Magna, a não-cumulatividade é um dos principais princípios e características que identificam o ICMS, conforme preceitua o art. 155, § 2º, I.

A respeito da origem da não-cumulatividade, colhe-se a manifestação:

A não-cumulatividade é originária da França e foi introduzida no ordenamento jurídico nacional com a lei 3.520, de 30/12/1958, passando o imposto sobre o consumo (atual IPI) a permitir o abatimento do valor incidente nas aquisições de matérias-primas e demais insumos empregados na fabricação e no acondicionamento de produtos submetidos a sua incidência (CARDOSO, 2007, p.12).

Com fulcro no que dispõe o art. 155, § 2º, I da CRFB/88, a *não-cumulatividade* é uma sistemática que consiste na compensação de créditos de ICMS (gerados pela aquisição de bens e serviços), com os débitos (decorrentes de operações mercantis e serviços sujeitos ao ICMS), num determinado período de tempo, com a apuração de saldo devedor (ICMS a ser recolhido), ou saldo credor (passível de aproveitamento nos períodos seguintes, e objeto de futuras compensações) (MELO, J. E. S., 2005, p. 414, grifo do autor).

Convém destacar que em obediência à expressa norma constitucional, consignada no art. 155, § 2º, inciso I, o ICMS é um imposto não cumulativo, cujo princípio assim se define:

Compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo DF (BRASIL,1988).

A classificação *em cumulativos e não-cumulativos* diz respeito à técnica de aplicação dos tributos multifásicos; *os cumulativos* incidem em várias fases de circulação do bem, sem se deduzir o valor que já incidiu nas fases anteriores. *Não-cumulativo* é o tributo que, em cada fase, incide apenas sobre o valor que nela se agregou, descontando-se, porém, o valor que já gravou as fases anteriores (AMARO, 2007, p. 92, grifo do autor).

Ávila (2006, p. 64) com base no art. 155, § 2º, XII, “c”, da CRFB/88 atribui à Lei Complementar a disciplina do regime de compensação do ICMS.

Por sua vez, o art. 19 da LC 87/96 repete a dicção constitucional acerca da não-cumulatividade, consagrando o referido princípio, enquanto o art. 20 assegura ao sujeito passivo o direito de creditamento do ICMS cobrado nas operações anteriores.

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e

intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. (BRASIL, 1996).

O IPI e o ICMS são exemplos de tributos não-cumulativos, destacando-se que a classificação, em cumulativos e não-cumulativos, refere-se a uma classificação quanto à técnica de aplicação dos tributos multifásicos, assim definido:

Tributo cumulativo ou também denominado em cascata é aquele que incide em várias fases de circulação do bem sem, contudo, deduzir-se o valor que já incidiu nas anteriores, isto é, não é permitida a dedução do tributo suportado no decorrer da atividade produtiva/comercial. Tributo não-cumulativo é aquele que incide em várias fases do processo produtivo apenas sobre o valor que naquela se agregou, isso significa que não se pode também gravar todo o valor acumulado do bem, desde que se desconte se deduza o valor que gravou as fases anteriores (GASSEN, 2004, p. 82, grifo do autor).

Em razão da significância na apuração do ICMS é crucial considerar o princípio da não-cumulatividade, pois se constitui num dos consagrados princípios constitucionais identificadores do ICMS. O referido imposto possui características nacionais, apesar de sua competência ser estadual, havendo a incidência em operações interestaduais, mas como preceitua a legislação tributária, com base no princípio citado, cada Estado está obrigado a reconhecer o crédito de imposto pago em outra Unidade da Federação (UF).

#### 2.4.4 Conforme a Repercussão Econômica

Admitindo-se por critério a possibilidade de repercussão econômica, poder-se-á classificá-los em **diretos** e **indiretos**. **Tributo direto** ocorre quando o contribuinte não tem como transferir o ônus do pagamento a um terceiro, ou seja, o tributo é devido, tanto de direito, e de fato, pela mesma pessoa.

**Tributo indireto**, por sua vez, ocorre quando o sujeito passivo, que deve de “**direito**”, pode repassar a um terceiro, que passa a dever de “**fato**”, o encargo do seu pagamento. O primeiro é o contribuinte de direito e o segundo, o de fato. Um recolhe o tributo e repassa o encargo financeiro ao outro (GASSEN, 2004, p. 77-78, grifo do autor).

Com base em Gassen, pode-se utilizar o ICMS, um exemplo de *tributo indireto* que incide quando um contribuinte (empresa) vende uma mercadoria ao valor de R\$ 100,00 a um consumidor, sendo que, na nota fiscal consta um destaque de R\$ 17,00 (alíquota aplicável de 17%), cujo valor do ICMS é mero destaque, suportado pelo *consumidor* que assume a condição de *contribuinte de fato*, enquanto como contribuinte de direito, a empresa que tem a obrigação de apurar e recolher o tributo (ICMS), pagando-o ao Estado.

Por sua vez, no *tributo direto* não há o repasse do ônus financeiro. O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) se constitui em exemplo comum de tributo direto, que incide sobre o patrimônio, devido pelos proprietários dos veículos (GASSEN, 2004, p. 78, grifo nosso).

Diferencia-se o tributo direto do indireto, considerando-se direto quando o encargo financeiro seja suportado pelo contribuinte, enquanto que, no tributo indireto, o ônus financeiro tributário é repassado para um terceiro, por exemplo, ao consumidor final (GASSEN, 2004, p. 78-79).

A diferenciação apontada por Gassen assume importância, pois se apresenta na *tributação direta* apenas um contribuinte (*sujeito passivo é único, de fato e de direito*), enquanto que na *tributação indireta*, se tem o contribuinte de fato e o de direito (*existem dois sujeitos passivos, um de fato e outro de direito*). A importância apontada a respeito adquire um vulto maior quando se trata da hipótese de restituição de tributo indireto, a exemplo do ICMS.

O direito tributário pátrio admite a classificação de tributo direto e indireto, tendo como base legal o fato de poder transferir ou não o encargo tributário, conforme consta do art. 166 do CTN e nas Súmulas 71 e 546 do Supremo Tribunal Federal (STF), cujos instrumentos salientam a classificação em tributos diretos e indiretos:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. Sobre o pagamento indevido e restituição entendia-se que não cabe restituição de tributo indireto conforme a Súmula 71 do STF: Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto. Com a Súmula 546 esse entendimento foi relativizado: ‘Cabe restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de fato o quantum respectivo’ (GASSEN, 2004, p. 78-79).

Segundo Gassen, *o fundamento do art. 166 do CTN, aliado ao fato da impraticabilidade de devolução de ICMS ST, a centenas de consumidores, os contribuintes de fato, seriam as razões dos Tribunais a não reconhecerem o direito à devolução, na hipótese de excesso de pagamento. Essa questão será abordada, no terceiro capítulo, no qual a restrição legal à referida devolução estará calcada nos julgamentos proferidos nas várias Instâncias, até a Máxima Corte.*

Por sua vez, Ávila (2006, p. 99) destaca características que diferenciam os impostos diretos e indiretos, convergindo com os autores anteriores:

No imposto direto, é o próprio sujeito passivo, eleito pelo legislador, quem suporta o ônus financeiro da carga tributária sem transferi-lo a outra pessoa. No imposto indireto, a lei escolhe determinada pessoa como devedora, o chamado contribuinte de direito. Porém, ele repassa o ônus do tributo a um terceiro, o chamado contribuinte de fato. É este, na verdade, que acabará pagando o tributo que estará embutido no preço do serviço, do produto ou da mercadoria adquirida. No aspecto econômico, quase todos os impostos e também as contribuições são repassados a terceiros, já que eles são levados em consideração no cálculo do custo dos serviços, mercadorias ou produtos. Ou seja, quem de fato paga o tributo é o consumidor.

Assim, a classificação quanto à repercussão econômica tratada por vários autores leva em conta uma característica em comum, relacionada a quem suporta de fato, o ônus tributário, a quem, em regra, comporta o direito à restituição, com fundamento no CTN e nas Súmulas do Supremo Tribunal Federal, não sendo cabível o direito ao contribuinte de direito.

#### 2.4.5 Quanto à Essencialidade da Matéria Tributável

Há tributos *seletivos e não seletivos*. *Seletivo* é o imposto que incide sobre certos produtos, mercadorias ou serviços, que se destacam dos outros pela sua qualidade, tendo como exemplo:

Imposto que pode ser eleito para gravar automóveis de luxo, bebidas especiais, cigarros, jóias e até alimentos incomuns, especiais, ou extravagantes, e outros da mesma natureza (CASSONE, 2007, p. 60, grifo do autor).

Na esteira do que afirma Cassone, existem mercadorias em que o legislador elege como de maior necessidade à população, enquanto que outros são considerados supérfluos. Como exemplos de produtos supérfluos, podem ser citados o cigarro, as bebidas quentes, as embarcações de luxo, os combustíveis.

Gassen (2004, p. 77) distingue os tributos seletivos ou não seletivos:

Classificando os tributos quanto à essencialidade da matéria tributável são eles seletivos ou não-seletivos.

Nos tributos seletivos as alíquotas são fixadas em razão da maior ou menor essencialidade da matéria, dos bens e serviços, ou seja, tributa-se de forma mais onerosa as mercadorias consideradas menos essenciais e de forma menos onerosa as mais essenciais.

É considerado um tributo seletivo aquele que tiver uma alíquota mais alta para os produtos de luxo, suntuosos, supérfluos, e uma alíquota mais baixa para os considerados de consumo básico, necessário, essencial.

Os tributos *seletivos* têm as suas alíquotas graduadas para onerar mais gravosamente os bens menos essenciais (supérfluos, de luxo, ou de consumo suntuário) e mais brandamente os bens essenciais (que podem até, em razão da essencialidade, ficar no campo da não-incidência); atentam, pois, para a maior ou menor essencialidade do bem (AMARO, 2007, p. 91, grifo do autor).

#### 2.4.6 De Acordo com as Fases do Processo Produtivo

Os tributos podem atingir uma, várias ou todas as fases do processo produtivo classificando-os como *monofásicos ou plurifásicos*. *Monofásico* pelo fato do tributo gravar apenas uma fase do processo produtivo ou do ciclo comercial. Será *plurifásico* o tributo que gravar mais de uma das fases do processo ou do ciclo comercial (GASSEN, 2004, p. 81, grifo do autor).

## 2.5 O ICMS

Na condição de mais importante tributo de competência estadual, o ICMS se constitui em indispensável fonte de receita, sem o qual é impossível o atendimento ao custeio e ao investimento público reclamado pela sociedade.

O ICMS encontra o seu máximo fundamento no art. 155, II da CRFB/88, que estatui:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (CARRAZZA, 2003, p. 34).

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes a saber:

- a) o imposto sobre operações mercantis (operação relativa à circulação de mercadorias), que de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior;
- b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) o imposto sobre serviços de comunicação;
- d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e,
- e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e base de cálculos diferentes. Há pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidências do ICMS (CARRAZZA, 2003, p. 34-35, grifo nosso).

O autor afirma, ainda, que, embora estes impostos não se confundam, possuem um “núcleo central comum”, que permite sejam estudados conjuntamente. Todos, por exemplo, deverão obedecer ao “regime da não- cumulatividade” (CARRAZZA, 2003, p. 35, grifo do autor).

Carrazza (2003, p. 37, grifo do autor) salienta que a Constituição não prevê a tributação de mercadorias, por meio do ICMS, mas sim a tributação das “operações relativas à circulação de mercadorias”, isto é, das operações que tem mercadorias por objeto. Em consequência, são os termos *circulação* e *mercadorias* que qualificam as operações tributadas por via do ICMS.

Apesar de vários autores e legisladores focarem as “operações relativas à circulação de mercadorias”, na essência, a tributação do ICMS é suportada pelo consumo das mercadorias.

### 2.5.1 Conceito do ICMS

O conceito de ICMS é encontrado na norma constitucional, na lei complementar nacional e na lei estadual, em cujos dispositivos é *conceituado como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*. O fundamento normativo en-

contra-se, tanto na Constituição, art. 155, II, na LC 87/96, art. 1º, na Lei 10.297/96 (Lei estadual instituidora do ICMS), em seu art. 1º.

## 2.5.2 Função e Competência do ICMS

É importante a distinção entre a competência e a função do ICMS. Com base na LC 87/96, o ICMS é de competência estadual e distrital:

Art.1º Compete aos Estados e ao DF instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1996).

Na vigência da Constituição, o ICMS é imposto da competência estadual e teve o seu âmbito ampliado, abrangendo as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Com isso a antiga sigla ICM foi substituída por ICMS. Portanto, competente para a cobrança do ICMS é o Estado em que se verifica a sua hipótese de incidência (MACHADO, 2007, p. 380).

Compete aos Estados e ao Distrito Federal, em regra, instituírem o imposto representado pela sigla “ICMS” sobre operações que envolvam:

a) a circulação de mercadorias no território nacional e também as destinadas ao exterior; b) aquisição de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento; c) prestações de serviços de transporte transmunicipal; e, d) prestações de serviços de comunicação (CHIESA, 1997, p. 66).

Ao falar da função do ICMS, Machado (2007, p. 95-96) assinala que o tributo tem como intuito principal carrear recursos para o Estado (fiscal). No entanto, no mundo moderno, uma prática muito utilizada com o objetivo de interferir na economia, estimulando atividades econômicas ou regiões, estimulando ou desestimulando o consumo de certos bens, considerando de natureza extrafiscal.

Ávila (2006, p. 18-19) destaca que os tributos não têm apenas natureza fiscal, para arrecadar recursos, embora esta seja a sua função principal, pois são necessários para a manutenção estatal e para o cumprimento das funções essenciais nas áreas de saúde, educação, infraestrutura, segurança, etc.

O ICMS se constitui em tributo de função de predominância fiscal. É fonte essencial de receita para os Estados e DF, mas infelizmente tem sido usado com função extrafiscal o que se desaconselha, pois isto desvirtua a função original para a qual um imposto é criado (MACHADO, 2007, p. 381).

Como função extrafiscal, de acordo com Machado (2007, p. 96, 381) ocorre no caso da utilização do ICMS para a interferência no domínio econômico, para a concessão de isenções e incentivos fiscais.

Parafiscalidade significa a atribuição da titularidade de tributos a pessoas diversas do Estado, que os arrecadam em benefício das próprias finalidades. Exemplificam-se no caso de autarquias dotadas de capacidade tributária ativa (INSS, DNER, OAB, CEF) ou entidades paraestatais, pessoas de direito privado chamadas pela lei a colaborar com a administração pública (ATALIBA, 2003, p. 85).

### 2.5.3 A Incidência do ICMS nas Diferentes Operações

A incidência do imposto pode envolver operações relacionadas à circulação de mercadorias, à aquisição de bens destinados ao uso e consumo, ou ao ativo imobilizado e, ainda, ao fornecimento de mercadorias em conjunto com a prestação de serviços, como se verá nos itens específicos.

Carrazza (2003, p. 52, grifo do autor) menciona que o ICMS tem por *hipótese de incidência* o fato de um comerciante, industrial ou produtor praticar uma operação jurídica, significando a ocorrência de um negócio jurídico que transfira a posse ou a titularidade de uma mercadoria.

A LC 87/96 normatizou a incidência tributária do ICMS, em seu art. 2º:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias [...];

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal [...];

III - prestações onerosas de serviços de comunicação [...];

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei

complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual (BRASIL, 1996).

Para Cassone (2007, p. 340) a Carta de 1988, acerca do ICMS, faz referência a disposição a que se dá o nome de *regra-matriz* por ser expressamente prevista pela norma fundamental da república:

Art. 155. Compete aos Estados e ao DF instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior [...] (BRASIL, 1988).

Assim, são tributadas as “operações” de circulação de mercadorias, desde a fonte produtiva até chegar a o consumidor, sendo basicamente, três, a saber:

1. operações relativas à circulação de mercadorias, [...];

2. prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, [...];

3. prestações onerosas de serviços de comunicação, [...] Essa é a regra-matriz do ICMS. E com base nela a lei complementar 87/96 definirá o fato gerador do ICMS (CASSONE, 2007, p. 340).



Ao analisar a incidência do ICMS nas diferentes operações, deve-se proporcionar uma diferenciação relacionada à *ocorrência das operações relativas à circulação de mercadorias, relativas à prestação de serviços e com o fornecimento de mercadorias, às operações relativas aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal, às prestações de serviços de comunicação e nas operações com bens destinados ao uso e consumo e ao ativo imobilizado*, as quais serão destacadas individualmente, de forma sucinta:

**a) Nas operações relativas à circulação de mercadorias:** a hipótese de incidência do ICMS tem como aspecto material fato decorrente da iniciativa do contribuinte, que implique movimentação **física, ficta ou econômica**, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo, sendo:

- a. com movimentação de mercadorias e de titularidade (ato jurídico, em que há o deslocamento físico da mercadoria: compra e venda, troca, doação etc);
- b. com movimentação de mercadoria, mas sem movimentação de titularidade (transferências entre estabelecimento do mesmo titular);
- c. sem movimentação de mercadoria e com movimentação de titularidade (ato jurídico de transferência de propriedade em que a mercadoria permanece no mesmo lugar) (CASSONE, 2007, p. 340, grifo do autor).

Carrazza (2003, p. 39) ao analisar a questão da incidência do ICMS, destaca que o imposto incide sobre operações com mercadorias e não sobre a circulação de mercadorias. Assim, é oportuno definir mercadoria para fins de tributação, por via de ICMS:

É o caso de rememorarmos que mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial. Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão-só aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria. [...] Para que um bem móvel seja havido por mercadoria, é mister que ele tenha por finalidade a venda ou revenda. Em suma, a qualidade distintiva entre bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial (CARRAZZA, 2003, p. 40 - 41).

Ao definir mercadoria, Carrazza (2003, p.42) destaca que, para fins de tributação do ICMS, é o que a lei comercial considera mercadoria, sendo que, as leis estaduais não podem alterar este conceito para fins tributários.

Esta também é a visão de Borges, que assim discorre a respeito:

Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria (BORGES apud CARRAZZA, 2003, p. 42).

É essencial atentar para a lição de Carrazza (2003, p. 43, grifo nosso), que declara que: o ICMS é devido quando ocorrem operações jurídicas que levam as mercadorias *da produção para o consumo, com fins lucrativos*. Assim, uma vez alcançado o consumo, o bem deixa de ser mercadoria e o ICMS não pode mais ser cobrado, exceto se for reiniciado o ciclo econômico, quando o bem móvel, readquirindo o “status” de mercadoria, passa a ser vendido agora como sucata, mercadoria usada, etc. Acentua que a mercadoria é essencialmente vendida com o objetivo de lucro.

**b) Nas operações relativas aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal:** os serviços envolvem a dualidade de pessoas, logo o serviço de transporte realizado para si próprio não é tributado, por exemplo, quando se transporta carga própria. Assim, são alcançados pelo ICMS os serviços de transporte interestadual e intermunicipal (CASSONE, 2007, p. 341, grifo do autor).

**c) Nas operações relativas à prestação de serviços e com o fornecimento de mercadorias:** Ao disciplinar uma área normalmente polêmica, devido à dificuldade de diferenciar a competência legislativa entre os Estados e os Municípios, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (LC 87/96), definiu este campo de incidência tributária do ICMS, em seu art. 2º, inc. IV e V:

Art. 2º - [...]

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual (BRASIL, 1996).

Ao tratar de conflitos de competência entre os Estados e Municípios, Gorges (2012, p. 767 - 768), destaca que a LC nº 116/2003 dispõe sobre os conflitos de competência entre o ICMS e o Imposto sobre Serviços (ISS), normatizando as questões relevantes sobre a aplicação do ISS, nas operações de prestação de serviços, tais como: o fato gerador, local da prestação do serviço, os casos de incidência e não incidência, definição de contribuinte, base de cálculo, alíquotas, e ainda, a Lista de Serviços, anexa à LC, na qual é definido um extenso rol de serviços sujeitos à tributação do ISS, de competência municipal.

**d) Prestação de serviços de comunicação:** a LC 87/96, em seu art. 2º, inciso III, normatiza que o ICMS incide desde que as prestações de serviços de comunicação sejam onerosas (CASSONE, 2007, p. 341, grifo do autor).

**e) Com bens destinados ao uso e consumo e ao ativo imobilizado.** A este respeito, Carrazza (2003, p. 55) menciona que:

[...] é o momento de reiterar que o ICMS é exigível ainda que as operações se iniciem no

exterior (art. 155, II, “in fine”, da CRFB/88). Neste caso, ele incidirá sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo do estabelecimento [...], cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria (art. 155, § 2º, IX, a).

Logo, no caso de bens destinados ao uso, consumo ou ativo fixo, tributa-se tanto a operação de entrada do exterior quanto a interestadual.

## 2.5.4 Fato Gerador do ICMS

Antes de definir o significado de fato gerador cabe distingui-lo de *hipótese de incidência*. Na expressão de Machado (2007, p. 155-156), às vezes fato gerador e hipótese de incidência são usadas como sinônimas, assinalando que basta ver-se que uma coisa significa a *descrição legal de um fato*, e outra coisa é o *acontecimento desse fato*. Uma coisa se refere à descrição da hipótese da incidência em que um tributo é devido. Por exemplo: a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43).

A expressão *hipótese de incidência* designa, com maior propriedade, a descrição legal, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador significa a ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A *hipótese de incidência* é simples descrição, simples *previsão*, enquanto o fato gerador requer a *concretização* da hipótese, o acontecimento do que fora previsto (MACHADO, 2007, p. 156, grifo do autor).

*Hipótese de incidência*, da lavra de Cassone (2007, p. 148), é a descrição que a lei faz de um fato tributário que ao ocorrer, fará nascer a obrigação tributária (obrigação do sujeito passivo de pagar o tributo ao sujeito ativo). A lei cria um fato hipotético, mas enquanto o fato não se realizar não há a obrigação, ficando apenas no campo das hipóteses. Por sua vez, o autor assinala que fato gerador é o fato que gera a obrigação tributária, exigindo-se que o ocorrido deve enquadrar-se dentro dos termos da lei, fenômeno a que se dá o nome de **subsunção**, na forma do art. 114 do CTN. Se o fato se subsume à hipótese de incidência, estará ele dentro do campo da incidência tributária.

No CTN, em seu art. 114, encontra-se a definição legal, no qual consta como regra, que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (MELO, J. E. S., 2005, p. 215).

Ao tratar do momento do nascimento da obrigação tributária:

A lei ordinária dos Estados e do DF é que vai eleger o momento em que esta transmissão jurídica será tida por realizada. Pode ser o momento da *entrada da mercadoria* no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o *momento da saída* da mercadoria de qualquer um destes locais, o momento da *extração da nota fiscal* e assim por diante (CARRAZZA, 2003, p. 44 - 45, grifo do autor).

Machado (2007, p. 382) assinala que o fato gerador do ICMS é descrito na lei do Estado ou do DF que o instituiu. Evidencia-se que o fato gerador de qualquer tributo seja descrito na lei instituidora. De acordo com a CRFB/88, art. 146, inc. III, alínea “a”, cabe

à LC estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, em especial, sobre a definição dos fatos geradores.

O art. 1º do RICMS/SC, aprovado pelo Decreto 2.870/2001 define as hipóteses em que ocorre o fato gerador do ICMS, assim dispondo:

Art. 1º O imposto tem como fato gerador:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, [...];

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação [...];

IV - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;

VI - o recebimento de mercadorias, destinadas a consumo ou integração ao ativo permanente, oriundas de outra unidade da Federação;

VII - a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado ou no Distrito Federal e não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente (SANTA CATARINA, 2001).

Logo, com base no art. 1º do RICMS/SC, evidenciam-se as hipóteses de incidência tributária, cujo detalhamento foi objeto de estudo no item 2.5.3.

### 2.5.5 As Alíquotas do ICMS e a Seletividade

A palavra “alíquota”, na linguagem matemática, indica a *quantidade que está contida em outra em número exato de vezes*. No Direito Tributário tem sido utilizada geralmente para indicar o *percentual* aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se o valor do tributo (MACHADO, 2007, p. 164, grifo do autor).

A alíquota do ICMS irá representar um percentual incidente sobre a base calculada, sobre o valor que fica definido com a ocorrência do fato imponible ou fato suscetível de imposição tributária. Neste imposto, bem como nos demais tributos no país, é denominada *ad valorem*, pois um certo percentual incide sobre um valor (CARDOSO, 2004, p. 72, grifo do autor).

O ICMS abrange além das operações com mercadorias, as prestações de serviços de transporte e de comunicação, sendo importante considerar a sua seletividade. Com fundamento na Carta Magna, no art. 155,

§2º, inc. III, define que poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias, princípio este, o qual terá reflexos nas alíquotas aplicáveis na ST, sendo que, no caso catarinense, variarão de 12%, 17% e de 25%.

Esta matéria foi tratada no item 2.4.5, ao estudar a *classificação dos tributos quanto à essencialidade da matéria tributável*, classificando-os em seletivos e não seletivos, uma prática comum e presente na tributação do ICMS.

O Senado Federal possui a competência para estabelecer as alíquotas aplicáveis às

operações e prestações, interestaduais e de exportação, e a este facultando o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas, conforme está expresso na Constituição, devendo considerar a característica da *essencialidade* na sua definição.

A fixação das alíquotas obedecem a CRFB/88 em seu § 2º, art. 155:

IV - resolução do Senado Federal [...] estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas [...];

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, [...];

VI - salvo deliberação [...], as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias [...], não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; (MELO, J. E. S., 2005, p. 412).

De acordo com Melo, J. E. S. (2005, p. 412) as alíquotas internas são estipuladas pelos Estados e pelo DF (usualmente 17% ou 18% para operações em geral e, de 25% para comunicação).

Com o objetivo didático para uma visualização das principais operações sujeitas ao ICMS em Santa Catarina, com respectivas alíquotas incidentes e a sua base legal no RICMS/SC é apresentado o Quadro 1, abaixo:

Quadro 1 - Principais Tipos de Operações e Respektivas Alíquotas de ICMS

Tipos de operações tributáveis em Santa Catarina	Art. 19 e 20, inciso e alínea	Alíquota
Operações internas com mercadorias e serviços	I	17%
Operações com energia elétrica;	II, "a"	25%
Operações com os produtos supérfluos	II, "b"	25%
Prestações de serviços de comunicação;	II, "c"	25%
Operações com gasolina automotiva e álcool carburante;	II, "d"	25%
Operações com energia elétrica de baixo consumo domiciliar	III, "a"	12%
Operações com energia elétrica destinada a produtor rural	III, "b"	12%
Prestações de serviços de transporte rodoviário de passageiros	III, "c"	12%
Mercadorias de consumo popular, relacionadas em Lei	III, "d"	12%
Produtos primários, em estado natural;	III, "e"	12%
Veículos automotores;	III, "f"	12%
Operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias	art. 20, I	12%
Operações e prestações destinadas as demais UF's e DF	art. 20, II	7%
Mercadorias e bens importados do Exterior. - Resol.nº 13/2012 -Senado Federal – Vigência em. 01/01/2013	Resol. 13/12	4%

Fonte: Autor, com base no RICMS/SC, aprovado pelo Decreto 2.870/2001.

Pela apresentação do Quadro acima, se visualiza o tratamento tributário catarinense, relacionando-se os tipos de operações, o seu fundamento no RICMS/SC, com a correspondente alíquota de ICMS aplicável.

### 2.5.6 A Base de Cálculo do ICMS

A definição legal da base de cálculo encontra fundamento, respectivamente, junto aos arts. 41 da LC 87/96, do art. 10 da Lei 10.297/96 e, finalmente, no art. 9º do RICMS/SC, tendo como regra geral, nos instrumentos normativos citados, o valor da operação, relativa à circulação da mercadoria, ou ao preço cobrado do serviço.

Machado (2007, p. 395) ensina que:

*A base de cálculo do ICMS, como regra geral, é o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço. A LC 87/96, todavia, estabelece várias normas para situações específicas. Na base de cálculo incluem-se as despesas recebidas do adquirente, ou a este debitadas, bem como os descontos condicionais concedidos, mas não se incluem os descontos incondicionais, porque evidentemente não integram estes o valor da operação.*

A base de cálculo deve representar a quantificação compreendida na “operação mercantil”, e na “prestação de serviços de transporte e de comunicação”, isto é, o valor da operação mercantil (o preço, na venda) e o preço dos serviços (MELO, J. E. S., 2005, p. 411, grifo do autor).

### 2.5.7 Sujeito Ativo e Passivo da Obrigação Tributária

O credor da obrigação tributária é o *Sujeito ativo*, ou a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade, a quem a lei que criou a hipótese de incidência define o *sujeito ativo*, podendo ser a União, os Estados, o DF e os Municípios (ATALIBA, 2003, p. 83 - 84).

Em contrapartida, o *sujeito passivo* é o devedor da obrigação tributária, ou a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou *sujeito ativo*, o objeto obrigacional. Como a s obrigações, em função do objeto, foram classificadas pelo CTN em principais e acessórias, esse diploma, definiu o sujeito passivo da obrigação principal e o sujeito passivo da obrigação acessória (AMARO, 2007, p. 297, grifo autor).

O sujeito passivo pode ser *direto e indireto*. *Direto* significa aquele que tem relação *de fato* com o fato tributável, como forma de manifestação de sua capacidade contributiva. Por sua vez, o *indireto* se atribui aquele que sem ter relação direta *de fato* com o fato tributável, está por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo, exemplificado pelo *substituto tributário*, ao qual, a lei atribui o dever de pagar o tributo a outra pessoa, que não tenha relação direta com o fato tributável, eliminando esse dever do contribuinte (MACHADO, 2007, p. 170-171).

De acordo com Melo, J. E. S. (2005, p. 411) o ICMS tem como sujeito ativo os Estados e o DF e, na condição de contribuintes (sujeito passivo):



- a) as pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) os importadores de mercadorias e bens de qualquer natureza, ainda que não sejam contribuintes habituais do imposto, e qualquer que seja a finalidade;
- c) os prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e
- d) os prestadores de serviço de comunicação.

Com base na LC 87/96, encontra-se o conceito legal do sujeito passivo, ou de contribuinte, para o ICMS, com base em seu art. 4º, o qual é repetido na legislação catariense, no art. 7º, do RICMS/SC, estando assim definido:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1996).

Carrazza (2003, p. 8) destaca a figura da mercancia, para se definir o contribuinte, assim se manifestando:

Pensamos, portanto, não ser excessivamente arrojada a ideia de que pode ser contribuinte do ICMS qualquer pessoa (física, jurídica, ou até, sem personificação de Direito) envolvida, em caráter de habitualidade, com a prática de operações mercantis. É o que, aliás, expressamente estipulam o § 1º, do art. 6º, do DL406/68 (considerado Lei Complementar, pelo Supremo Tribunal Federal), o art. 21, do Convênio 66/88. [...] Em consequência, e nessa ordem de ideias, achamos que outras pessoas, que não exerçam propriamente a mercancia, possam vir a ser tributadas se adquirirem e alienarem bens com habitualidade, obtendo lucros nessa atividade.

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento. O sujeito ativo, na condição de titular da competência tem o direito de exigir o adimplemento da obrigação. O sujeito passivo tem o dever de prestar o seu objeto (MACHADO, 2007, p. 166, 169).

O conceito legal de *sujeito ativo* se encontra no art. 119 do CTN, dispondo que: *sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.*

Por sua vez, o sujeito passivo está definido no art. 121 do CTN, rezando que: *é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária* (BRASIL, 2005, p. 178, grifo nosso).

Assim, na definição do sujeito passivo, em regra, devem estar presentes as características da mercancia, da habitualidade e o objetivo do lucro.

## 2.5.8 Obrigação Principal e Acessória

A “obrigação tributária” engloba dois tipos de obrigação, sendo que com base em Gorges (2012, p. 1088) apresenta a sua definição legal, extraída do Regulamento de Normas Gerais de Direito Tributário do Estado de SC:



É a relação jurídica de direito público que ocorre entre o Estado e as pessoas naturais ou jurídicas de direito público ou privado, subordinados à legislação tributária ou às quais esta seja aplicável.

Segundo Melo, J. E. S. (2005, p. 415) as obrigações acessórias têm fundamento no Convênio ICM de 15/12/1970, que aprovou o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF).

Melo, J. E. S. (2005, p. 214) afirma que a obrigação acessória consiste na atribuição de deveres aos contribuintes, como por exemplo, relativos à emissão de notas fiscais, escrituração de livros, prestação de informações, e não causar embaraço à fiscalização, de forma que se objetive ao registro e a documentação de todos os fatos que possam ter reflexo tributário. Com base no art. 115 do CTN, se define o “fato gerador da obrigação acessória”:

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (BRASIL, 2005, p. 178).

Por sua vez, assim se define a obrigação tributária acessória:

Decorre da legislação tributária, tendo como objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Converte-se, quando inobservada, em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária. A emissão de nota fiscal e o seu registro nos livros próprios configura obrigação acessória. O Anexo 5 do RICMSSC enumera as obrigações acessórias (GORGES, 2012, p. 1088).

Também Gorges (2012, p. 1088) define a obrigação tributária principal:

Surge com o fato gerador, tendo por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e se extingue juntamente com o crédito dela decorrente. O recolhimento de ICMS é exemplo de obrigação principal.

Conclui-se que o contribuinte ao cumprir com a obrigação acessória, apurando o tributo, por exemplo, e informando-o ao fisco, tem como consequência prática a possibilidade do cumprimento da obrigação tributária principal, traduzida no recolhimento do tributo devido, ao Estado.

## **2.5.9 O ICMS e o ADCT da CRFB/88**

Machado (2007, p. 383) destaca uma particularidade de tratamento constitucional, constatando-se uma forma diferenciada do ICMS, quando da definição das Disposições Transitórias, assim dispendo no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

Nas Disposições Transitórias da Constituição foi estabelecido que se no prazo de sessenta dias, a contar de sua promulgação, não fosse editada a lei complementar necessária à sua ins-

tuição, a que se reporta o art. 146, inciso III, os Estados e o DF, mediante convênio celebrado nos termos da LC nº 24/75, regulariam a matéria. Assim, se pode concluir que o constituinte federal substituiu a lei complementar pelo convênio interestadual para o fim específico de viabilizar a instituição do ICMS. O convênio nº66 /88 cumpriu esta importante função normatizadora tributária, na fase inicial da criação do ICMS.

A LC nº 87, somente editada em 13/09/1996, em atendimento a preceito constitucional, estabeleceu as normas gerais sobre o ICMS, substituindo os convênios, cujas normas se aplicam aos Estados e ao Distrito Federal.

Ao finalizar o capítulo **discutiram-se noções básicas relativas ao ICMS no contexto do sistema tributário nacional, com a apresentação dos fundamentos legais dos tributos, o seu conceito e as diferentes classificações das espécies tributárias.**

No capítulo inicial **destacou-se o estudo do ICMS, pela relevância da função assumida por este tributo, nas finanças das Unidades Federadas (UF's).**

**A importância relativa do ICMS na arrecadação tributária catarinense** será apresentada em item específico, **no segundo capítulo, o qual cuidará do ICMS e do ICMS Substituto (ICMS ST).**

**Assim, o estudo mostrará a Substituição Tributária como uma técnica essencial e estratégica de arrecadação e de fiscalização, a serviço da moderna administração tributária e, ao mesmo tempo, um instrumento de justiça fiscal, em benefício do contribuinte e do consumidor, que arca com o ônus tributário da cadeia produtiva.**

### 3 O ICMS E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ST)

O segundo capítulo cuidará da apresentação das principais questões que dizem respeito ao instituto da substituição tributária (ST), iniciando pelo estudo das razões que levaram a administração tributária à adoção do instituto.

#### 3.1 As Razões da Adoção do Instituto da ST

A ST no ICMS é um instituto criado e implementado pelas UF's antes do advento da atual Constituição, por meio de legislação infraconstitucional, pela utilização de Convênios e Protocolos celebrados entre os Estados e o DF.

Para Machado (2007, p. 399, grifo nosso), a adoção da ST, como forma de recolhimento de tributo, ocorreu para evitar a sonegação instituindo o referido regime. A ST é uma forma de *antecipação de tributo*, a qual reúne a função de arrecadar, a de evitar a sonegação do imposto, e a de simplificar o seu recolhimento, sendo por essas razões um instrumento de justiça fiscal.

Com o objetivo de facilitar a arrecadação e a fiscalização, o legislador escolhe outra pessoa, que não aquela que praticou o fato gerador, para pagar o tributo. A lei exclui o contribuinte e elege um terceiro como devedor, desde que o terceiro esteja relacionado

ao fato gerador, substituindo-o. O substituto legal tributário por força de lei possui o dever de pagar tributo alheio. O substituído é quem deveria pagar o tributo porque foi ele quem praticou o fato gerador, mas, a lei escolhe um terceiro para substituir o devedor. A lei escolhe o substituto e coloca-o, desde logo, no pólo passivo da relação tributária (ÁVILA, 2006, p. 220).

“A ST é muito útil para o Fisco nas cadeias de produção-circulação em que há grande capilaridade na ponta final”, conforme expressão de Alexandrino (2003, p. 132). Assim, o autor assinala que se torna muito mais eficiente o controle fiscal, utilizando o exemplo da tributação dos fabricantes ou atacadistas de bebida, ao invés dos bares, onde a bebida é vendida no varejo. Da mesma forma, torna-se mais eficaz o controle tributário sobre a produção e distribuição de combustíveis nas refinarias, do que nos postos varejistas.

### **3.2 Histórico dos fundamentos normativos da substituição tributária**

Para a implementação deste instituto de responsabilização tributária a terceiros, em substituição ao contribuinte direto, foi percorrido um longo caminho na recente história tributária nacional, graças à adoção de diferentes instrumentos normativos, até a sua consolidação, ao ser incorporada no texto constitucional atual, os quais serão apresentados de forma sucinta.

#### **3.2.1 A Origem do Instituto na Itália**

Antes de introduzir a sistemática adotada no Brasil, é oportuno conhecer como surgiu este instituto de arrecadação tributária. Brito *apud* Cardoso (2004, p. 35), enuncia que a ST teve os seus primeiros indícios na Itália:

A primeira menção que se tem do instituto da substituição é a incidência do imposto de renda com retenção pela fonte pagadora. Encontra-se na velha lei italiana nº 4.021, sobre o imposto de riqueza móvel, de 24.8.1877, a qual obrigava certas pessoas jurídicas a declararem não somente a sua renda, mas, também, a pensão, o ordenado que pagassem, os juros dos débitos resultantes de contratos, recolhendo, diretamente, o imposto relativo a esses rendimentos, reembolsando-se mediante retenção.

Após a citação de sua origem na longínqua Itália, em 1877, estudar-se-ão os principais eventos caracterizadores da adoção do instituto no Brasil, com os seus fundamentos normativos, até os dias atuais.

#### **3.2.2 No Brasil, a Origem no CTN**

Os *primeiros casos de ST*, no Brasil, da lavra de Cardoso (2004, p. 39, grifo nosso) foram instituídos no inciso II do art. 4º da *lei 4.505/64* que determinava, como substituto tributário, *os cartórios*, em relação aos atos lavrados em suas notas, tendo

surgido no antigo *Imposto sobre o Selo*.

No entanto, a ST *para o ICMS, foi instituída no Brasil, pela Lei nº 5.172, de 25/10/66*, aprovando o CTN, em seu artigo 58, § 2º, II, cujo texto foi revogado pelo Decreto-lei nº 406, de 31/12/1968, o qual atribuía ao industrial ou comerciante atacadista, a condição de responsável pelo imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo de percentual não maior que 30%, ao preço da mercadoria, a ser estipulado por lei estadual (RIBEIRO, 1997).

Neste tópico, além de haver apresentado a origem do instituto no Brasil, o estudo mostrará os mais expressivos instrumentos normativos que regulamentaram a ST do ICMS, nas operações subsequentes. O estudo histórico inicia pelo Ato Complementar 34/67, até a sua consolidação constitucional na LC 87/96, com destaque para os seguintes regramentos normativos:

**a) Ato Complementar nº 34/67:** Na sequência histórica, como o primeiro instrumento normativo, posterior à previsão expressa no art. 58 do CTN, encontra-se o referido Ato Complementar.

Durante o auge do regime militar, houve uma importante modificação tributária neste campo, tendo sido introduzida a previsão de margem de lucro relacionada ao tabelamento de preços (alínea “a”), uma prática muito frequente, numa época de alta inflação, combinada com o regime político de exceção, pós- revolução militar de 1964, com a seguinte redação:

II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo:

a) da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadoria com preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.

b) de percentagem de 30% (trinta por cento) calculada sobre o preço total cobrado pelo vendedor, neste incluído, se incidente na operação, o imposto a que se refere o art. 46, nos demais casos. (BRASIL, 1967).

**b) Decreto-lei nº 406/68:** O Ato Complementar teve curta vigência tendo sido substituído pelo Decreto-lei nº 406/68, o qual revogou dispositivos anteriores, por meio do art. 13 revogando o Ato Complementar nº 34, mas a questão da responsabilidade tributária, ficou mantida no CTN, em seu artigo 128. Possibilitou, assim, a sua imposição a uma terceira pessoa que não o contribuinte direto do imposto, seja no caso da obrigação tributária decorrente do ICMS, ou de outros tributos, assim expressando:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (BRASIL, 2005, p. 180).

Pelo disposto no art. 128 do DL 406/68, evidencia-se a previsão anterior da respon-

sabilidade ao contribuinte substituto e subsidiariamente ao substituído.

**c) Lei Complementar (LC) nº 44/83:** na sequência histórica foi implementada a LC, surgindo a **regulamentação da ST para frente**.

Conforme Cardoso (2004, p. 76), a LC acrescentou parágrafos ao DLnº 406/68, detalhando a ST para frente, podendo-se afirmar que a mesma se constituiu na primeira forma regulamentadora da ST, prevendo a figura dos convênios interestaduais, nos §§ 3º e 4º do art. 6º do DL 406/68, acrescido pela referida LC:

Art. 6º [...] - § 3º - A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

- a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;
- b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;
- c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;
- d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

§ 4º - Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados (BRASIL, 1983).

Pode-se atribuir à LC 44/83 como a primeira forma regulamentadora da ST, tendo em vista o detalhamento e a definição nas várias hipóteses de responsabilidade conferidas ao industrial, produtor, atacadista, varejista transportador, depositário, bem como a previsão da figura dos convênios interestaduais, com o objetivo de harmonia tributária entre as Unidades da Federação, pela celebração de pacto de comum acordo entre as mesmas.

**d) Expressa previsão da ST no texto constitucional da CRFB/88 e nas disposições transitórias:** Momento de profundas mudanças históricas no campo do direito brasileiro e um marco na vida nacional foi o surgimento da expressa previsão da ST no texto constitucional e nas disposições transitórias.

A primeira menção do instituto da ST na CF ocorreu no art. 155, § 2º, XII, “b” e, no art. 34, § 8º, do ADCT, sendo que as duas normas remetiam à LC para a sua regulamentação. Dos dispositivos mencionados extrai-se a redação:

**Art.155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - [...];

**II - operações relativas à circulação de mercadorias [...];**

**XII - cabe à lei complementar:**

a) definir seus contribuintes;

**b) dispor sobre substituição tributária;**

c) disciplinar o regime de compensação do imposto (BRASIL, 1998, grifo nosso).

Necessário é o destaque ao ADCT da CRFB/88, em seu art. 34, § 8º:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, II, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria. (BRASIL, 1998).

Com fulcro no exposto nas Disposições Transitórias constantes no art. 34, foi mantido o STN vigente na CF/67, com a previsão em seu § 8º, a respeito do instrumento normativo a ser utilizado na instituição do ICMS. A forma adequada aos novos mandamentos dispostos na CRFB/88 se efetivou mediante o uso de convênio, suprimindo lacuna legislativa, a qual foi preenchida pelo Convênio 66/88.

**e) Convênio nº 66/88 e a força de lei complementar.** Numa rápida análise, poderá ser evidenciada a importância histórica, como um instrumento normativo, implementado pelo Convênio nº 66/88, o qual obteve força de L C . A força de lei complementar tem como base a previsão constitucional no art. 34, § 8º, do ADCT, incorporando ao seu texto, normas constantes da LC nº 44/83, assegurando-lhe assim a força constitucional ao referido convênio, por falta de legislação, cuja lacuna somente foi preenchida em 1996 (RIBEIRO, 1997).

A respeito da S T, o Convênio 66/88 fixou normas para regular provisoriamente o ICMS, publicado no D.O.U, em 21/12/88, constituindo-se no vetor legal que fixou as regras, desde a edição da CRFB/88 até a LC 87/96:

Art. 25 - A lei poderá atribuir a *condição de substituto tributário* a:

I - industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;

II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes;

III - depositário, a qualquer título, em relação à mercadoria depositada [...]; IV - contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Parágrafo Único - *Caso o responsável e o contribuinte estejam situados em Estados diversos, a substituição dependerá de acordo entre estes* (CARDOSO, 2004, p. 76, grifo nosso).

Apesar da determinação constitucional no ADCT, diante da ausência de LC, o Convênio 66/88 regulou provisoriamente a matéria, estendendo-se por vários anos, suscitando inúmeros questionamentos judiciais (CARDOSO, 2004, p. 79).

**f) Emenda Constitucional (EC) nº 3/93:** em consonância ao Convênio 66/88, foi aprovada a referida EC, um marco fundamental para o estudo, acrescentando ao texto constitucional o § 7º ao art. 150, contendo o fundamento maior que estabelece para o ICMS, o *instituto da ST antecipada*, normatizando ainda, a questão do *direito à restituição de imposto*, um expressivo fundamento para o estudo, dispondo:



§ 7º- A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada à imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (CARDOSO, 2004, p. 63, grifo nosso).

Embora o § 7º prevesse a possibilidade de tributação por fato futuro e a restituição imediata, não resolveu as discussões referentes a ausência de LC.

Para regular o assunto. Os questionamentos a respeito, e ainda, outros, sobre o valor da operação a ser tributada basear-se em uma presunção ou estimativa jurídica continuaram a ocorrer com frequência (CARDOSO, 2004, p. 63).

**g) LC 87/96 e a consolidação da ST:** Como último e importante instrumento normativo na recente história nacional, surgiu a LC 87/96 e a consolidação da ST, atendendo à determinação constante no ADCT, art. 34, § 8º.

A regulamentação determinada expressamente pela Carta Magna somente ocorreu oito anos depois, o que gerou, no período, intensas discussões e demandas jurídicas a respeito, devido à suposta lacuna legislativa, por omissão do legislador federal, tendo sido regularizada com a chamada Lei Kandir (Deputado Antônio Kandir que lhe emprestou o nome), à LC 87/96. Em 13/09/1996 entrou em vigor a LC 87/96, *introduzindo no mundo jurídico de forma definitiva, o instituto da substituição tributária do ICMS, um marco para a consolidação do instituto da ST.*

Cardoso (2004, p. 81) observa que nos artigos 6º a 10º, a LC 87/96 transferiu para a lei ordinária dispor sobre a matéria da ST, providência esta adotada por todas as Unidades da Federação.

Cabe destacar a real importância da LC 87/96 como instrumento normativo tributário nacional, destacando as funções que a Constituição prevê para as leis complementares, no campo tributário, as quais se prestam a dois tipos de atuação em matéria tributária:

- a) Na quase totalidade das hipóteses, a Constituição lhes confere tarefas dentro da sua função precípua de “complementar” as disposições constitucionais, quando recebe a atribuição de dispor sobre conflitos de competência entre os entes federados (CRFB/88, art. 146, I), explicitando, por exemplo, a demarcação da linha divisória da incidência do ISS (municípios) e do ICMS (Estados);
- b) Outra função típica da lei complementar é estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III), aumentando o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição, de forma que a LC adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição, permitindo identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária (AMARO, 2007, p.168, grifo do autor).

Para atender à exigência do art. 146 da CF, estabelecendo as normas gerais relativamente ao fato gerador, base de cálculo e contribuintes do ICMS, foi publicada a LC 87/96, alterada pelas LC 102/00, 114/02, 115/02, 120/05 e 138/10. Com a aprovação da



LC, finalmente, foi suprida a lacuna legislativa, antes suprida de forma provisória, com fundamento no § 8º do art. 34 do ADCT, que autorizava a regulamentação da matéria por convênio celebrado entre os Estados e o DF, nos termos da LC 24/75. Apesar da Constituição prever um prazo de 60 dias, passaram-se oito anos para que o Congresso Nacional aprovasse a LC instituidora do ICMS (CARDOSO, 2004, p. 63).

Como normas tributárias regradoras da ST, de acordo com Cardoso (2004, p. 63), os demais dispositivos infraconstitucionais que complementam a regulamentação da ST são os convênios interestaduais, as leis ordinárias dos Estados e do DF, os Regulamentos, os Decretos e normas complementares.

Cabe ressaltar, ainda, que a LC busca uma harmonia tributária do ICMS, tendo como consequência, da aprovação da LC 87/96, a edição em Santa Catarina, da lei 10.297, de 26/12/1996, para regulamentar os dispositivos da ST nos arts. 37 e seguintes, repetindo dicção normativa, tanto na lei estadual como no Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina (RICMS/SC), em seu Anexo 3, no qual estão recepcionados os Convênios e Protocolos em que o Estado toma parte, impondo a obrigatoriedade da aplicação da ST no território catarinense, ou em operações a ele destinadas.

### 3.3 A Obrigatoriedade dos Convênios para a Substituição Tributária

Para a adoção do instituto da ST, existe a obrigatoriedade de Convênio específico entre os Estados e o DF, conforme o art. 38 da LC 87/96, o qual reza:

Art 38 A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado entre os Estados interessados e o Distrito Federal (BRASIL, 1996).

Ressalte-se que, no período precursor à referida norma, foi graças à celebração de convênios entre as Unidades da Federação (UF's), que diante da lacuna legislativa, os entes federados os adotaram para implementar a ST, concentrando a arrecadação e a fiscalização num pequeno universo de contribuintes.

Antes da edição da LC nº 87/96 foi firmado o Convênio ICMS 81/93, de 10/09/93, o qual estabeleceu *normas gerais a serem aplicadas a regimes de ST, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o DF*, ainda vigente. O Convênio 81/93 é considerado a regra matriz e um acordo nacional pactuado entre todas as UF's, para harmonizar os procedimentos da ST sobre as operações subsequentes. Graças ao *pacto firmado no Convênio*, possibilita o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes substitutos, e toda a regulamentação das normas gerais, relativas às operações e das relações interestaduais envolvendo operações com ST.

Em atendimento ao exposto, merecem destaque, as cláusulas do Convênio ICMS 81/93, ora transcritas, na condição de regra matriz da ST:

Cláusula primeira Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao [...] ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária,

aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio;  
 Cláusula oitava O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria;  
 Cláusula décima terceira O estabelecimento que efetuar retenção do imposto remeterá à Secretaria de Fazenda das UF 's de destino, mensalmente: I - arquivo magnético com registro fiscal das operações interestaduais efetuadas no mês anterior, em conformidade com o Convênio ICMS 57/95, até o dia 15 do mês subsequente ao da realização das operações; II-Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS ST; Cláusula décima quarta Os Convênios ou Protocolos firmados entre as unidades da Federação poderão estabelecer normas específicas ou complementares às deste Convênio (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1993).

Cabe assinalar que a LC 87/96, em seu art. 11, delimitou os locais da operação, para efeito de cobrança do ICMS. Mas, excepcionalmente, dispõe o art. 102 do CTN, que se admite a tributação fora dos territórios das UF 's, desde que reconhecida a extraterritorialidade quanto ao campo de abrangência de tributação e que haja *convênio entre as mesmas* (CARDOSO, 2004, p. 108, grifo nosso).

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que dispõem esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União (BRASIL, 1995, p. 176).

A LC e os convênios firmados entre as UF 's garantem a harmonia tributária, assegurando a competitividade empresarial, no tocante ao tratamento tributário das mercadorias incluídas nos Convênios tratando de ST, de forma que as MVA 's harmonizam a carga tributária em território nacional.

### 3.4 A Participação Relativa do ICMS Substituto na Arrecadação Catarinense

Para se demonstrar a real importância da ST nas finanças catarinenses, do total arrecadado com ICMS, nos exercícios de 2008 a 2012, verifica-se que a participação relativa do ICMS ST que em 2008 *significava 20,31%, subiu para 24,44% em 2010 e para 27,67% em 2012, um expressivo crescimento no período analisado, evidenciando que no último exercício foram arrecadados R\$ 15,47 bilhões (quinze vírgula quarenta e sete bilhões de reais) de ICMS total e a arrecadação de ICMS ST somou R\$ 4,28 (quatro vírgula vinte e oito bilhões)*. Logo, **significa um instituto essencial e estratégico para o equilíbrio das finanças estaduais** (SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA, DIAT, 2013).

Quadro 2 - Resumo da Arrecadação Tributária Anual de ICMS e ICMS Substituto

Ano	Ano	Ano	Ano
2008	TOTAL	9,55	100%
	ICMS ST	1,94	20,31%

2009	TOTAL ICMS ST	10,44 2,15	100% 20,59%
2010	TOTAL ICMS ST	12,44 3,04	100% 24,44%
2011	TOTAL ICMS ST	14,41 3,76	100% 26,09%
2012	TOTAL ICMS ST	15,47 4,28	100% 27,67%

Fonte: Autor, com dados da SEF/SC/DIAT/SAT, 08 de fevereiro de 2013.

A participação expressiva e crescente se explica pelo ingresso de novos produtos, como autopeças, cosméticos, em 2008, além de outras mercadorias, com ST implementada em 2010, como celulares, produtos alimentícios, eletrônicos e elétricos, materiais de limpeza e construção, ferramentas, papelaria, brinquedos, bicicletas, sendo o último produto incluído em 2012, as bebidas quentes, razão do significativo incremento.

Como se evidencia **na prática catarinense a modalidade de recolhimento de ICMS ST tem se demonstrado como importante técnica de arrecadação e fiscalização, com simplificação e redução de custos para o fisco e o contribuinte, além de propiciar uma concorrência mais justa, pela redução da sonegação, em benefício da sociedade catarinense.**

Para ressaltar o significado em termos de racionalidade como técnica de fiscalização e arrecadação, do universo de contribuintes cadastrados atualmente tem-se **237.257** empresas, das quais **2.007** são cadastrados como substitutos, os quais recolhem os valores demonstrados no **Quadro 2**.

Assim, cabe enfatizar que a cadeia de varejo dos segmentos abrangidos pelas mercadorias em que incide a ST, totaliza **191.741** contribuintes. Isso significa que o esforço fiscal se multiplica em torno de **95** vezes. Logo, ao fiscalizar um substituto, em regra e, em média, se atinge no mínimo **95** empresas do varejo, portanto, uma medida de acionalidade, com menor custo para a sociedade (SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA, DIAT/SAT, em 26/02/2013).

Os dados contidos no **Quadro 2** - evidenciam **a crescente participação do ICMS ST demonstrada nos exercícios de 2008 a 2012**, em que a simples visualização da arrecadação, em comparação ao ICMS total, por si só, **retrata a importância estratégica da ST, para o equilíbrio financeiro do erário catarinense.**

### 3.5 Conceitos Preliminares Relacionados à Substituição Tributária

Para uma delimitação do estudo é oportuno abordar os principais conceitos relacionados com o tema da substituição tributária.

**Substituição tributária (ST):** trata-se de forma de tributação, de previsão constitucional, que, ora atribui ao destinatário da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do imposto na condição de substituto tributário (= ST de operações antece-

dentes), ora atribui ao remetente (= ST de operações subsequentes) (GORGES, 2012, p. 1339).

A **ST subsequente** é a cobrança antecipada do imposto, determinada por lei, cuja base de cálculo decorre de margens de lucro pré-fixadas, ou, em tabela de preços de venda sugerida ao público pelo fabricante, as quais são fixadas com base em pesquisa de mercado realizada pela Fazenda Estadual, com a participação dos representantes de cada atividade econômica.

**Mercadorias:** Para conceituar mercadoria, Machado (2007, p. 387) afirma que a característica básica de uma coisa como mercadoria é a destinação. Mercadorias são aquelas coisas móveis *destinadas ao comércio*. São as adquiridas pelos empresários para revenda, no estado em que as adquiriu, ou transformadas, e ainda, aquelas produzidas para venda.

O conceito de “mercadorias” consta de forma mais detalhada no item 2.5.3, alínea “a”, constante do primeiro capítulo. Por sua vez, Cassone (2007, p.

334) registra que mercadoria é espécie do gênero “coisa”. As coisas móveis, objeto de circulação comercial, são chamadas de mercadorias. Todas as mercadorias são coisas, mas nem todas as coisas são mercadorias. Logo, a diferença entre ambas é a *destinação*.

**Circulação** é o processo de movimentação **ficta, física ou econômica** de natureza jurídica de mercadorias, desde a fonte de produção até o consumo:

- **Ficta:** sem movimentação de mercadorias, mas com mudança de titularidade. Ex.: transmissão de propriedade (compra e venda, doação, etc) de mercadoria depositada em armazém geral sem deslocação física.
- **Física:** movimentação de mercadoria com mudança de titularidade. Ex.: transmissão de propriedade (compra e venda, doação, etc) com a saída (física) da mercadoria do estabelecimento do vendedor.
- **Econômica:** quando há movimentação da mercadoria, de um para outro estágio do processo circulatório, sem mudança de titularidade (econômica, mas que não deixa de ser jurídica). Ex.: transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, em que há incidência do ICMS (CASSONE, 2007, p. 340 grifo do autor).

**Habitualidade** é inerente ao fato gerador do ICMS (ver como exemplo, o RE 200.379, STF). O conceito de “mercadoria” e a questão da “habitualidade” são essenciais para se determinar a incidência ou não incidência. Embora, por vezes, defronte-se com outros elementos a considerar, utilizando como exemplos cotidianos, muitas pessoas físicas que disponibilizam uma “garagem” da casa para vender produtos de perfumaria, etc, em vista de o fazerem com habitualidade, mesmo sem registro comercial, são comerciantes “de fato”, transacionando com “mercadorias” (CASSONE, 2007, p. 334-335, grifo do autor).

**Operações:** o termo “operações” tem o significado de “*operações relativas à circulação de mercadorias*” que são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias. O termo operações significa, ainda, a mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor. Por isso, a importância do sentido da expressão *operações relativas à circulação de mercadorias*, que há de ser entendida em seu conjunto, e não o significado de cada uma das palavras que a compõem (MACHADO, 2007, p. 385, grifo do autor).

**Operação própria:** significa o valor da operação de venda, sobre o qual é devido apenas o imposto relativo à circulação de mercadorias, sem considerar o ICMS ST, devido sobre as operações subsequentes. Em termos práticos, numa operação com substituição, o documento fiscal de venda traz em seu bojo *dois cálculos distintos e interligados* de apuração de imposto; *um referente à operação normal* (operação própria) entre o fornecedor industrial (substituto) e o distribuidor (substituído); outro referente à *operação subsequente* entre o comerciante varejista e o consumidor final, sendo essa última a que se submete ao regime de substituição, previsto no § 7º do art. 150 da CRFB/88, cc. o art. 6º da LC 87/96 (MELO, A. C. C., 2005, p. 69, grifo nosso).

**Estabelecimento:** conforme consta no RICMS/SC, em seu art. 5º, “é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias” (GORGES, 2012, p. 706).

**Obrigações:** são vínculos jurídicos entre quem deve uma prestação e quem o de exigir a prestação. Caracteriza-se por envolver um sujeito ativo (credor), um sujeito passivo (devedor) e um objeto (prestação) (MACHADO, 2007, p. 80).

Ao se definir obrigações, convém registrar que o substituto tributário é sujeito passivo principal da relação jurídica tributária, obrigado por lei (CARDOSO, 2004, p. 214).

**Contribuinte Substituto:** é aquele a quem a lei obriga à retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subsequentes. Em regra geral, o contribuinte substituto será o fabricante, o atacadista ou o importador e qualquer contribuinte que realizar operação com mercadoria sujeita à ST, no que se refere à retenção relativo às operações subsequentes. Ao substituto se imputa a responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas tem vinculação indireta com o real contribuinte. No caso, o legislador afasta por completo o verdadeiro contribuinte que realiza o fato gerador, prevendo a lei o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto) que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla a dívida de terceiro (substituto) (MELO, J. E. S., 2005, p. 238).

**ICMS Substituto (ICMS ST):** se denomina ao tributo, que, em regra, é recolhido na fonte, de forma antecipada, pelo contribuinte substituto, ou excepcionalmente, pelo responsável.

Contribuinte Substituído: aquele, na relação jurídico-tributária do ICMS, que teve o imposto que lhe cabia recolhido pelo “contribuinte substituto” (GORGES, 2012, p. 472).

**Responsável:** No tocante à ST, Gorges (2012, p. 1346) define como o contribuinte que receber, de dentro ou de fora do Estado, mercadoria sujeita à substituição tributária, sem que tenha sido feita a retenção total na operação anterior. Este fica responsável pelo recolhimento do imposto que deveria ter sido retido. O conceito provém do § 1º do artigo 8º, da LC nº 87/96 e ainda, de acordo com o art. 11 § 2º, do Anexo 3, do RICMS/SC.

**Ressarcimento/restituição:** o contribuinte tem direito, mediante requerimento à Fazenda, instruído com documentos comprobatórios, à restituição do valor retido correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar. Também terá direito ao ressarcimento no caso de haver recebido mercadoria interestadual, signatária de Convênio ou Protocolo, com ICMS ST retido a favor de Santa Catarina, e realizar nova retenção em favor de outra UF, ao promover nova saída interestadual, com base no RICMS/SC, Anexo 3, arts. 24 a 26.

**Convênio:** significa o instrumento legal utilizado pelos Estados e o DF para deliberarem sobre matéria de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Os Convênios são editados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que reúne a presença do Ministro da Fazenda, dos Secretários da Fazenda, ou seus representantes (GORGES, 2012, p. 472).

**Legislação tributária:** refere-se ao conjunto de regras jurídicas a respeito de tributos e relações a eles pertinentes (MACHADO, 2007, p. 79).

### 3.6 Tipos ou Modalidades de Substituição Tributária

Existem diferentes tipos de ST no ICMS referente a mercadorias. A ST é uma das modalidades de responsabilidade tributária, entendida esta como a expressa atribuição legal de obrigação de pagar tributo à pessoa que não possui relação direta com o fato gerador (ALEXANDRINO, 2003, p. 131).

De acordo com Machado (2007, p. 171), ocorre a vinculação do sujeito passivo indireto por substituição definido por lei, por conveniência da Administração:

Diz-se que há substituição quando o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está a ela diretamente relacionado, embora o fato seja indicador de capacidade contributiva de outros, aos quais, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, e que, por suportarem, em princípio, o ônus financeiro do tributo, são geralmente denominados contribuintes de fato.



Conforme Ávila (2006, p. 221), a ST poderá ser regressiva, ou para trás, ou progressiva, também conhecida como substituição tributária para frente.

### 3.6.1 A Substituição Tributária para Trás ou sobre Operações Anteriores

Na ST para trás, como o fato gerador ocorreu no passado, ocorre um adiamento no recolhimento do tributo, havendo um diferimento do seu pagamento. Neste caso, para facilitar a arrecadação e fiscalização do tributo, a lei atribui ao substituto legal tributário o dever de pagar o tributo. Exemplo: os produtores de uva vendem os seus produtos a uma vinícola, caso em que ocorre o fato gerador do ICMS. O produtor seria o sujeito passivo do ICMS, pois foi ele que vendeu o produto. Mas, como há apenas uma vinícola e centenas de produtores, é mais fácil e interessante para os produtores, que o Estado, por meio de lei, cobre da vinícola o ICMS que seria devido pelo produtor, sendo a mesma substituta tributária do produtor (ÁVILA, 2006, p. 221).

### 3.6.2 ST para Frente ou sobre Operações Subsequentes

Esta é a modalidade que interessa, especialmente ao estudo monográfico. O contribuinte substituto pode ser o fabricante, o importador, o atacadista e os demais reme- tentes que realizarem operações interestaduais obrigando-se ao recolhimento do ICMS incidente nas operações subsequentes com a mercadoria, até sua saída destinada a con- sumidor final, calculando-se uma margem de valor agregado (MVA), para o cálculo do imposto antecipado, em obediência ao determinado no art. 6º, § 1º, da LC nº 87/96.

Art.6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de subs- tituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor de- corrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuín- te do imposto (BRASIL, 1996).

A ST para frente é uma antecipação do recolhimento do tributo cujo fato gerador vai ocorrer posteriormente, no futuro. No ICMS, como exemplo de ST para frente, a lei escolhe o fabricante como substituto tributário do revendedor comerciante do automóvel. A lei atribui ao fabricante o dever de pagar antecipadamente o ICMS que apenas incidirá quando o comerciante vender o veículo para o consumidor. Estima-se o valor final da venda e desde logo se cobra o imposto do substituto tributário, que é a fábrica (ÁVILA, 2006, p. 222, grifo nosso).

Várias podem ser as denominações da ST. Da lavra de Cardoso (2004, p. 75,77, gri- fo do autor), ST relativa às operações subsequentes, também denominada *retenção na fonte, tributação antecipada*, ou *ST para frente*, ocorre com a cobrança do imposto an- tes da ocorrência do fato gerador. Isso significa a colocação no lugar do contribuinte



um outro sujeito, antecipando o recolhimento do tributo, definido expressamente por lei, a responsabilização tributária a uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária.

O fundamento constitucional que estabelece para o ICMS, o instituto da ST para frente, está normatizado no art. 150, § 7º da Constituição, assim dispendo:

§ 7º- A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada à imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1988).

Ao examinar a figura do substituto tributário, dentro do direito tributário, chega-se às seguintes premissas ou conclusões, em relação à sua estrutura:

1º a ideia do substituto tributário pressupõe, evidentemente, a existência de uma relação *jurídica entre a Fazenda Pública e o substituto tributário*, embora este não seja relacionado de forma pessoal e direta ao fato gerador da obrigação tributária. Logo, *o substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária*;

2º a pessoa do *substituto tributário* deve ser previamente *fixada em lei*. É a lei que deve dizer que o substituto é devedor do imposto, ou melhor, que o substituto está obrigado a cumprir a obrigação tributária que teve sua causa jurídica na ocorrência de um fato gerador da qual o substituto não tem relação direta, ocorrendo, portanto, a sujeição passiva tributária;

3º entre a pessoa do contribuinte e a do substituto tributário há uma *diferença essencial: o contribuinte acha-se ligado de forma pessoal e direta ao fato gerador da respectiva obrigação tributária; o substituto tributário se apresenta alheio ao aludido fato gerador*, embora a obrigação tributária tenha o substituto como devedor originário (BECKER, 2007, p. 596-597, grifo nosso).

Apura-se uma semelhança com as características obrigatórias presentes no instituto da ST, apontados por Becker, na doutrina de Cardoso, quando este assinala que a ST tem os seguintes requisitos de tributação:

a) *o substituto não pode arcar com o ônus do tributo, devendo poder ressarcir-se perante o substituído*;

b) *a tributação ocorre com base em lei* e esta norma de incidência deve ser traçada tomando em conta as características do substituído, segundo o perfil do contribuinte, uma vez que o substituto se põe no lugar deste;

c) *o substituto deve estar vinculado ao fato imponível*, não pode ser escolhido de forma aleatória, não pode ser uma pessoa totalmente alheia ao fato suscetível de imposição tributária (CARDOSO, 2004, p. 45, grifo nosso).

Extrai-se, então, do exposto, a respeito da ST, que a norma constitucional consiste em obrigar alguém a pagar não apenas o imposto atinente à operação por ele praticada (própria), mas também o relativo à operação ou operações posteriores (substituto).

### 3.7 Principais Mercadorias Sujeitas à Incidência da Substituição Tributária

As mercadorias eleitas pelo legislador para a incidência do instituto da ST se caracterizam pela concentração de poucos fabricantes, ou distribuidores atacadistas, ou importadores. Mas, na cadeia do varejo, multiplicam-se por centenas, dificultando a fiscalização e aumentando a sonegação, razão pela qual os Estados buscam a garantia da arrecadação, pelo uso do referido instituto. É uma forma racional empregada na arrecadação e fiscalização tributária, cada vez mais frequente nas políticas tributárias dos Estados e do DF.

#### 3.7.1 A Definição do Contribuinte Substituto e as Mercadorias Sujeitas à ST

É interessante deixar claro como são definidas e eleitas pelo legislador, as mercadorias sujeitas à ST, podendo haver variações entre as UF's.

Assim, a definição das mercadorias depende de vários instrumentos legais combinados, iniciando pela LC 87/96, por intermédio de seus arts. 5º e 6º (definição de responsabilidade de pagamento de tributo por terceiro), do art. 11 (extraterritorialidade), e do art.38 (obrigação de acordo firmado entre os Estados, mediante convênio), em harmonia com o art. 37, inc. II, da Lei 10.297/96. Além dos citados dispositivos legais, as cláusulas do Convênio ICMS 81/93 (Pacto federativo firmado entre os Estados e o DF), normas estas em estrita obediência ao que dispõe a Carta Magna em seu art. 155, inc. XII, alínea "b" e o art. 150 § 7º, normatizam a definição de mercadorias sujeitas à ST.

Para que os contribuintes substitutos realizem operações em território catarinense, ou a ele destinem, e sejam aplicadas as normas tributárias, utiliza-se a lei estadual 10.297/96, em consonância com a LC 87/96, e a sua regulamentação no RICMS/SC, no art. 11, do Anexo 3. Este Anexo é o instrumento r e g r a d o r que trata especificamente "Da Substituição Tributária", definindo em que tipos de operações ocorre a incidência da ST, de forma que o Estado possa exigir o tributo.

Art. 11. Será atribuída ao fabricante, ao atacadista, ao distribuidor, ao importador,[...], na condição de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes até a praticada pelo comerciante varejista com as seguintes mercadorias, na forma e nos casos previstos no Capítulo IV:

§ 1º Será também responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto qualquer outro estabelecimento, sito em outra unidade da Federação, quando remeter os produtos arrolados no "caput" para contribuinte estabelecido neste Estado (Convênio ICMS 81/93). (SANTA CATARINA, 2001, grifo nosso).

Com o objetivo de facilitar a pesquisa aos leitores, identifica-se no quadro resumo denominado **Quadro 3**, abaixo, no qual estão descritas as mercadorias sujeitas à ST, destacando-se o respectivo Protocolo ou Convênio, pactuado pelo Estado, com a indicação da base legal no Anexo 3, do RICMS/SC.

Quadro 3: Resumo contendo as Mercadorias Sujeitas à ST, com a Base Legal Definida em Acordos Pactuados por SC com outras UF's.

Descrição das mercadorias	Anexo 3, art. 11, item	Base legal Anexo 3, art.	Convênio/ano	Protocolo/ano
Cerveja, chope e refriger.	I	41 a 42 A		11/91 e 53/08
Sorvete	II	43 a 44		45/91 e 20/05
Cimento	III	45 a 46		11/85 e 36/92
Combustíveis e Lubrific.	IV	149 a 205		110/07
Veículos automotores	V	47 a 49 A	132/92	
Motocicletas	VI	50 a 52	52/93	
Pneumáticos	VII	53 a 55 A	85/93	
Cigarros e deriv. fumo	VIII	56 a 57	37/94	
Tintas, vernizes	IX	58 a 60	74/94	
Produtos farmacêuticos	XIV	145 a 148		76/94 e 127/10
Peças e aces. veículos	XVI	113 a 116		41/08 e 05/11
Rações tipo “pet”	XVII	117 a 119 A		91/07 e 02/08
Colchões e suportes	XVIII	120 a 123		190/09
Cosméticos e perfum.	XIX	124 a 129		191/09
Filmes fotográficos	XX	130 a 132		11/85 e 31/08
Aparelho de barbear	XXI	133 a 135		16/85 e 32/08
Lâmpadas, reatores	XXII	136 a 138		17/85 e 33/08
Pilhas e baterias eletr.	XXIII	139 a 141		
18/85 e 34/08				
Disco fonográfico	XXIV	142 a 144		19/85 e 35/08
Aparelhos Celulares	XXVI	206 a 208		135/06 e 43/09
Produtos alimentícios	XXVII	209 a 211		188/09 e 179/10
Artefatos uso doméstico	XXVIII	212 a 214		189/09 e 178/10
Produtos eletrônicos	XXIX	215 a 217		192/09 e 184/10
Ferramentas	XXX	218 a 220		193/09 e 186/10
Instrumentos musicais	XXXI	221 a 223		194/09 e 183/10
Máquinas e apar. Mecân.	XXXII	224 a 226		195/09 e 187/10
Materiais de construção	XXXIII	227 a 229		192/09 e 184/10
Materiais de limpeza	XXXIV	230 a 232		197/09 e 180/10
Materiais elétricos	XXXV	233 a 235		198/09 e 182/10
Artigos de papelaria	XXXVI	236 a 238		199/09 e 185/10
Bicicletas	XXXVII	239 a 241		203/09 e 189/10
Brinquedos	XXXVIII	242 a 244		204/09 e 188/10
Bebidas quentes	XXXIX	250 a 252		103/12

Fonte: O autor com informações do RICMS/SC e da SEF/DIAT/GETRI, em 20/02/2013

Assim, o acesso ao quadro permitirá aos estudiosos da matéria uma rápida e racional forma de consulta, sem as dificuldades operacionais de pesquisar cada um dos instrumentos legais, acima apontados.

### 3.7.2 Definição do Contribuinte Substituto na Lei Complementar

A LC 87/96 define quem é o contribuinte nos dispositivos transcritos, podendo-se observar que as normas estaduais estão coadunadas com a norma federal, a qual tem por objetivo harmonizar a aplicação da legislação tributária entre todas as 27 (vinte e sete) Unidades da Federação:

Art. 5º. Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto [...].

Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário. (BRASIL, 1996).

A referida definição de contribuinte substituto tem origem no Código Tributário Nacional, constante em seu art. 128.

### 3.7.3 O Fundamento na Lei Estadual Catarinense, em Obediência à LC 87/96

A Lei 10.297/96 reproduz integralmente a dicção normativa da lei nacional, de forma que se obedeça ao princípio da territorialidade, em que as operações realizadas com ST ocorridas no Estado ou a ele destinadas, sejam submetidas:

Art. 37. Fica responsável pelo recolhimento do imposto devido, na condição de substituto tributário: I - [...]

II - o estabelecimento que as houver produzido, o importador, o atacadista ou o distribuidor, conforme dispuser o regulamento, pelo imposto devido pelas saídas subsequentes das mercadorias relacionadas na Seção V do Anexo Único desta Lei, caso em que a substituição tributária será implementada, relativamente a cada mercadoria, por decreto do Chefe do Poder Executivo [...] (BRASIL, 1996).

Assim, a denominada lei do ICMS Estadual, Nº 10.297/96, define quem são os contribuintes responsáveis pelo recolhimento do ICMS Substituto.

### 3.8 O Fato Gerador do ICMS Substituto

O fato gerador do ICMS, da lavra de Machado (2007, p. 382), obedece ao que está descrito na lei do Estado ou do DF que o institui. É claro que o fato gerador de qualquer tributo deve estar descrito na lei instituidora. De acordo com a CRFB/88, art. 146, inc. III, alínea "a", cabe à LC estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, em especial, sobre a definição dos fatos geradores.

Na tributação de forma antecipada pode-se detectar o aspecto material do ICMS, por meio do verbo promover a operação de circulação, adicionado pelo complemento mercadorias. O valor do imposto retido referente às operações futuras com a mesma mercadoria, é um aspecto material, ainda inexistente e denominado pela doutrina e pela legislação como fictício, presumido ou estimado, estando prevista no art. 128 do CTN (CARDOSO, 2004, p. 99).

Conforme Cassone (2007, p. 169, grifo nosso), o teor do art. 128 do CTN, a responsabilidade por substituição ocorre quando, em virtude de disposição expressa em lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou situação tributados, sendo que, nessa hipótese, *é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto pelo sujeito passivo indireto*.

Cardoso (2004, p. 99) destaca a respeito da materialidade da tributação antecipada, invocando a Constituição Federal:

Muito embora a materialidade da tributação somente seja perceptível com a ocorrência do fato imponível, na substituição tributária para frente tributa-se o fato que “deva ocorrer posteriormente”, conforme dispõe o § 7º do artigo 150 da Constituição Federal.

Ao utilizar o voto do Relator, Ministro Ilmar Galvão, proferido na decisão tomada pelo Tribunal Pleno do STF, em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851, o qual destaca a respeito das figuras do fato gerador e fato gerador presumido. Buscou fundamento no art. 114 do CTN, sendo incontestável, especialmente, por constar numa Adin, responsável pela pacificação da matéria da ST para frente, com respectivo efeito vinculante:

A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do *fato gerador presumido* como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o *fato gerador* da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. *O fato gerador presumido*, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final (BRASIL, 2002b).

Ao lado do voto do Ministro Ilmar Galvão, enfatiza-se a fonte legal do fato gerador do ICMS ST, definido nos artigos 121 a 128 do CTN, os quais definem as hipóteses de responsabilização tributária a terceiros diretamente ligados à situação que constitua o fato gerador, ou um terceiro responsável, apontado pela lei.

### **3.9 Base de Cálculo da Substituição Tributária**

O art. 41 da LC 87/96 define a base de cálculo, tendo como regra o valor da operação relativa à circulação da mercadoria, ou o preço do serviço. Analisando-se a Lei Complementar 87/96, em atendimento à determinação constitucional, verifica-se que, para

fins de ST, pode-se extrair como regra geral, que as seguintes parcelas integram a base de cálculo do ICMS ST:

[...] a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será, em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das seguintes parcelas:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes; ou, em existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço (Art. 8º, II, "a", "b", "c" e § 3º) (BRASIL, 1996).

Por sua vez, no RICMS/SC, Anexo 3, art. 13, assim dispõe:

Art. 13. Ressalvado o disposto no Capítulo IV, a base de cálculo do imposto retido por substituição tributária será a soma das seguintes parcelas: I - o valor da operação realizada pelo contribuinte substituto ou pelo substituído intermediário; II - o montante dos valores de seguro, frete e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes; III - margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações subsequentes, conforme percentuais definidos no Capítulo IV.

§ 1º [...]

§ 2º Em substituição ao disposto no "caput", a base de cálculo poderá ser: I - o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade federal;

II - o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador.

Art. 14. A base de cálculo poderá ser estabelecida mediante termo de compromisso celebrado entre as empresas interessadas e a Secretaria de Estado da Fazenda (SANTA CATARINA, 2001).

Oportuno se torna realçar que os fabricantes de determinados setores produtivos da economia sugerem divulgação de preços, como mecanismos de manutenção de um certo padrão de valor de venda para seus produtos, sendo tais setores da economia determinantes para essa sistemática, como os da indústria farmacêutica e da indústria automobilística (MELO, A. C. C., 2005, p. 68).

Como não podia ser de outra maneira, já que a antecipação tributária com substituição calcula o preço da operação no final da cadeia de circulação da mercadoria, para efeito do ICMS, a *base de cálculo* para tanto é o preço sugerido pelo fabricante, nos termos da LC 87/96 (MELO, A. C. C., 2005, p. 68, grifo nosso).

Na ST "para frente", a sistemática para fixação da base de cálculo em relação às operações subsequentes se faz pela somatória das hipóteses das três alíneas contidas no art. 8º, II da LC 87/96. Assim, o substituto deverá adicionar ao valor da operação própria realizada, todos os encargos cobrados ou transferidos aos adquirentes, bem como a margem de valor agregado, das operações subsequentes (MELO, A. C. C., 2005, p. 75, grifo do autor).

As bases de cálculo previstas no art. 8º da LC 87/96, sendo, portanto, definidas em

lei, para as operações sujeitas ao regime de antecipação com substituição, *não se trata de pautas fiscais* porque prevista em Lei. Ressalte-se que os autores das informações são os próprios contribuintes, principais interessados na manutenção dos preços dos seus produtos no mercado de consumo. Por isso, são consideradas legais e constitucionais (MELO, A. C. C., 2005, p. 76-77, grifo nosso).

### 3.10 A Definição das Alíquotas do ICMS Substituto

O Senado Federal possui a competência para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, e a este facultando o estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas nas operações internas, conforme dispõe o art. 155, § 2º, incs. IV e V da CRFB/88. Para tanto, será considerada a característica da essencialidade, sendo que o legislador deverá levar em conta as alíquotas mais baixas aplicáveis às mercadorias essenciais, enquanto que as consideradas supérfluas poderão sofrer alíquotas mais elevadas.

Podem ser utilizados como exemplos da aplicação das alíquotas incidentes em operações internas, em Santa Catarina, respectivamente de 12%, 17% e 25%: a) veículos automotores; b) medicamentos, cimento, tintas, produtos farmacêuticos; c) gasolina automotiva, cigarros e cosméticos.

Na definição das referidas alíquotas, o legislador catarinense deve obediência às normas acima referidas, inclusive, considerando a característica da essencialidade de cada mercadoria.

### 3.11 O Pagamento do ICMS Substituto

São três as formas de recolhimento ou pagamento do ICMS Substituto, determinados pela legislação tributária catarinense:

- a) Para os contribuintes inscritos no cadastro de contribuintes da Secretaria da Fazenda (*apurado em conta corrente*).
- b) Para os contribuintes não inscritos no Cadastro (*realizado por operação*, devendo o comprovante de recolhimento acompanhar cada nota fiscal).
- c) Ou ainda, excepcionalmente, recolher o imposto relativo a cada operação até o 5º (quinto) dia subsequente ao da *entrada* da mercadoria no seu estabelecimento, quando o contribuinte substituído, receber mercadoria de fora do Estado, sem a devida retenção do ICMS na fonte (RICMS).

Assim, a primeira sistemática é a mais racional, em que o *substituto* tem a prerrogativa de um prazo especial para apuração e posterior recolhimento, desde que requeira e seja *inscrito regularmente* no cadastro da Fazenda, recebendo então uma *inscrição estadual* específica. O Substituto de outro Estado, ao ser inscrito no Cadastro, assume a responsabilidade, ao cumprimento de *obrigações acessórias, como por exemplo*, a entrega da Guia de Informação e Apuração do ICMS Substituto (GIA/ST). Outra obrigação se traduz no cumprimento *da obrigação principal nos prazos estabelecidos* na legislação



tributária (em regra, o prazo de vencimento é o dia 10 do mês seguinte à ocorrência do fato gerador das operações sujeitas à ST), a qual se traduz *no recolhimento mensal*, se assim, a lei dispor.

Em decorrência da *importância estratégica* do produto arrecadado pelos contribuintes substitutos, para o equilíbrio das finanças catarinenses, o fisco estadual através dos Grupos de Especialistas (GES) *acompanha e gerencia permanentemente* o comportamento dos valores recolhidos, em confronto com a regularidade das operações realizadas e destinadas a seus contribuintes.

Para manter uma constante atualização, os GES mantêm *contatos* com os contribuintes para que prestem informações sobre determinadas operações em que possa suscitar dúvidas. O acompanhamento permanente também envolve a realização de *auditorias fiscais* sempre que entender necessário, inclusive, para que o contribuinte sinta-se monitorado, o que pode prevenir e evitar ações fiscais dispendiosas e um contencioso futuro.

Um sistema de gerenciamento moderno e permanente é empregado pelo fisco através dos GES na garantia do cumprimento imediato das *obrigações acessórias*, as quais possibilitam o fiel cumprimento da *obrigação principal*. Ressalte-se que é um dever legal do substituto em recolher o ICMS ST, o qual é retido na fonte pelo substituto, constando na nota fiscal acrescendo à operação. O valor do imposto retido na fonte significa uma forma de adiantamento pelo substituído, mas, em última análise, o encargo tributário é transferido para a etapa final de comercialização, sendo *inteiramente suportado pelo consumidor final*.

O fundamento para as três formas de *pagamento*, seja por *conta corrente*, no dia 10 de cada mês, *por operação*, ou pela entrada da mercadoria no estabelecimento e, ainda, a forma de apuração, de cadastro, está devidamente normatizado nos arts. 16, 17, 18 e 27 do RICMS/SC, em seu Anexo 3:

**Da apuração** - Art. 16. O imposto a ser recolhido por substituição tributária será apurado mensalmente, ressalvado o disposto no art. 53, § 3º do Regulamento, e corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo da substituição tributária e o valor devido pela operação própria do substituto.

**Do Pagamento** - Art. 17. O imposto devido por substituição tributária deverá ser recolhido até o 10º(décimo) dia do período seguinte ao da apuração.

Art. 18. O contribuinte substituto, estabelecido em outro Estado, que não providenciar sua inscrição nos termos do art. 27, deverá recolher o imposto devido por substituição tributária a este Estado por ocasião da saída da mercadoria de seu estabelecimento, caso em que o transporte deverá ser acompanhado por uma das vias da GNRE (Conv. ICMS 81/93).

§ 1º [...];

§ 3º Nas hipóteses previstas neste artigo, caso o contribuinte substituído receba mercadorias sujeitas à substituição tributária acobertadas por documento fiscal desacompanhado da GNRE ou DARE-SC, deverá: I –

[...];

II - recolher o imposto relativo a cada operação até o 5º (quinto) dia subsequente ao da entrada da mercadoria no seu estabelecimento.

**Do Cadastro** - Art. 27. O contribuinte substituto deverá inscrever-se no CCICMS deste Estado, mediante apresentação dos documentos (Convênio ICMS 81/93): [...]. (SANTA CATARINA, 2001, grifo nosso).

As normas tributárias expressas no *Convênio ICMS 81/93* são essenciais para a operacionalização das obrigações relativas aos substitutos, especialmente para os estabelecidos em outras UF's, devido à questão do princípio da *extra-territorialidade* das normas tributárias, para o que assume uma importância capital, o disposto na cláusula terceira, que assim dispõe:

*Cláusula décima terceira* O estabelecimento que efetuar retenção do imposto remeterá à Secretaria de Fazenda, Finanças ou Tributação das unidades da Federação de destino, mensalmente:

I - arquivo magnético com registro fiscal das operações interestaduais efetuadas no mês anterior, [...] conforme o Convênio ICMS 57/95, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da realização das operações;

II - Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS - Substituição Tributária [...] (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1993, grifo nosso).

Logo, a forma mais vantajosa ao substituto consiste em providenciar a sua inscrição no cadastro da Fazenda, para ter direito a apuração em conta gráfica, com recolhimento em parcela única, no dia 10 do mês seguinte ao fato gerador.

### 3.12 Exemplo Prático de Incidência de ST em Operação Interestadual

Para o cálculo do ICMS ST fundamenta-se na Lei 10.297/96 e no RICMS/SC, em seu Anexo 3, ao tratar da ST, normatizando que a base de cálculo será calculada com base no preço de venda, acrescido do valor do frete, do IPI e demais despesas debitadas ao substituído, acrescido, da (MVA) sobre o total.

A MVA resulta da aplicação de um percentual fixo de margem de lucro, cujo percentual se estabelece em cada caso, baseado em pesquisas de preços efetuadas com as entidades representativas do segmento econômico, as quais são acordadas em convênios ou protocolos firmados entre os Estados e o DF.

Para facilitar a compreensão da matéria, exemplifica-se um cálculo por meio do **Quadro 4**, um demonstrativo resumo do Imposto a ser retido na fonte, em operação interestadual do Paraná para Santa Catarina, abaixo detalhado:

a) **Base de cálculo do ICMS ST** = (Valor mercadoria + frete + IPI + seguro + outras despesas) x MVA ;

b) **Determinação do valor do ICMS próprio** sobre a operação própria, que é o valor de partida, ou seja, o valor da mercadoria, sem quaisquer acréscimos;

c) **Determinação do ICMS Substituto da operação subsequente;**

O fato gerador para o substituto ocorre ao promover a saída das mercadorias do estabelecimento, o que o obriga a retenção do ICMS ST na fonte.

No exemplo de uma venda realizada por um fabricante de cimento “A” (substituto paraense), a qual é destinada a um cliente “B” (substituído) localizado em Santa Catarina, cujo valor da mercadoria é de R\$ 10.000,00 e com um IPI calculado a uma alíquota de 10%, obter-se-á:

1 - **Valor do ICMS sobre a operação própria** = R\$ 10.000,00 x 12% (alíquota interestadual devida no caso) totalizará **R\$ 1.200,00**.

2 - **Determinação da base cálculo ICMS ST** = R\$ 10.000,00 + R\$ 1.000,00 (IPI) + R\$ 1.000,00 (frete) + 20% (margem de lucro, Convênio ICMS 36/92) = **R\$ 14.400**.

3 - **Determinação do valor total do ICMS ST** calculado na operação = R\$ 14.400,00 x 17% (alíquota interna praticada no Estado de SC) = **R\$ 2.448,00**.

4 - **Determinação do valor do ICMS ST a ser retido** é obtido pelo cálculo da diferença entre o valor total do ICMS ST, subtraído do valor do ICMS próprio, o que resultará em: R\$ 2.448,00 – R\$ 1.200,00 = **R\$ 1.248,00**.

5 - Logo, o **valor retido na fonte e devido a SC como ICMS ST é de R\$ 1.248,00**. Este valor será somado ao valor da operação de compra da mercadoria, sendo acrescido e constante na nota fiscal e cobrado do destinatário.

O mesmo exemplo é apresentado no **Quadro 4**, no qual se demonstra de forma didática o detalhamento do cálculo para a apuração do ICMS Substituto a ser retido na fonte a ser efetuado pelo contribuinte remetente da mercadoria ou bem.

Quadro 4 - Demonstrativo Resumo de Cálculo do ICMS Substituto a ser Retido em Operação Interestadual com Cimento, do PR para SC

Identificação da operação	Fórmula / cálculo	Valor apurado R\$
(1) Valor da mercadoria	(500sc * R\$20,00)	10.000,00
(2) Valor do ICMS Próprio	12% * (1)	1.200,00
(3) Valor do IPI	10% * (1)	1.000,00
(4) Valor do frete	-	1.000,00
(5) Soma Oper. Própria e parcelas incidentes	(1+3+4)	12.000,00
(6) MVA fixada (Prot 11/85)	20% * (5)	2.400,00
(7) Base de cálculo da ST	(5) + (6)	14.400,00
(8) Valor Total do ICMS Substituto	(7) * 17%	2.448,00
(9) Valor do ICMS ST a ser retido	(8) – (2)	1.248,00

Fonte: Autor, com base no RICMS/SC, Anexo 3.

Assim, objetivando facilitar a compreensão dos leitores, a aplicação da norma legal em mercadoria sujeita à ST fica evidenciada, de maneira prática.

### 3.13 O Diferencial de Alíquota de 5% sem a Exigência de MVA

Deve-se registrar que, nas operações interestaduais, em relação a algumas mercadorias, a ST também ocorre, nas entradas destinadas para uso e consumo ou ativo fixo, desde que o destinatário seja contribuinte do ICMS, conforme determina o art. 16, parágrafo único, do Anexo 3, ao RICMS/SC.

Art.16. [...]. Parágrafo único. Tratando-se de mercadoria destinada à integração ao ativo permanente ou ao uso ou consumo do substituído, o imposto a ser recolhido por substituição tributária corresponderá à diferença entre as alíquotas interna e interestadual aplicadas sobre a base de cálculo relativa à operação própria do substituto (SANTA CATARINA, 2001).

Nos casos disciplinados no art. 16, Anexo 3, exige-se apenas a diferença de 5%, que é o resultado entre a subtração da alíquota interna catarinense (17%) e a interestadual devida nas operações entre contribuintes do imposto (12%), sem a consideração de margem de lucro, ou seja, a MVA.

Concluído o segundo capítulo, **restou demonstrada a importância do ICMS inserido no instituto da ST**, com o estudo das **razões da sua adoção**. Também se demonstrou, a obrigatoriedade dos Convênios para a formulação de pactos federativos e a importância relativa da ST nas finanças catarinense.

Na sequência, no capítulo conclusivo **será comprovada a hipótese monográfica**, relativo à definitividade do **fato gerador presumido na Substituição Tributária, não assegurando direito à restituição do ICMS substituto, exceto diante da sua não realização**”.

## 4 O FATO GERADOR PRESUMIDO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É DEFINITIVO, NÃO ASSEGUANDO DIREITO À RESTITUIÇÃO DO ICMS SUBSTITUTO, EXCETO DIANTE DA SUA NÃO REALIZAÇÃO.

Neste terceiro capítulo, será estudada a hipótese formulada com referência à expressão vedação ao direito da restituição do excesso da quantia paga, ao não se realizar o fato gerador presumido. A hipótese restará comprovada pela apresentação de doutrinas e reiteradas jurisprudências em decisões, proferidas tanto no contencioso, como em todas as instâncias judiciais, culminada com decisão do STF e o seu efeito vinculante. Assim, ao abordar o estudo conclusivo é oportuno iniciá-lo pela exposição do entendimento doutrinário a respeito da matéria.

### 4.1 Entendimento Doutrinário e a Pacificação Constitucional da ST

Antes e mesmo depois da CRFB/88, o instituto da ST sempre foi questionado pelos operadores do direito, com a presença de críticas e discussões, tanto na doutrina

nacional como no judiciário. Por isso é oportuna a apresentação de uma coletânea de entendimentos doutrinários e reiteradas decisões judiciais, relativas à sua constitucionalidade.

Carrazza (2005, p. 435, grifo do autor) faz severas críticas à EC 03/93, afirmando que ao introduzir o § 7º, “criou a absurda *responsabilidade tributária por fato futuro, a da substituição tributária para frente*”.

No entanto, ao proferir tal crítica, Carrazza (2005, p. 436) enfatiza que a adoção do regime parte do pressuposto de se evitar a evasão fiscal futura, justificando a cobrança antecipada do imposto, sobre fato que ainda não aconteceu.

Por sua vez, Alexandrino (2003, p. 132) assinala que a aprovação da EC Nº 03, em março de 1993, foi um marco, não cabendo mais questionar a legitimidade e constitucionalidade da S T “para a frente”. O autor destaca que o STF já enfrentou o tema e decidiu que não há inconstitucionalidade no regime de ST, conforme evidencia no seguinte julgamento:

De qualquer forma, o STF já *pacificou a constitucionalidade do regime*, mesmo no caso das operações realizadas antes do acréscimo do parágrafo em estudo, nestes termos (apesar do julgamento, ele se refere a operações anteriores a 1993): *É constitucional o regime de substituição tributária ‘para frente’ – em que se exige do industrial, do atacadista, ou de outra categoria de contribuinte, na qualidade de substituto, o recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor, retirando-se do revendedor ou varejista, substituído, a responsabilidade tributária* (ALEXANDRINO, 2003, p. 132).

No estudo monográfico, sem a pretensão, até porque não é possível, o aprofundamento maior do tema, mas necessário expor alguns *princípios* sempre presentes nas decisões judiciais que norteiam a constitucionalidade do instituto da ST, destacando-se o da *razoabilidade, da proporcionalidade e da praticidade*.

Ao mencionar a presença de princípios constitucionais se extrai a essência do conceito de princípio, que exprime a noção de “mandamento nuclear de um sistema” e, por sua vez, “normas são preceitos que tutelam situações subjetivas de vínculo de pessoas ou entidades à obrigação de submeter-se às exigências de realizar uma prestação, ação ou abstenção em favor de outrem” (SILVA, 2003, p. 91).

O STF, apesar de reconhecer a competência do legislador para instituir o sistema de ST, vinculou a sua constitucionalidade à razoabilidade e proporcionalidade de seus termos. No entendimento da Corte Maior, na ST, além de ter de haver pertinência entre o evento preliminar em face do evento final (operação substituída) e de se ter certo grau de certeza da sua ocorrência, impõe-se que haja proporcionalidade entre o valor cobrado antecipadamente e o resultado final da operação (CARDOSO, 2006, p. 153, grifo nosso).

Utilizando a exemplificação das diretrizes expressas pela mais Alta Corte, com tais princípios de ordem constitucional, evidencia-se no julgamento do RE 213.396-5/SP, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão, que ao expressar o seu voto, expôs as vantagens existentes na adoção do instituto da ST, às quatro partes envolvidas na sistemática de

tributação, observando-se a presença dos princípios da proporcionalidade e da praticidade, um verdadeiro marco e paradigma na ST:

Não é difícil perceber que a substituição tributária, em operações subsequentes, como é o caso dos autos, convém às partes envolvidas na operação tributada: **ao Fisco**, por simplificar o trabalho de fiscalização, reduzido que fica ao pequeno número de empresas montadoras de veículos existentes no país; **à montadora**, por permitir um controle de preço final pelo qual os seus produtos são entregues ao consumidor final, preço esse de ordinário sugerido ao revendedor pelo fabricante; **ao concessionário revendedor**, por exonerá-lo de toda preocupação de ordem tributária, desobrigado que fica ao recolhimento do ICMS sobre os veículos comercializados; e, por fim, **ao consumidor**, por dar-lhe a certeza de que o preço pago correspondente ao recomendado pelo fabricante (CARDOSO, 2006, p. 153, grifo nosso).

No caso de ST, cabe ao intérprete utilizar a ferramenta da proporcionalidade, efetuando os seguintes questionamentos e ponderações:

a) o **meio utilizado** pelo Estado é adequado à obtenção da finalidade perseguida? A substituição tributária viabiliza ou facilita a arrecadação e fiscalização, principalmente em setores pulverizados, como cigarros, bebidas e veículos? b) **o meio é necessário**, no sentido de que não há outro que chegue ao mesmo resultado com nenhuma ou menor limitação à esfera jurídica do contribuinte? c) por fim, e na verdade mais importante, existe **relação entre o meio** adotado **e o fim** com ele perseguido, no sentido de que a vantagem representada pelo alcance desse fim supera o prejuízo decorrente da limitação concretamente imposta a outros interesses igualmente protegidos? (CARDOSO, 2006, p. 153, grifo nosso).

Na análise das questões anteriores, Cardoso responde favoravelmente, assinalando que isto ocorre desde que o Fisco não torne desproporcional o sistema no momento de sua aplicação. O mesmo raciocínio e fundamento princípio lógico se encontra no voto do relator Min. Ilmar Galvão, no julgamento do RE 213.396- 5/SP, no qual se analisava a ST progressiva, no setor automotivo:

Com efeito, trata-se de fato econômico que constitui verdadeira etapa preliminar do fato tributável (a venda do veículo ao consumidor), que o tem por pressuposto necessário; o qual, por sua vez, é possível prever, com quase absoluta margem de segurança, uma vez que **nenhum outro destino**, a rigor, pode estar reservado aos veículos que saem dos pátios das montadoras, **senão a revenda aos adquirentes finais**; sendo, por fim, perfeitamente previsível, porque objeto de tabela fornecida pelo fabricante, o preço a ser exigido na operação final, **circunstância que praticamente elimina a hipótese de excessos tributários** (CARDOSO, 2006, p. 153, grifo nosso).

Continuando o estudo de Cardoso, referente à decisão do STF no julgamento da ADI 1851, também relatada pelo Ministro Ilmar Galvão, assinalou o autor, que o Tribunal entendeu a existência da razoabilidade que outorga validade à ST, inclusive com a não devolução do ICMS correspondente à eventual diferença entre a base de cálculo presumida e o valor da operação:



No julgamento da ADI 1851/AL: “*O fato gerador presumido, por isso mesmo não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final*”. [...]

Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação (CARDOSO, 2006, p. 164, grifo nosso).

Nas assertivas anteriores, fica evidenciada toda a hipótese do presente trabalho monográfico, referente à legalidade da proibição de restituição de tributo pago em excesso, exceto no caso da não realização do fato gerador presumido, cujos pontos são defendidos ao longo do mesmo.

Uma oportuna observação, com fulcro em Ávila (2006, p. 222), assinala que o STF tem considerado legítimo o regime da ST, inclusive o relativo ao ICM que era previsto no DL 406/68 e anterior à EC 03/93, que constitucionalizou tal sistema.

Carrazza (2003, p. 251), ao dissertar sobre o julgamento ocorrido em 02/08/1999, do RE 213.396-6/SP (Pleno, rel. Ilmar Galvão), registra que ficou decidida ser constitucional a ST, sendo que, no RE 269.572-6/MG (rel. Min. Marco Aurélio), a 2ª Turma do STF enveredou pela mesma trilha.

Finalmente, cabe destacar que a decisão do STF, referente a Adin 1851, pacificou a matéria da substituição tributária para frente, em definitivo.

## 4.2 Definição de Fato Gerador Presumido e a Substituição Tributária

No jargão tributário, o ICMS relativo ao fato gerador presumido recebe o rótulo de “ICMS-Substituição”, ou pela sigla, ICMS ST. Quem seria a parte legitimada para propor ação tendente ao reconhecimento à restituição/compensação do indébito à guisa do ICMS/ST? (FREITAS, 2006, p. 180, grifo do autor).

Com efeito, o caput do art.10 da Lei Kandir é conducente ao reconhecimento da *legitimidade do substituído*, para este pleito:

Art. 10. É *assegurado ao contribuinte substituído* o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao *fato gerador presumido que não se realizar*.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de a fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis. (FREITAS, 2006, p. 198, grifo nosso).

No estudo, ora em comento, tem-se como essencial o entendimento do real significado de “fato gerador presumido”, cujo conceito pode ser extraído do processo ApCiv 1998.01.1.019931-95, TJDF- j. 24.09.2001 – rel. Des. Dácio Vieira, com fundamento no



§ 7º do art. 150 da CRFB/88, o qual preconiza que a restituição deverá ocorrer quando o fato gerador não se realizar, definindo-se:

Consoante destacou o Distrito Federal “o fato gerador presumido é a circulação da mercadoria, a venda da mercadoria. Apenas a circulação da mercadoria com a sua revenda. Se houve revenda, ocorreu o fato gerador presumido. Assim, só existe o direito à restituição no caso de não haver a circulação da mercadoria” (VIEIRA, 2002, p. 349).

Após esta busca de conceitos cabe registrar que a legislação tributária deve encontrar fundamento constitucional. Nesse sentido, é necessário observar, da lavra de Cardoso (2004, p. 78, 81, grifo nosso), que, para instituir a ST, o legislador constituinte de 1988 passou a requerer a sua *disposição por lei complementar*, conforme o art. 155, § 2º, XII, “b”, cabendo à LC dispor sobre a ST.

Para se alcançar uma adequada definição do tema, há que se fundamentar no seu ponto de partida, que é o § 7º do art. 150 da CF, acrescentado pela EC nº 03/93. Segundo Alexandrino (2003, p. 131, grifo do autor), com o intuito de pacificar as controvérsias sobre a legitimidade do regime tributário denominado de ST subsequente, e do momento da ocorrência do fato gerador, assim se expressou:

A substituição tributária é uma das modalidades de responsabilidade tributária, entendida esta como a expressa atribuição legal de obrigação de pagar tributo a pessoa que não possui relação direta com o fato gerador. No dizer do art 128 do CTN, responsável é uma terceira pessoa, diversa do contribuinte, **vinculada** (não diretamente) à situação fática prevista na hipótese de incidência tributária. A ST verifica-se quando no momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária o obrigado ao pagamento não é o contribuinte, mas terceira pessoa prevista na lei, vinculada não diretamente ao fato impositivo. Em momento nenhum a obrigação de pagar cabe ao contribuinte e sim ao responsável, que já é figura prevista como obrigada desde o instante de ocorrência do fato gerador.

Logo, o regime da ST está previsto pela CRFB/88 no § 7º do art. 150. De uma forma simples e didática, expõe que **substituto** é o contribuinte **A**, que retém (e recolhe) o tributo pela venda que faz a **B**; **substituído** é o contribuinte **B**, que revende a C (CASSONE, 2007, p. 356, grifo do autor).

Cassone (2007, p. 356) apresenta importante contribuição ao estudo, ao destacar que a ST trata-se de um fato gerador futuro, por *ficção jurídica criada pela própria Constituição*, ou seja, uma presunção constitucional absoluta, que comporta restituição do tributo, caso o fato gerador não venha a realizar-se.

Em complemento ao raciocínio anterior, Cassone, ao analisar o § 7º da CF, tema central do estudo, assinala que se trata de o *fato gerador futuro não vir a se realizar*, nada expressando sobre *diferença de preço ocorrida a maior*, em relação à base de cálculo anteriormente presumida, concluindo que a situação de fato gerador futuro não vir a se realizar, conduz ao surgimento de duas correntes:

1ª) a entender que, havendo diferença de base de cálculo no fato gerador futuro, caberá restituição ou pagamento do tributo;

2ª) entendendo que, **em face da RFB/88 não distinguir, só é admitida a hipótese de restituição caso o fato gerador futuro não vir a se realizar, não cabendo falar em restituição** ou pagamento em vista da diferença de base de cálculo (CASSONE, 2007, p. 356, grifo nosso).

Justamente a segunda corrente prospera, ao tratar da proibição de restituição, a qual está pacificada no direito tributário pátrio, graças a posição do STF, com referência ao “fato gerador presumido”, restringindo esse direito:

Na ADI 1.851, o STF decidiu que ‘*o fato gerador presumido, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização*’. O Plenário do STF reafirmou a constitucionalidade do regime de substituição tributária no RE 266.602 (cf. Notícias de 15-9-2006 do <www.stf.gov.br>), assim como declarou constitucional as cláusulas primeira e segunda [...] (CASSONE, 2007, p. 356, grifo nosso).

Ao estudar “fato gerador presumido e a ST”, é oportuno destacar os requisitos indispensáveis para a substituição tributária para frente:

- a) o *substituto não pode arcar com o ônus da carga tributária*, devendo poder *ressarcir-se*, de forma preferencial e imediata, perante o substituído, ou, ainda, perante o Fisco no *caso de não ocorrência do fato gerador* ou de sua diferença por preço inferior ao tributado na fonte;
- b) a norma de incidência deve levar em conta as *características do substituído*, o verdadeiro contribuinte e;
- c) o substituto deve estar *vinculado ao fato imponível*, não podendo ser escolhido de forma aleatória ou estar totalmente alheio ao fato imponível (CARDOSO, 2004, p. 210, grifo nosso).

Cabe o registro de uma crítica à afirmação de Cardoso (2004, p. 210, grifo nosso), ao prever a possibilidade de *restituição, no caso de ocorrência do fato gerador ou de sua diferença por preço inferior ao tributado na fonte*, ficando comprovado ao longo do trabalho monográfico, que tal hipótese de *restituição* não encontra respaldo legal, sendo vedada por decisões proferidas em todas as instâncias judiciais e pacificado por decisão da mais Alta Corte (ADIn 1851).

Por sua vez, conclui Alexandrino (2003, p. 134) que hoje, de acordo com o STF, deve-se interpretar literalmente o § 7º do art. 150 da CRFB/88:

Cabe a restituição da quantia paga caso **não se realize** o fato gerador presumido. Diversamente, ocorrendo o fato gerador presumido não caberá, em nenhuma hipótese, restituição de eventuais diferenças verificadas em decorrência da *base de cálculo presumida ser maior do que o valor efetivo da operação substituída* (grifo do autor). Analogamente, o STF, no julgamento da mesma ADIn 1.851, firmou interpretação de que é vedada a cobrança complementar do tributo substituído quando o valor efetivo da operação posterior for maior que o valor presumido utilizado como base de cálculo para sua cobrança.

No decorrer do capítulo, será destacada a importância crucial do disposto no § 7º do art. 150 da CF, estando expressamente vedada tanto a restituição de eventuais diferenças verificadas em decorrência da *base de cálculo presumida ser maior do que o*

*valor efetivo da operação substituída*, como também vedada a *cobrança complementar pelo fisco*.

#### **4.3 Pagamento a Menor ou a Maior, a não Realização do Fato Gerador Presumido e o Direito ou Não à Restituição**

Ao iniciar a questão relacionada à *restituição* é necessário apresentar a definição da lavra de Masiero (2007, p. 57), afirmando que “a restituição é o gênero, englobando a repetição do indébito e a compensação; estas como espécies”.

Na análise e na interpretação do § 7º do art. 150 da CRFB/88, combinado com o art. 10 da LC 87/96, surge a questão da *restituição imediata e preferencial do ICMS ST*. No entanto, a restituição requerida somente acontecerá quando o fato gerador presumido não ocorrer, e não haverá o direito quando o fato ocorrer, mas a operação tiver de ser realizada por um *valor inferior àquele em que foi calculado o ICMS Substituto* (MASIERO, 2007, p. 57, grifo nosso).

Chiesa (1997, p.144) justifica a inconstitucionalidade da regulamentação instituída pela LC 87/96, autorizando os Estados a implantarem a “substituição tributária para frente”, que nada mais é do que a tributação de fato presumido, mas somente sobre fatos concretamente realizados. Justifica o autor que não há como se aferir à capacidade contributiva do sujeito passivo com base em fatos presumidos, ainda que expressamente constante no § 7º, art. 150 da CRFB/88.

Em contrapartida, com base nas críticas relacionadas ao *princípio da capacidade contributiva*, o Ministro Ribeiro as rechaça, assim destacando:

[...] Afirma-se, ainda, que o instituto da "substituição tributária para frente" viola o princípio da *capacidade contributiva*. Argumenta-se que, no sistema tributário brasileiro, o destinatário da carga tributária é a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência do tributo, ou quem tenha relação pessoal e direta (art. 121, parágrafo único, I, do CTN) com essa materialidade. [...]. A "substituição tributária para frente" constitui instituto, consagrado pelo nosso Direito, que, antes mesmo da vigência da atual Constituição, teve a sua compatibilidade com a Lei das Leis reconhecida pelo Excelso Pretório. *A sua adoção constitui exigência da sociedade moderna*, visando à aplicação do *princípio da praticabilidade da tributação*. Apoia-se em dois valores básicos: necessidade de evitar a evasão fiscal (segurança fiscal) e de assegurar recursos com alto grau de previsão e praticabilidade (certeza fiscal) (RIBEIRO, 1997).

Carrazza, por sua vez, também profere críticas a respeito do referido instituto, entendendo que é contrariado o princípio da não-cumulatividade do ICMS:

O autor assinala que, seguindo as lições de Marçal Justen Filho (Princípios...p.158) e de Geraldo Ataliba (Substituição e Responsabilidade tributária, RDT 49, pp 73 a 96), temos que a *substituição tributária para frente frustra a regra da não-cumulatividade*, a que, por imperativo constitucional, o ICMS deve obedecer, garantindo o aproveitamento dos créditos do imposto incidente nas operações anteriores, afirmando o autor, em suma, que o princípio da não-cumulatividade do ICMS veda a cobrança antecipada deste imposto. Conclui o autor

afirmando que, sendo obrigadas a pagar o ICMS devido nas operações subsequentes (que podem até não se realizar e cujos valores são incertos), as empresas distribuidoras não têm como beneficiar-se do direito de crédito que o *princípio da não-cumulatividade* lhes confere (CARRAZA, 2003, p. 247).

Com relação à crítica de Carrazza, o ex-ministro do STJ, Antônio de Pádua Ribeiro, não aceitando as críticas que possam frustrar a observância do princípio da não-cumulatividade do ICMS, assim se manifestou:

Afirma-se que o instituto viola o **princípio da não-cumulatividade**. Esse argumento impressiona, mas não merece acolhida. A respeito, conclui, com precisão, o Prof. Sacha Calmon: [...] a existência de "fatos geradores supostos" por presunção legal depende do tratamento jurídico que se dê à questão. O princípio da não-cumulatividade, por si só, não lhe é impeditivo. E, para assim concluir, entre outros fundamentos, disse que nos impostos sobre valores agregados, a técnica da não-cumulatividade está a serviço da antecipação do imposto, devendo cada elo da cadeia-de-vinculação econômica "adiantar" o imposto incidente sobre o *valor que precisamente acrescentou ao preço do bem ou serviço*. O verbo adiantar está sendo utilizado para expressar o fenômeno da translação do ônus fiscal. Nos impostos sobre o consumo, não-cumulativos, plurifásicos, *cada agente econômico a um só tempo adianta o imposto e o repassa pela mecânica dos preços* ao elo seguinte e, por conseguinte, até o consumidor final, que paga toda a carga, exatamente por ser esta a última o ciclo fiscal. Salienta o ilustre mestre que se deve afastar, para a boa compreensão do tema, raciocínio estritamente linear e analítico do princípio da não-cumulatividade. Tenha-se em conta que a Constituição, ao referir-se à não-cumulatividade do ICMS, dá a entender que a exação incide em cada operação (CRFB/88, art. 155, § 2º, I e II). Não há olvidar, porém, que o objetivo do texto é apenas assegurar a não-cumulatividade. O imposto se desdobra em várias fases e quem suporta toda a sua carga é o consumidor final (RIBEIRO, 1997).

Na mesma direção, a respeito da legalidade da ST, destacando-a como um instrumento de evolução da política tributária, na manifestação expressa do Desembargador Mohamed Amaro, em voto que proferiu na ApCível nº 214.003-2/7:

O Desembargador Mohamed Amaro, em voto que proferiu na ApCível nº 214.003-2/7, da Comarca de São Paulo, não se compreende a feroz resistência oposta por alguns à substituição tributária nas operações subsequentes, como *evolução da política tributária*, como se isso fosse novidade no país e já não existira desde o Código Tributário Nacional (art. 52, § 2º, II, posteriormente revogado pelo DL 406/68, e restabelecido pelo sistema da LC 44/83), insistindo em pugnar pela manutenção de um modelo colonial que, aliado à massificação das operações, revela-se propício aos sonegadores, em contrapartida, olvidando-se o magistério do sempre lembrado Aliomar Baleeiro, para quem os tributos destinados à manutenção dos serviços públicos "*devem ser arrecadados por meios expeditos, simples e econômicos*", "*e, dentre eles, a transferência da responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para os ombros de terceiro*" (RIBEIRO, 1997, grifo nosso).

Ao finalizar a apresentação de coletânea de doutrinas com posições diferenciadas a respeito da ST, já de longa data, as decisões judiciais eram favoráveis ao reconhecimento da sua legalidade e constitucionalidade.

### 4.3.1 O Convênio ICMS 13/97 e a Expressa Vedação à Restituição

O Convênio ICMS nº 13/97, em conformidade com a EC 03/93, cuja cláusula segunda normatiza a expressa vedação de eventuais diferenças pagas a maior entre a base de cálculo da retenção de imposto pelo substituto e a efetivamente praticada pelo substituído, reza que:

Cláusula Segunda. Não caberá a restituição ou a cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no art. 8º da LC 87, de 13 de setembro de 1996 (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1997).

A decisão a respeito da constitucionalidade do Convênio ICMS 13/97 e a expressa vedação à restituição do excesso de quantia paga está evidenciada no julgamento do STF do AI nº 462.283/RS, sendo relator o Min. Gilmar Mendes (DJU de 30.05.05, p. 63), o qual, entre outros argumentos, assim se manifestou:

1. Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso que concedeu a segurança à parte ora agravada, com o fim de ressarcir-se de créditos de ICMS relativo às diferenças entre os valores retidos pelo regime de substituição tributária em suas operações e o valor da operação de venda efetivamente ocorrida, quando a menor do que o valor outrora *presumido*. Sustenta o recorrente, com base no art. 102, III, a, a ocorrência de violação ao art. 150, § 7º, da Constituição Federal. 2. **Consistente o recurso.** O Estado recorrente é signatário do Convênio ICMS nº 13/97, cuja cláusula segunda foi declarada constitucional pelo Plenário desta Corte, na ADI nº 1851/AL. Tal decisão aplica-se inteiramente ao caso, por sua força vinculante (art. 102, § 2º da CRFB/88). Está na ementa do acórdão: "A EC nº 03/93, ao introduzir no art. 150 da CRFB/88 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do *fato gerador presumido* e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final (BRASIL, 2007c).

Logo, ao se deparar sobre o referido convênio, julgado constitucional pela mais Alta Corte, são derrubados os argumentos jurídicos a respeito do direito em relação a duas situações distintas, sob a modalidade da ST. A vedação tanto se aplica ao direito do fisco em cobrar qualquer adicional complementar de ICMS ST, no caso de prática de preços superiores, como também ao contribuinte, de requerer restituição quando a operação subsequente à cobrança do imposto se realizar com valor inferior àquele estabelecido com base no art. 8º da LC 87, hipótese comprovada no estudo monográfico.

### 4.3.2 Hipóteses em que a Lei Reconhece o Direito à Devolução de Imposto

A LC 87/96 determina a obrigatoriedade da restituição em seu art. 10, repetindo o teor da CRFB/88, acrescentando-lhe o § 1º, para os casos em que o fato gerador presumido não se realizar, seja assegurada a restituição num prazo de 90 dias após o requerimento administrativo, devidamente formulado perante o fisco estadual, para análise,

manifestação e devolução, se for o caso.

Em consequência do disposto no art. 10 da LC 87/96, caso não seja cumprido o prazo para devolução pela autoridade fazendária, o contribuinte substituído poderá se creditar em sua escrita fiscal do valor da repetição de indébito, em obediência ao que expressamente a legislação determina:

Artigo 10: É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º: Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor do objeto do pedido, [...].

§ 2º: Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de 15 dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, [...] (BRASIL, 1996).

Por sua vez, reza o disposto no RICMS/SC, Anexo 3, art. 26, os casos em que é aplicável a restituição do ICMS retido por ST correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar, em sintonia com a LC 87/96:

Da Restituição: Art. 26. O contribuinte substituído tem direito à restituição do valor do imposto retido por substituição tributária correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar. § 1º A restituição deverá ser pleiteada mediante requerimento ao Diretor de Administração Tributária, instruído com documentos que comprovem a situação alegada.

§ 2º Não sendo respondido o pedido de restituição no prazo de 90 (noventa) dias, o contribuinte substituído fica autorizado a se creditar na sua escrita fiscal do valor objeto do pedido, [...].

3º Na hipótese do § 2º, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de 15 (quinze) dias contados do ciente do despacho, procederá ao estorno do crédito lançado [...].

Na prática, em termos operacionais, em razão do direito ao princípio da não-cumulatividade, o qual garante o crédito em conta gráfica, caso não seja atendido o disposto no § 2º do RICMS/SC, a devolução por meio de crédito na apuração do imposto só cabe para contribuintes que adotem a sistemática de apuração em conta gráfica.

#### 4.3.3 A Presunção do Fato Gerador Presumido é Relativa

A questão da tributação de fato futuro, ou que ainda não se operou de forma concreta, realizando no mundo fenomênico todos os aspectos previstos na hipótese de incidência, cujo fato gerador supostamente ocorrerá, é tributado antecipadamente, na fonte, tratado pela doutrina e pela jurisprudência, ora como sendo uma *ficção jurídica*, ora como *hipótese de presunção* (CARDOSO, 2004, p.199-200, grifo nosso).

Mais adiante, Cardoso (2004, p. 202) argumenta entendimento que não há a situação da tipificação da ficção, uma vez que a mercadoria ao entrar em circulação, tem como objetivo consequente o consumo final. E m regra, o consumo final é atingido,



não se tratando tal fato de uma hipótese que se sabe não existir e que se considera existente, mas de uma hipótese que provavelmente ocorrerá.

Ao se expressar sobre a questão em torno da *presunção relativa* sobre a realização do fato gerador presumido, Cardoso (2004, p. 206–207, grifo nosso), assinala que:

A ST para frente deve ser entendida então como um modo de pensar tipificante, uma abstração em que há tributação da hipótese de incidência, a qual será afirmada ou infirmada com a futura ocorrência do fato imponível, podendo ser apenas qualificada como uma *presunção relativa*, uma vez que *o fato real irá prevalecer sobre o suposto*, tanto que se garante ao substituto a restituição preferencial e imediata do valor recolhido caso não se realize o fato gerador, *admitindo-se a possibilidade de tal fato gerador não ocorrer*. A substituição tributária para frente tributa um fato que ainda não possui materialidade definitivamente constituída, mas que, quando se confirmar, não poderá divergir de forma abstrata prevista no cálculo por pauta ou estimativa e, se isto ocorrer, deverá prevalecer o fato real.

O fato gerador presumido é uma questão de *presunção relativa*, assim concluído na manifestação:

Na legislação que regulamenta a ST no ICMS, especialmente no § 7º do art.150 da CRFB/88, temos a previsão de restituição preferencial e imediata quando da não ocorrência do fato tributado por antecipação, o que reafirma a necessidade de prevalência do fato futuro sobre o presumido e que implica em dizer que esta *presunção de ocorrência do fato imponível é relativa, jûris tantum*, sendo afirmada ou infirmada com a ocorrência do fato verídico, real (CARDOSO, 2004, p. 206, grifo nosso).

Na manifestação doutrinária expressa evidencia-se a necessidade de prevalência do fato gerador futuro sobre o fato presumido, o que conduz à conclusão de que *presunção é relativa*, podendo ocorrer ou não pela efetivação do fato real.

#### **4.3.4 A Definitividade do Fato Gerador e a Vedação ao Direito de Restituição**

Inicialmente, ao tratar da classificação dos tributos quanto à repercussão econômica, tendo o ICMS como um imposto indireto, cujo tributo é suportado não por aquele que realiza o fato gerador (o comerciante, o industrial, o produtor, etc), mas pelo consumidor da mercadoria. Este último é quem arca, incluído no preço da aquisição, com o montante do ICMS incidente na operação. Essa matéria já foi estudada no item 2.4.4, no primeiro capítulo.

Com relação a quem realmente suporta o ônus tributário, o contribuinte de fato, na lição de Pelizzari (1990, p. 19, grifo nosso):

*Os impostos indiretos são aqueles que o contribuinte de fato não é o mesmo que o de direito. Ou seja, quem recolhe o imposto aos cofres públicos não é quem o paga na realidade. O exemplo clássico é o ICMS, em que o consumidor (contribuinte de fato), ao comprar uma mercadoria, paga o imposto ao comerciante (contribuinte de direito), e este fica com o dinheiro até o prazo estipulado, quando então o recolhe ao poder público. Portanto, o contribuinte de direito é um mero depositário do imposto. É falsa a ideia de que ele (normalmente as empresas) é quem*



paga o ICMS. Pelo contrário, cobra do consumidor e recolhe ao Estado, sendo na realidade o *consumidor quem paga, quem sofre o ônus do imposto*. Assim acontece com todos os demais tributos indiretos.

Com base na lição de Pelizzari, a recuperação do imposto eventualmente pago a maior somente pode ser feita por quem efetivamente comprovar ter suportado o seu ônus, conforme preleciona o art. 166 do CTN:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la (BRASIL, 2005, p. 187).

O fundamento da comprovação de haver assumido o encargo do ICMS e estar expressamente autorizado pelos consumidores, foi um dos argumentos apresentados na constituição dos créditos tributários, envolvendo concessionárias de veículos, referente a créditos de ICMS apropriados em conta gráfica pelo varejista, cujo ICMS foi cobrado e suportado pelo adquirente do veículo (consumidor final). Esse caso é exemplificado no Processo 670000065626, com decisão da Unidade de Julgamento Singular, do Conselho Estadual de Contribuintes, em 20/09/2007, mantendo o referido crédito tributário apropriado indevidamente, pois não lhe pertencia. A justificativa do contencioso se fundamenta na inexistência nos autos, de autorização expressa dos adquirentes, para que o reclamante pudesse recuperar tais valores. Logo, não lhe cabia creditar-se do ICMS destacado a maior nas notas fiscais emitidas, cujo imposto foi cobrado de cada um dos consumidores adquirentes dos veículos, que foi quem suportou o ônus tributário. Portanto, o reclamante não possui a legitimidade do pleito da restituição tributária.

A propósito da ilegitimidade ativa, merecem transcrição as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça:

COMPENSAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO AO CONSUMIDOR FINAL. ART. 166, DO CTN. ILEGITIMIDADE ATIVA.

1. ICMS é de natureza indireta, porquanto o contribuinte real é o consumidor da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato) e a empresa (contribuinte de direito) *repassa, no preço da mesma, o imposto devido*, recolhendo, após, aos cofres públicos o *tributo já pago pelo consumidor de seus produtos*. Não assumindo, portanto, a carga tributária resultante dessa incidência. 2. Ilegitimidade ativa da empresa em ver restituída a majoração de tributo que não a onerou, por não haver comprovação de que a contribuinte assumiu o encargo sem repasse no preço da mercadoria, como exigido no art. 166 do Código Tributário Nacional. Prova da repercussão. Precedentes. 3. Ausência de motivos suficientes para a modificação do julgado. Manutenção da decisão agravada. 4. Agravo regimental desprovido (BRASIL, 2002a).

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 17% PARA 18%. COMPENSAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO INDIRETO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO AO CONSUMIDOR FINAL. ART. 166, DO CTN.

ILEGITIMIDADE ATIVA. [...] IV. O tributo examinado (ICMS) é de natureza indireta. Apresenta-se com essa característica porque o contribuinte real é o consumidor da mercadoria obje-

to da operação (*contribuinte de fato*) e a empresa (contribuinte de direito) repassa, no preço da mercadoria, o imposto devido, recolhendo, após, aos cofres públicos o imposto já pago pelo consumidor de seus produtos. Não assume, portanto, a carga tributária resultante dessa incidência. V. No que pertine à repetição do indébito e à compensação do referido tributo, portanto, a prova da repercussão é de ser exigida. VI. Verifica-se, assim, a ilegitimidade ativa ad causam da empresa recorrente, por não ter a mesma arcado diretamente com a tributação, havendo, no caso, que se cogitar em transferência do ônus ao consumidor final. VII. Agravo regimental improvido (BRASIL, 2003b).

Além do fundamento extraído dos julgamentos referenciados, relativo a legitimidade de requerer a repetição de indébito do ICMS, um imposto indireto e, por isso, seu ônus suportado pelo consumidor, somente a ele pertence, cujo entendimento manifestado na Súmula 546 do STF, o tributo faz parte do patrimônio do consumidor:

**Súmula 546:** Cabe restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de fato o 'quantum' respectivo (BRASIL, 1969).

Por outro lado, ao tratar especificamente do tema relacionado à vedação ao direito de restituição do excesso de quantia paga, tem como referencial a não realização do fato gerador presumido, cuja matéria possui previsão normativa específica no próprio texto constitucional em seu § 7º, art. 150. Para isso, é oportuno utilizar as lições proferidas pelo Desembargador Dácio Vieira, do Tribunal de Justiça do Distrito Federal (TJDF), em julgamento realizado na ApCiv1998.01.1.019931-9- 5ª T. TJDF- j. 24.09.2001, a respeito do fato gerador presumido e da ST. O julgamento envolveu uma revenda de bebidas que pleiteou a restituição de ICMS devido à alegada prática de preços inferiores ao da retenção pelo substituto, colhendo-se as manifestações, as quais vêm ao encontro do defendido, no estudo:

*A venda da mercadoria por valor inferior ao médio acordado não é deixar de se realizar o fato gerador presumido. Só este fato já se percebe que não tem fundamento o pedido da autora. Outro ponto relevante extraído do mesmo julgamento no TJDF, é que não há possibilidade legal de restituição pelo simples fato de ter havido venda de mercadoria em valores inferiores ao valor médio fixado. Se isso fosse possível, uma distribuidora de bebidas, por exemplo, poderia fazer inúmeras promoções com a venda de mercadorias até pela metade do valor médio fixado e ainda assim lucraria, pois teria o direito de reivindicar a diferença de ICMS recolhido anteriormente.*

Certamente que se essa operação fosse permitida não haveria mais razão para a existência do regime de ST, cuja finalidade é simplificar a arrecadação, sendo muito mais rápido e seguro para o Fisco, uma vez que a exigibilidade é aplicada a apenas uma pessoa, o substituto. O desrespeito ao valor médio da mercadoria, previamente estabelecido, *poderia gerar fraude e insegurança ao regime e inclusive incentivar a prática da sonegação* (VIEIRA, 2002, p. 360, grifo do autor).

Por sua vez, Machado (2007, p. 399) argumenta que o ICMS antecipado, que deveria ser calculado sobre o preço praticado nas vendas subsequentes, é calculado sobre um

valor arbitrariamente atribuído pelo Fisco, o que leva à indagação relacionada à definitividade do fato gerador:

Colocou-se, então, a questão de saber **se o valor pago antecipadamente seria definitivo**, ou se como simples antecipação **ficaria sujeito a ajuste em face da realização das operações subsequentes**, com a **restituição do excedente ou a cobrança da diferença paga a menor** (grifo nosso).

Ainda a este respeito, continuando com a argumentação do tema, Machado (2007, p. 400) profere críticas, considerando o ICMS como um imposto monofásico, associado a um desrespeito à técnica da não-cumulatividade, mas curvando-se à decisão do STF sobre a constitucionalidade do instituto da ST:

Prevaleceu o argumento do Min. Relator Ilmar Galvão, a dizer que a **finalidade da substituição tributária, por meio da presunção de valores, é justamente tornar viável o sistema de arrecadação do ICMS**, porque haveria enorme dificuldade se fosse necessário considerar o valor real de cada operação realizada por inúmeros contribuintes. Essa decisão alberga o equívoco de admitir imposto com base de cálculo arbitrária divorciada da realidade; entretanto, tem o mérito de sepultar a técnica da não-cumulatividade. E, já que o Supremo Tribunal Federal acaba de reformar a Constituição e implantar o ICMS monofásico, resta ao contribuinte lutar para que se estabeleça um critério legal objetivo de definição de sua base de cálculo, para não ficar submetido ao arbítrio das autoridades fazendárias nessa definição (grifo nosso).

A respeito da definitividade do fato gerador do ICMS ST, Ávila (2006, p.223, grifo nosso) assinala que nem sempre a operação de venda final ocorrerá pela mesma base de cálculo que foi utilizada para o recolhimento antecipado. Exemplificando com a operação de venda de um veículo ao consumidor, pela revendedora, poderá acontecer por valor inferior, ou superior, àquele sobre o qual recaiu o ICMS ST antecipadamente pago. Nestes casos, a LC 87/96 *não prevê diferença de imposto a ser pago ao fisco e nem restituído* ao contribuinte.

Ressalte-se a importância do tratamento tributário conferido pela LC 87/96, a qual não prevê diferença de imposto a ser pago a favor do Fisco ou restituído ao contribuinte, com o entendimento do STF, assim exemplificado:

Os problemas relativos à ST para a frente ocorrem quando a base de cálculo do fato gerador concretizado se der em valor menor àquele sobre o qual houve o recolhimento antecipado do tributo. No exemplo dado por Ávila, a fábrica recolheu o tributo sobre uma base “x”, mas o preço final de venda do comerciante foi de “x-y”, ou seja, o preço final foi menor do que aquele em que recaiu o tributo. Como a CRFB/88 assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, *caso o fato gerador presumido não se realizar* – e não quando ele se realizar em valor inferior ao devido – **o STF tem entendido que nestes casos o contribuinte substituído** comerciante), cuja legitimidade é reconhecida pelo art. 10 da LC 87/96, **não tem direito à restituição ou compensação do imposto recolhido a maior** (refere-se à Adin 1851) (ÁVILA, 2006, p. 223, grifo do autor e grifos nossos).

Continua Ávila, a proferir considerações essenciais a respeito das restrições e hipóteses cabíveis à vedação da restituição do ICMS ST, na ADIn 1851:

O caso julgado pelo STF diz respeito à cláusula de Convênio ICMS (13/97) que, ao disciplinar o regime de substituição tributária, não admitia a restituição ou a cobrança suplementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto se realizasse com valor inferior ou superior ao anteriormente estabelecido (referente ao AgRg 266523). A Corte entendeu que a restituição assegurada pelo § 7º do art. 150, da CRFB/88, restringe-se apenas às hipóteses de não vir a ocorrer o fato gerador presumido, **‘não havendo que se falar em tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído, porquanto o sistema da substituição tributária progressiva é adotado para produtos cujos preços de revenda final são previamente fixados ou tabelados, sendo, por isso, apenas eventuais as hipóteses de excesso de tributação’** (referente à ADIn 1851) (ÁVILA, 2006, p. 223, grifo do autor).

O ministro Nelson Jobim proferiu voto no dia 17/8/2004 contra restituição de ICMS pago a maior, por contribuintes submetidos ao regime de ST:

A posição de Jobim foi firmada em ação direta de inconstitucionalidade proposta pelo governo de São Paulo, referente a ADI-2777 contra lei estadual que garante o direito à restituição. Jobim declarou a inconstitucionalidade do inciso II do artigo 66-B da Lei paulista 6.374/89, que permitia a restituição do tributo. Ele citou decisão plenária do Supremo em 2002 (ADI 1851) que entendeu que **o imposto recolhido a mais não vincula o Fisco à restituição** (GOVERNO ESTADO DE SÃO PAULO, 2008).

Por outro lado, Melo, J. E. S. (2005, p. 241, grifo do autor) assim se posiciona a respeito da restituição tributária, em caso de excesso de quantia paga:

A engenhosa e cerebrina superação do apontado obstáculo constitucional - para mim, irremovível - obrigaria a adoção de inúmeros mecanismos legais, de cunho operacional, para evitar qualquer tipo de prejuízo ao contribuinte. A expressão **"assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga", caso não se realize o fato gerador presumido** (§ 7º, art. 150), dificilmente tem condição de ser obedecida (grifo nosso).

Pode-se afirmar, então, que o STF fixou caráter restritivo à restituição do ICMS, na hipótese de prática de preço inferior pelo substituído, ao firmar o entendimento que se constitui num norte, às decisões judiciais proferidas a partir de maio de 2002. A decisão norteadora é a ADIn 1851, a qual destaca princípios que caracterizam a adoção do instituto da ST, como um instrumento racional de arrecadação e fiscalização e ainda, da definitividade do fato gerador presumido:

*O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final.* Admitir o contrário, valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação (ADIn 1.851-4- Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 8.5.02, DJU 1 de 22.11.02, p. 55) (MELO, J. E. S., 2005, p. 242, grifo nosso).

Os princípios que caracterizaram a adoção do instituto da ST, como um instrumento racional de fiscalização e a definitividade do fato gerador presumido, como regra geral, restarão comprovados na parte final do estudo.

#### 4.4 Fundamentos Administrativos, Jurisprudenciais e Constitucionais

Neste tópico serão apresentados exemplos que evidenciarão a hipótese monográfica, com os devidos fundamentos constitucionais, consubstanciados pelo reconhecimento dos tribunais, e decididos pela Corte Maior, demonstrando a devida pacificação e a uniformização de jurisprudência a respeito da vedação *ao direito da restituição, exceto quando não se realizar o fato gerador presumido*.

Nessa direção, torna-se necessário definir o significado de jurisprudência, cujo conceito é extraído de Silva, assim considerando:

Jurisprudência: Derivado do latim *jurisprudencia*, de jus (Direito, Ciência do Direito) e *prudencia* (sabedoria), entende-se literalmente que é a ciência do Direito vista com sabedoria. A jurisprudência não se forma isoladamente, isto é, pelas decisões isoladas. É necessário que se firme por sucessivas e uniformes decisões, constituindo-se em fonte criadora do Direito e produzindo um verdadeiro *jus novum*. É necessário que, pelo *hábito*, a interpretação e explicação das leis a venham formar (SILVA, 1998, p. 469, grifo do autor).

Com as considerações elencadas, Silva (1998, p. 469) destaca que a jurisprudência firmada, em sucessivas decisões vale como verdadeira lei, assinalando que, “extensivamente, assim se diz, para designar o conjunto de decisões acerca de um mesmo assunto ou a coleção de decisões de um tribunal”.

##### 4.4.1 O Entendimento do Fisco Catarinense

Conforme se extrai do processo contencioso 70000019526/2007, em que foi recorrente uma concessionária de veículos, alegando que, no momento da venda interestadual, o substituto, calcula antecipadamente o ICMS ST com base na tabela de preço sugerida ao público pela Montadora, com base no Convênio ICMS 132/92. No caso em pauta, o preço de venda do veículo praticado pelo substituído, a reclamante, é inferior àquele utilizado pela Montadora para o cálculo do ICMS ST. Assim, a reclamante, entende ser seu legítimo direito apropriar-se de um crédito de compensação de 12%, obtido sobre a diferença entre o valor utilizado pela Montadora (sua própria tabela de venda sugerida ao público) e o valor efetivamente cobrado pelo substituído, o que não é aceito pelo Fisco. Entre as considerações apresentadas pelo Fisco, neste e em outros processos, tratando da mesma infração tributária, com recurso ao Conselho Estadual de Contribuintes, destacam-se os seguintes pontos:

Cabe salientar que o **espírito norteador da substituição tributária é o de simplificar o sistema de apuração, fiscalização e arrecadação de imposto. Assim, o regime de antecipação do tributo**, enquanto técnica de arrecadação, **não é compatível nem com a complementação**

**de valores recolhidos a menor** (caso o substituído venda a mercadoria por preço superior ao utilizado para a base de cálculo da substituição), nem tampouco com **a restituição de valores porventura recolhidos a maior** (caso ocorra o inverso). Portanto, **a lógica do instituto está fundada exatamente na pré-fixação** da base de cálculo. Entender o contrário é o mesmo que desvirtuar o sistema da substituição tributária (SANTA CATARINA, 2007).

A exemplo do exposto, em situação idêntica, o Fisco se fundamenta nas Resoluções COPAT 20/98 e 61/2001, as quais objetivamente vedam a restituição de ICMS, sob a alegação de que a base de cálculo de venda, teria sido inferior ao preço sugerido pela Montadora, sob a qual se realizou a sua retenção. Assim, a proibição de restituição de ICMS quando da prática de preços inferiores, por parte do substituído em relação ao substituto, assim constam as Ementas referidas:

**CONSULTA Nº: 20/98 – COPAT - PROCESSO Nº: PSEF-61.552/98-4**

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO CABE RESTITUIÇÃO QUANTO A FATO GERADOR EFETIVAMENTE REALIZADO, AINDA QUE COM BASE DE CÁLCULO DIVERSA DAQUELA ESTABELECIDADA COM BASE NAS DISPOSIÇÕES DA LEI.

**CONSULTA Nº 61/2001 – PROCESSO Nº GR14 42.512/97-2**

EMENTA: CONSULTA. ILEGITIMIDADE. NÃO PRODUZ OS EFEITOS PECULIARES À CONSULTA O QUESTIONAMENTO QUE VERSE SOBRE SITUAÇÃO EM QUE A CONSULENTE NÃO FIGURE COMO PARTE. AUSÊNCIA DE INTERESSE LEGÍTIMO.

ICMS.SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO CABE RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO QUANDO SE HOVER VERIFICADO O FATO GERADOR PRESUMIDO, AINDA QUE O VALOR DESTES DIFIRA DA BASE DE CÁLCULO FIXADA NA FORMA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO (SANTA CATARINA, 1998).

Nesse mesmo sentido, a restituição de imposto, na hipótese de prática de preço inferior pelo contribuinte substituído em relação ao praticado pelo contribuinte substituto, com base no ICMS retido na fonte, encontra-se o posicionamento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), como se extrai do **Parecer PGFN/CAT/Nº2.055/96:**

[...]

16. É certo que a adoção de mecanismo que permita a imediata e preferencial restituição do imposto decorrente de fato gerador presumido não realizado, é obrigatória, e deve ser adotada de pronto. Agora, quando se fala de valor da operação em base menor do que aquele utilizado para o recolhimento, temos que examinar o caso com maior cautela. Veja bem, *se o valor da operação for eventualmente menor do que o suposto*, para que tivesse o contribuinte direito à restituição a hipótese dependeria de verificação ou comprovação dos fatos efetivamente ocorridos. Permitir, nesse caso, uma restituição preferencial e imediata seria um fator que *desvirtuaria a própria instituição da sistemática* de cobrança utilizada na substituição tributária, dando margem à utilização indevida do sistema. Temos que considerar, que a forma de recolhimento preconizada na substituição, além da função de arrecadar, possui também a função de evitar a sonegação do imposto, e de *simplificar* o seu *recolhimento*, sendo por essas razões instrumento de justiça fiscal. E para esse fim, a lei estabelece base de cálculo específica para apuração do imposto devido.

17. Base de cálculo é matéria sob reserva de lei complementar, a teor do que dispõe o art. 146, § 3º, III, a, da Carta Constitucional de 1988. Esta matéria está agora regulada pelo art. 8º da LC nº 87 /96, cujo inciso II, combinado com o § 4º desse artigo, estabelece as regras



para determinação da base de cálculo, no caso de substituição tributária. **O fato gerador do imposto ocorreu em sua plenitude e o imposto pago** de acordo com essas regras **é plena e legalmente devido** e, portanto **não enseja qualquer pleito de repetição de indébito**. [...] (SANTA CATARINA, 1996, grifo nosso).

Ante o exposto, resta evidenciado que a ST não é compatível nem com a complementação de valores recolhidos a menor (caso o substituído venda a mercadoria por preço superior ao utilizado para a base de cálculo da ST), nem tampouco com a restituição de valores recolhidos a maior.

#### 4.4.2 O Entendimento Jurisprudencial do Contencioso Estadual

A posição jurisprudencial pode ser extraída de julgamento proferido pelo Conselho Estadual de Contribuintes, atual Tribunal Administrativo Tributário (TAT) em que se constata na ementa, a expressa vedação do direito a quaisquer créditos, sob alegação de prática de preço inferior à base de cálculo estipulada pelo fisco:

CONSELHO ESTADUAL DE CONTRIBUINTES PROCESSO Nº GR12 52309/991 - CÂMARAS REUNIDAS

EMENTA: RECURSO ESPECIAL. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E VALOR REAL DA OPERAÇÃO.

DIFERENÇAS APURADAS. APROPRIAÇÃO NÃO PERMITIDA PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

1) **IMPOSSIBILIDADE DO CRÉDITO OU DA RESTITUIÇÃO DADA A RESSALVA CONTIDA NA PARTE FINAL DO ARTIGO 150, § 70, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE APENAS ASSEGURA A “IMEDIATA E PREFERENCIAL RESTITUIÇÃO DA QUANTIA PAGA” SOMENTE NA HIPÓTESE EM QUE O FATO GERADOR PRESUMIDO NÃO SE REALIZE.** PRECEDENTES DO SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL: a) ADIN 1851/AL. RELATOR: MIN. ILMAR GALVÃO. 08/05/2002. TRIBUNAL PLENO. b) RE(AgRg) 340883/MG. RELATOR: MIN. GILMAR MENDES. SEGUNDA TURMA. 24/09/2002; c) RE(AgRg) 266.523/MG, REL. MIN. MAURÍCIO CORRÊA, SEGUNDA TURMA, 08/08/2002.

2) A LEGISLAÇÃO ESTADUAL AUTORIZA O RESSARCIMENTO DO IMPOSTO NA HIPÓTESE DE NÃO SE CONCRETIZAR O FATO GERADOR PRESUMIDO, NÃO ALCANÇANDO A HIPÓTESE DE VENDAS COM PREÇO INFERIOR (ARTIGO 40 DA LEI ESTADIAL Nº 10.297/96).

3) OS CRÉDITOS ESCRITURADOS PELA RECORRENTE NÃO PASSAM DE MERA TESE JURÍDICA, NÃO REVESTIDOS DOS ATRIBUTOS DE CERTEZA E LIQUIDEZ, ESSENCIAIS À SUA UTILIZAÇÃO NA COMPENSAÇÃO COMO DÉBITOS DO IMPOSTO. A RECORRENTE SE DESEJA REALMENTE A OBTENÇÃO DE TAL CRÉDITO, DEVERIA PROPOR A ADEQUADA AÇÃO JUDICIAL CONTRA O ESTADO, A FIM DE OBTER O SEU RECONHECIMENTO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. NOTIFICAÇÃO MANTIDA. ACÓRDÃO CONFIRMADO. Sala de Sessões, em 26 de agosto de 2003. ROSEMARI DILMA DA SILVA -CONSELHEIRA RELATORA (SANTA CATARINA, 1999).

Com base na Ementa, constata-se que a decisão do contencioso estadual encontra o devido fundamento legal nas decisões do STF.



### 4.4.3 A Jurisprudência do Judiciário Catarinense

Nos acórdãos ora apresentados evidencia-se orientação jurisprudencial uniforme e em harmonia com os tribunais superiores. Nesse primeiro acórdão, proferido em 2005, consubstanciando uma série de pontos, razão pela qual se transcreve alguns argumentos relevantes para o estudo monográfico, em comentário:

**Acórdão: Apelação Cível 2004.018009-8- Lages-SC - Relator: Jaime Ramos - Data da Decisão: 30/06/2005**

EMENTA: TRIBUTÁRIO - ICMS- SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FATO GERADOR PRESUMIDO-BASE DE CÁLCULO - MARGEM DE VALOR AGREGADO-ALEGAÇÃO DE VENDA POR PREÇO INFERIOR NA OPERAÇÃO FINAL-PLEITO DE RESTITUIÇÃO DOS VALORES SUPOSTAMENTE PAGOS A MAIOR - CRÉDITO INEXISTENTE - ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO - ORIENTAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO DESPROVIDO. Ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851-AL, o Supremo Tribunal Federal pacificou a orientação jurisprudencial de que, no regime de substituição tributária, o § 7º do art. 150 da CF assegura ao contribuinte substituído a restituição ou compensação do ICMS recolhido pelo substituto, apenas na hipótese de não ocorrer o fato gerador presumido, e não quando este se dá por preço inferior ao previamente estimado. [...] II -VOTO: . [...]

**O argumento de que a venda dos produtos da autora se dá por valor inferior àquele presumido pelo Estado para fins de recolhimento do ICMS, não lhe dá o direito de ver restituído qualquer valor do ICMS anteriormente pago por substituição tributária. [...]**

A disposição constitucional que manda restituir o valor do ICMS pago por substituição tributária quando não se realizar o fato gerador futuro, somente ocorre, por exemplo, no caso de deterioração ou destruição (quebra) da mercadoria, não se permitindo considerar a hipótese de redução do preço final da mercadoria, em vista de concorrência do mercado, marketing, descontos, bonificações ou qualquer outra forma, porque em tais hipóteses, como já definiu o Supremo Tribunal Federal, não há restituição. **Em síntese, só haverá restituição em caso de não realização do fato gerador presumido** e não quando este se realizar, mas por valor inferior àquele presumido pelo Estado. III -DECISÃO: Nos termos do voto do relator, **por votação unânime**, a Câmara negou provimento ao recurso. Florianópolis, 30 de junho de 2005. Volnei Carlin - PRESIDENTE - Jaime Ramos - RELATOR (SANTA CATARINA, 2005a, grifo nosso).

Uma manifestação que chama atenção, no voto da lavra do relator Desembargador Jaime Ramos, no julgamento da Apelação Cível 2004.018009-8, de Lages-SC, em 30/06/2005, é o da **isonomia** de tratamento tributário, **tanto para o contribuinte como para o Fisco**, conforme se extrai:

O objetivo da instituição do regime de substituição tributária é o de evitar a sonegação fiscal, nas áreas econômicas em que ela é mais suscetível. Daí a impossibilidade de restituição de qualquer diferença do tributo, que foi definitivamente recolhido. Aliás, **se o contribuinte substituído vier a comercializar a mercadoria por preço superior ao inicialmente estimado, também não precisará recolher qualquer diferença do ICMS**, o que garante isonomia de tratamento tributário (art. 5º, caput e 150, inciso II, da Constituição de 1988) (SANTA CATARINA, 2005a, grifo nosso).

No julgamento da Ap. Cível 2005.011842-9, cujo relator foi Newton Janke, não é admitida a restituição por via de compensação de créditos em caso de prática de preço inferior ao retido, o que se extrai do Acórdão:

**Apelação Cível n. 2005.011842-9, da Capital. - Relator: Juiz Newton Janke.** TRIBUTÁRIO - ICMS- SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA 'PARA FRENTE' - BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA - RESTITUIÇÃO POR VIA DE COMPENSAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE. **A jurisprudência dos últimos anos do Supremo Tribunal Federal é rigorosamente uniforme** em dizer que a *restituição assegurada* no §7º do art. 150, da CRFB/88 *somente tem lugar na hipótese de não vir a ocorrer o fato gerador presumido e não quando se tenha realizado em base de cálculo inferior à estimada.* [...] *É o relatório.* [...] 2. *Consistente o recurso. O Estado recorrente é signatário do Convênio ICMS nº 13/97, cuja cláusula segunda foi declarada constitucional pelo Plenário desta Corte, na ADI nº 1851/AL.* [...] Florianópolis, 20 de outubro de 2005. VOLNEI CARLIN – Presidente - NEWTON JANKE – Relator (SANTA CATARINA, 2005b).

Logo, com base nas decisões do Tribunal de Justiça do Estado, fica comprovada a proibição jurisprudencial, à compensação de créditos e/ou restituição de ICMS ST nos casos de prática de preços inferiores promovidos pelo contribuinte substituído, em comparação aos preços sobre os quais foi anteriormente retido o ICMS, por parte do contribuinte substituto, ou o denominado ICMS retido na fonte.

#### **4.4.4 A Jurisprudência Dominante nos Tribunais Superiores**

A hipótese monográfica é evidenciada nas decisões proferidas de maneira uniforme, tanto no Superior Tribunal de Justiça (STJ), como no STF, graças ao seu efeito vinculante. Para disciplinar e normatizar o efeito vinculante, em 31/12/2004 foi publicada a EC nº 45, a qual entrou em vigor em 03/01/2005, introduzindo importantes alterações na CRFB/88, como a questão da súmula vinculante, ressaltando-se, ainda, o efeito vinculante, de decisão do Supremo Tribunal Federal, regularizado pela Emenda.

Cabe observar que o efeito vinculante fora estabelecido anteriormente pela EC nº 3/93 que, ao introduzir o § 2º no art. 102 da CRFB/88, já havia normatizado quanto aos efeitos das decisões de mérito proferidas no âmbito das ações declaratórias de constitucionalidade de lei ou de ato normativo federal.

A comprovação da hipótese monográfica no tópico final será demonstrada com fulcro nos fundamentos extraídos das decisões proferidas nos Tribunais Superiores do sistema jurisdicional Pátrio, com expresse fundamento constitucional. São essas decisões que determinam o norte na interpretação da matéria pesquisada, de forma que todas as decisões contenciosas e judiciais lhe devem obediência e com elas devem estar harmonizadas.

##### **4.4.4.1 O Entendimento do Superior Tribunal de Justiça**

Como primeiro exemplo de jurisprudência do STJ sobre a legalidade e a constitucionalidade da ST é apresentada a decisão proferida no RE nº 552.123/GO, tratando

do ICMS ST, em consonância com a ADI 1851 (STF), sendo essa última um marco jurisprudencial uniformizador, sobre as polêmicas doutrinárias. A decisão do STJ reviu a posição adotada pelo Tribunal a quo, na qual o Ministro Relator adotou uma nova diretriz estatuída pelo STF, tendo em vista que a norma legal apontada como violada no presente caso, o art. 10 da LC 87/96, tem o mesmo teor do preceito contido no art. 150, § 7º, da CRFB/88.

A nova decisão adotada com base na ADIn 1851 uniformizou o entendimento da Corte, no que tange ao direito ou não da restituição do ICMS, sob a forma de compensação de créditos de imposto, no caso de pagamento a maior a título de ICMS antecipado, por compra de veículo automotor, em relação ao valor pelo qual foi comercializada a mercadoria, conforme se extrai:

A controvérsia consubstancia-se na pretensão da recorrida de que o Estado proceda à restituição, sob a forma de compensação de créditos, da diferença entre o que pagou a maior a título de ICMS antecipado, por compra de veículos automotores, e o valor pelo qual, de fato, comercializou as referidas mercadorias. O Tribunal a quo, invocando a orientação jurisprudencial deste Superior Tribunal, julgou procedente a ação mandamental e assegurou à recorrida o direito à restituição dos valores pagos a título de ICMS proveniente da venda de veículos por preço inferior ao de tabela. O Min. Relator esclareceu que tal orientação admitia que o contribuinte do ICMS sujeito ao regime de substituição tributária “para frente” compensasse, em sua escrita fiscal, os valores pagos a maior, nas hipóteses em que a base de cálculo tivesse sido inferior à anteriormente arbitrada. **Entretanto o STF, no julgamento da ADI 1.851-AL**, interpretando o art. 150, § 7º, da CRFB/88/1988, **definiu que a compensação do ICMS somente é possível nos casos de não-realização do fato gerador**. Assim, o Min. Relator reviu a anterior compreensão acerca da matéria para fins de adotar a nova diretriz estatuída pelo STF, até porque a norma legal apontada como violada no presente caso, o art. 10 da LC n. 87/1996, tem o mesmo teor do preceito contido no art. 150, § 7º, da CRFB/88/1988. Precedentes citados: AgRg no Ag 455.386-SP, DJ 4/8/2003; REsp 469.506-PB, DJ 28/4/2003; REsp 245.694-MG, DJ 11/9/2000; REsp 436.019-SP, DJ 10/3/2003, e RMS 13.915-MG, DJ 24/6/2002. (BRASIL, 2007<sup>a</sup>, grifo nosso).

Ainda, analisando a decisão do STJ, constante do julgamento do RE Nº 552.123/GO, cujo relator foi o Ministro João Otávio de Noronha, prolatada em 03/05/2007, chama a atenção **a expressa manifestação pondo fim a discussões que requeiram restituição e/ou crédito de ICMS, no caso de prática de preços inferiores pelo contribuinte substituído:**

[...] afasta de vez quaisquer alegações dos contribuintes substituídos pleiteando restituição ou compensação de créditos de ICMS, ao promoverem saídas de mercadorias em valor inferior ao que foi retido pelo substituto, não prosperando quaisquer argumentos contrários à decisão do STF, cuja Corte tem a competência para julgar em última instância e assim uniformizar a jurisprudência, em face do efeito erga omnes, cujo fundamento é proveniente da ADIn 1851. Cabe destacar que foi revista orientação jurisprudencial anterior do STJ, o que fez que o Tribunal a quo, invocando decisões do próprio STJ, julgou procedente a ação, assegurando à impetrante, ora recorrida, o direito à restituição dos valores pagos a título de ICMS proveniente da venda

de veículos por preço inferior ao da tabela presumida, posição esta, revista a partir de maio de 2002 (BRASIL, 2007a, grifo do autor e grifo nosso).

Destacam-se alguns pontos do voto proferido pelo Ministro Relator, no qual se traz a legalidade e constitucionalidade das normas tributárias que tratam da ST, com a expressa vedação à restituição na venda por preço inferior:

**RE Nº 552.123/GO - RELATOR MIN. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA**

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR PRESUMIDO. VENDA POR PREÇO INFERIOR. RESTITUIÇÃO INDEVIDA. ADIN N.º 1.851-AL.

1. O STF, no julgamento da ADIN N.º 1.851-AL, interpretando o art. 150, § 7º, da Constituição Federal, definiu que a compensação do ICMS somente é possível nos casos de não realização do fato gerador.

**2. Modificação do entendimento anterior desta Corte.**

3. Recurso especial provido.

[...] VOTO: O EXMO. SR. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA: [...]

"A tese da agravante não foi acolhida pelo Plenário desta Corte que, ao julgar o mérito da ADI 1851, entendeu que o § 7º do art. 150 da Constituição não garante ao contribuinte o direito de se creditar da diferença do ICMS, recolhido sob o regime de substituição tributária "para frente", quando o valor estimado para a operação final for maior que o efetivamente praticado. Agravo regimental improvido" (STF, Primeira Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 354.035/MG, relatora Ministra Ellen Gracie, DJ de 19/12/2002). [...]

Diante disso, revejo a anterior compreensão acerca da matéria para fins de adotar a nova diretriz estatuída pelo Supremo Tribunal Federal, até porque a norma legal apontada como violada no presente apelo, qual seja, o art. 10 da Lei Complementar n. 87/96, tem o mesmo teor do preceito contido no art.

150, § 7º, da CF. relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 10.3.2003). [...]

1. Esta Corte, em diversos precedentes, vinha reconhecendo o direito do substituto tributário ao creditamento do valor pago 'a maior', antes da ocorrência do fato gerador.

2. Mudança de entendimento a partir do julgamento da ADIN 1.851/AL, pelo STF que, ao interpretar o § 7º do art. 150 da CF, reconheceu só possível a compensação do ICMS, pelo substituído, na hipótese de não-realização do fato gerador.

3. Entendimento que se estende ao art. 10 da LC 87/96" (Segunda Turma, REsp n. 436.019-SP, relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 10.3.2003). [...]

**2. A decisão do STF em ADIn dev e ser observada de forma vinculante (cf. § 2º, do art. 102, da CF).** Já o fez a Primeira Turma da Casa (cf. RESP 270.612/FALCÃO).

3. A teimosia na adoção de teses já vencidas, além de militar em desfavor à função uniformizadora dos Tribunais Superiores, só faz crescer a pletora de processos que se amontoam sobre o Judiciário. 'A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)- Relator(a)'. Brasília, 03 de maio de 2007. (BRASIL, 2007a, grifo nosso).

**Em matéria idêntica, ao definir sobre a impossibilidade de restituição de ICMS em pagamento a maior, assim decidiu o STJ, no REsp 623228/MG:**

REsp 623228/MG – RECURSO ESPECIAL - Relator: Ministra DENISE ARRUDA - T1 - PRIMEIRA TURMA - 19/06/2007 - DJ 02.08.2007 p. 332 - EMENTA 2004/0010656-8 RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. FATO GERADOR PRESUMIDO. PAGAMENTO A

MAIOR. VALOR DE VENDA MENOR. **IMPOSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO**. ENTENDIMENTO FIRMADO PELO STF. ADI 1.851/AL. ALTERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. RECURSO DESPROVIDO (BRASIL, 2007b – grifo nosso).

Portanto, é clara a posição do STJ sobre impossibilidade de restituição de ICMS ST no caso de ocorrência de pagamento a maior por parte do contribuinte substituído, caracterizado e exemplificado nos vários casos apresentados.

#### 4.4.4.2 O Efeito Vinculante e a Pacificação das Decisões do STF

Ao tratar de efeito vinculante e utilizando-se de estudo denominado “o efeito vinculante das decisões do STF nos processos de controle abstrato de normas”, da lavra do ministro do STF, Mendes (2000) salienta que a EC nº 3, promulgada em 16/03/1993, no que diz respeito à ação declaratória de constitucionalidade, inspirou-se diretamente na Emenda de Roberto Campos. A referida Emenda consagrou que “as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF, nas ações declaratórias de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e do Poder Executivo” (art. 102, § 2º).

Ainda, de acordo com o Ministro Gilmar Mendes, outras lições expressas a respeito de **decisão em que é proferida a declaração de constitucionalidade** ou inconstitucionalidade, em que **os Tribunais e órgãos do Poder Executivo se obrigam a guardar-lhe plena obediência**. Um eventual desrespeito à decisão do STF caracteriza inequívoca lesão à autoridade de seu julgado:

[...] Proferida a declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei objeto da ação declaratória, ficam os Tribunais e órgãos do Poder Executivo obrigados a guardar-lhe plena obediência. Tal como acentuado, o caráter transcendente do efeito vinculante impõe que sejam considerados não apenas o conteúdo da parte dispositiva da decisão, mas a norma abstrata que dela se extrai, isto é, a proposição de que determinado tipo de situação, conduta ou regulação – e não apenas aquela objeto do pronunciamento jurisdicional – é constitucional ou inconstitucional e deve, por isso, ser preservado ou eliminado. É certo, pois, que a não-observância da decisão caracteriza grave violação de dever funcional, seja por parte das autoridades administrativas, seja por parte do magistrado (cf., também, CPC, art. 133, I). Em relação aos órgãos do Poder Judiciário, convém observar que *eventual desrespeito à decisão do Supremo Tribunal Federal legitima a propositura de reclamação, pois estará caracterizada, inequívoca lesão à autoridade de seu julgado* (CF, art. 102, I). (MENDES, 2000).

Por outro lado, com fundamento na doutrina de Soares (2002, p. 2), a expressão jurisprudência dominante é um conceito vago e impreciso, não se confundindo, porém, com súmula. O autor, citando DINAMARCO, esclarece que “jurisprudência dominante será não somente aquela já estabelecida em incidentes de uniformização da jurisprudência, mas também a que estiver presente em um número significativo de julgados, a critério do relator”. No Código de Processo Civil, a jurisprudência dominante foi inserida pela Lei nº 9.756/98, que alterou o art. 557, para, ao lado da súmula do tribunal

jugador, do STF ou de Tribunal Superior, servir de fundamento ao relator para fins de negativa de seguimento a recurso com elas em confronto, ou, então, para autorizá-lo a, monocraticamente, dar provimento ao recurso quando a decisão recorrida estiver em desacordo com súmula ou jurisprudência dominante do STF ou de Tribunal Superior.

Ao tratar da questão da unificação de interpretação e unificação de lei federal, com base em Acórdão do STJ, assim, aquela Corte se manifesta com referência à observância da jurisprudência aplicável, em todo território nacional:

PROCESSUAL-STJ-JURISPRUDÊNCIA-NECESSIDADE DE QUE SEJA OBSERVADA. *O Superior Tribunal de Justiça foi concebido para um escopo especial: orientar a aplicação da lei federal e unificar-lhe a interpretação, em todo o Brasil. Se assim ocorre, é necessário que sua jurisprudência seja observada, para se manter firme e coerente. Assim sempre ocorreu em relação ao STF, de quem o STJ é sucessor, nesse mister. Em verdade, o Poder Judiciário mantém sagrado compromisso com a justiça e a segurança. Se deixarmos que nossa jurisprudência varie ao sabor das convicções pessoais, estaremos prestando um desserviço a nossas instituições. Se nós, os integrantes da Corte—não observarmos as decisões que ajudamos a formar, estaremos dando sinal, para que os demais órgãos judiciários façam o mesmo. Estou certo de que, em acontecendo isso, perde sentido a existência de nossa Corte. Melhor será extingui-la. (Agravo Reg. Embargos Divergência em RE nº 228.432/RS, rel. Min. Humberto G. de Barros, DJU de 18/3/2002, p. 163). (SOARES, 2002).*

Por sua vez, o *efeito vinculante das decisões do STF em ADIn* deve ser observado, conforme determina o disposto na *Carta Magna*, em seu § 2º, do art. 102, cuja assertiva foi proclamada pela relatora Ministra Eliana Calmon, do STJ, ao julgar o REsp 436.019-SP, em 10/03/2003, o que também foi obedecido no RESP 270.612/FALCÃO, em que a Ministra, assim se expressou:

**A decisão do STF em ADIn deve ser observada de forma vinculante** (cf. § 2º, do art. 102, da CRFB/88). Já o fez a Primeira Turma da Casa (cf. RESP 270.612/FALCÃO). A teimosia na adoção de teses já vencidas, além de militar em desfavor à *função uniformizadora dos Tribunais Superiores*, só faz crescer a plethora de processos que se amontoam sobre o Judiciário. (BRASIL, 2003<sup>a</sup> – grifo nosso).

Do voto do Ministro do STJ, João Otávio Noronha, no julgamento do RE Nº 552.123/GO, em 03/05/2007, extraem-se argumentos defendendo a sua função uniformizadora erga omnes, com o efeito vinculante às decisões dos Tribunais Superiores, também fundamentada na ADI 1851:

2. **Submissão ao julgado da Excelsa Corte.** A força da jurisprudência foi erigida como técnica de sumarização dos julgamentos dos Tribunais, de tal sorte que os Relatores dos apelos extremos, como soem ser o recurso extraordinário e o recurso especial, têm o poder de substituir o colegiado e negar seguimento às impugnações por motivo de mérito.
3. Deveras, a estratégia política-jurisdicional do precedente, mercê de timbrar a interpenetração dos sistemas do civil law e do common law, consubstancia técnica de aprimoramento da aplicação isonômica do Direito, por isso que para 'casos iguais', 'soluções iguais'.
4. A real ideologia do sistema processual, à luz do **princípio da efetividade processual**, do qual emerge o reclamo da celeridade em todos os graus de Jurisdição, **impõe que o STJ deci-**



**da consoante o STF** acerca da mesma questão, porquanto, do contrário, em razão de a **Corte Suprema emitir a última palavra sobre o tema**, decisão desconforme do STJ implicará o ônus de a parte novamente recorrer para *obter o resultado que se conhece e que na sua natureza tem função uniformizadora* e, a fortiori, *erga omnes* (BRASIL, 2007a, grifo nosso).

Para coroar a assertiva dos argumentos colacionados com referência ao excesso da quantia paga e o direito ou não à restituição, a esse respeito, a Constituição, expressamente dispõe em seu § 7º, art. 150:

**§ 7º a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente**, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, **caso não se realize o fato gerador presumido** (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Logo, se o fundamento apresentado no estudo emana de norma constitucional, quaisquer discussões que a contrariem não encontrarão eco, pois a Lei Maior expressamente normatiza o direito ou não à restituição de imposto, o que se acha reconhecido nas reiteradas decisões dos Tribunais Superiores.

#### 4.4.4.3 A ADIN 1851, Referência à Pacificação da Matéria

De acordo com a Constituição, a restituição deverá ocorrer quando o fato gerador não se realizar. Ao definir “fato gerador presumido”, apresentado neste capítulo, no item 4.2, com base no voto proferido pelo Des. Dácio Vieira, significa que *fato gerador presumido é a circulação da mercadoria*, a venda da mercadoria. *Se houve revenda, ocorreu o fato gerador presumido*. Assim, só existe o direito à restituição no caso de não haver a circulação da mercadoria, interpretação esta defendida nas jurisprudências do STF.

Outro aspecto relevante a considerar refere-se à impossibilidade legal de restituição pelo simples fato de ter havido venda da mercadoria em valor inferior ao valor que foi retido o ICMS, cuja assertiva restará plenamente demonstrada. Surge, assim, a questão de saber se o valor pago antecipado seria definitivo, ou se ficaria sujeito a ajuste em face da realização das operações subsequentes, com a restituição do excedente, questão esta essencial e objeto da monografia.

O STF acolheu a constitucionalidade da ST no julgamento, da ADIn 1851, no dia 8/05/02, no qual prevaleceu o argumento do Ministro Ilmar Galvão, a pronunciar que a finalidade da ST, por meio da presunção de valores, é justamente tornar viável o sistema de arrecadação do ICMS. A viabilidade argumentada pelo Ministro relator advém da enorme dificuldade operacional, caso fosse necessário considerar o valor real de cada operação realizada por inúmeros contribuintes, o que poria por terra todos os princípios da ST para frente.

Na condição de máxima fonte jurisprudencial, em que a mais alta Corte pacifica a interpretação contida nas normas legais, cabe salientar que as decisões do STF não podem ser discutidas, mas obrigatoriamente cumpridas, tanto pelo fisco e por todos os



contribuintes e pelos operadores do direito tributário.

É oportuna a transcrição de decisões do STF, além da ADin 1851, já exaustivamente mencionada, de idêntico teor, configurando o entendimento daquela Corte, no sentido de negar o direito à restituição de imposto no caso de haver excesso de pagamento. Note-se que tais decisões, uma vez proferidas há vários anos e provenientes do STF, consolidam o tema, o que, em consequência, não permite contestação ou interpretação diferente, mas, como se explanou, todos os afetos se obrigam ao seu cumprimento.

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1851- 5 - ALAGOAS - Relator: Min. ILMAR GALVÃO - Julgamento: 08/05/2002 - Tribunal Pleno - Publicação: DJ 1, de 02/11/2002, p. 55**

Partes: Requerente: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO Requerido: GOVERNADOR DO ESTADO DE ALAGOAS e OUTROS. Ementa **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ICMS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO ICMS Nº 013/97, DE 21.03.97 E PARÁGRAFOS 06º E 07º DO ARTIGO 498 DO DECRETO Nº 35245/91, COM A REDAÇÃO DO ARTIGO 01º DO DECRETO Nº 37406/98, DO ESTADO DE ALAGOAS. PRETENDIDA AFRONTA AO PARÁGRAFO 007º DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO. REGULAMENTO ESTADUAL QUE ESTARIA, AINDA, EM CHOQUE COM OS PRINCÍPIOS DO DIREITO DE PETIÇÃO E DO LIVRE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Plausibilidade da alegação de ofensa, pelo primeiro dispositivo impugnado, à norma do parágrafo 7º do art. 150 da CF, o mesmo efeito não se verificando relativamente aos dispositivos do Regulamento alagoano, que se limitaram a instituir benefício fiscal condicionado, que o STF não pode transformar em incondicionado, como pretendido pelo Autor, sob pena de agir indevidamente como legislador positivo -Mérito TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CRFB/88 (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. [...]** (BRASIL, 2002b).

Assim, com base na leitura da ADin/1851, adicionada à análise efetuada, verifica-se que o STF afasta toda e qualquer alegação relacionada à ocorrência de venda de automóvel por preço inferior ao estipulado pela fábrica. Com base no fundamento constitucional, art. 150, § 7º, **a restituição de tributo se restringe apenas à hipótese de não ocorrer o fato gerador presumido.**

Em consequência, não há que se falar em tributo pago a maior por parte do contribuinte substituído, estando a matéria pacificada em reiteradas decisões, especialmente, desde 08/05/2002, com o seu efeito vinculante.

Continuando com a análise da decisão que **emana o seu efeito vinculante**, proferida pelo STF, evidenciam-se reflexos uniformizadores e pacificadores na interpretação das questões tributárias, **destacando-se os seguintes textos, extraídos da ADin**, os quais espelham **seis fundamentos e lições essenciais** para o estudo em comento:

### **1. O reconhecimento da legalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97:**

Mérito TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO

ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CRFB/88 (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO (BRASIL, 2002b).

## **2. O reconhecimento ao aperfeiçoamento da ST no texto constitucional:**

A EC nº 03/93, ao introduzir no art. 150 da CRFB/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final (BRASIL, 2002b).

## **3. O fato gerador presumido não constitui óbice à cobrança antecipada de ICMS, com fundamento na Constituição e na LC:**

A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade (BRASIL, 2002b).

## **4. A Lei Complementar define o fato gerador presumido como a saída da mercadoria do estabelecimento do substituto:**

A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (BRASIL, 2002b).

## **5. O fato gerador presumido é definitivo, não assegurando direito à restituição ou complementação do ICMS, exceto diante da sua não realização:**

O fato gerador presumido, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final (BRASIL, 2002b).

## **6. O instituto da ST garante vantagens como a redução de custos de arrecadação e fiscalização, a redução da sonegação, propiciando ao Estado uma maior economia, eficiência e celeridade:**

Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação (BRASIL, 2002b).

Na mesma direção, em outro julgamento do STF referente ao RE- ED 325260/MT, em que foi relatora a Ministra Ellen Gracie, determinou a reforma do julgamento a quo, que havia permitido a restituição do ICMS, recolhido sob o regime de ST "para frente".

*O direito pleiteado se referia ao valor da operação final ser menor que o presumido, sendo que o Tribunal a quo havia dado ao art. 150, § 7º, da CRFB/88 interpretação contrária ao entendimento firmado pelo Plenário do STF, por ocasião do julgamen-*

to da ADI 1.851, cuja decisão é balizadora das decisões judiciais, reformando-a:

RE-ED 325260/MT - EMB.DECL.NO RE - Relator(a): Min. ELLEN GRACIE

Julgamento: 05/11/2002 – Publicação: DJ 07/02/2003, p. 045 - Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO. 1. **O Tribunal a quo, ao decidir que a agravante possui direito à restituição do ICMS, recolhido sob o regime de ST "para frente", na hipótese de o valor da operação final ser menor que o presumido, deu ao art. 150, § 7º, da Constituição interpretação contrária ao entendimento firmado pelo Plenário desta Corte, por ocasião do julgamento da ADI 1.851.** 2. A questão referente à

restituição do tributo quando o fato gerador não ocorrer, não foi suscitada na petição do extraordinário, mostrando-se estranha ao debate dos autos. 3. Embargos de declaração conhecidos com agravo regimental, a que se nega provimento (BRASIL, 2003d, grifo nosso).

Ao continuar com o estudo no qual se apresentou exemplos convergentes à definitividade do fato gerador presumido da ST, **vedando o direito à restituição, seja na hipótese de excesso, ou de insuficiência de pagamento** de tributo, outra importante fonte jurisprudencial do STF consta na **Ementa do RE- Agr 340883/MG, cujo julgamento relatado pelo Ministro Gilmar Mendes, em que a Corte Máxima deixa clara a proibição da restituição do ICMS ST, via compensação de créditos, pleiteada pelos contribuintes substituídos na hipótese do art. 150, § 7º, da CRFB/88**, exceto no caso de não ocorrer o fato gerador presumido. O referido julgamento considera a *inexistência de violação aos princípios da capacidade contributiva, da não-cumulatividade, da legalidade, e ao não-confisco*, na aplicação da ST. A decisão solidifica a hipótese monográfica e o instituto da ST, rebatendo qu a i s qu e r argumentos contrários apresentados, especialmente, no item 4.1, ao tratar do entendimento doutrinário e da pacificação constitucional da ST, os quais são derrubados pelo STF, conforme se extrai da decisão:

RE-Agr 340883/MG - Relator(a): Min. GILMAR MENDES - Julgamento: 24/09/2002 Órgão Julgador: Seg. Turma – Public. DJ 25-10-2002 PP- 68 - EMENTA: Recurso Extraordinário. Agravo Regimental. 2. Substituição tributária. ICMS. Compensação de créditos. Hipótese do art. 150, § 7º, da CRFB/88, ou seja, somente quando não ocorrer o fato gerador presumido.

3. Inexistência de violação dos princípios da capacidade contributiva, da não-cumulatividade, da legalidade, da tipicidade e do não-confisco. 4. Agravo regimental a que se nega provimento (BRASIL, 2002c).

Convém ressaltar que a *aplicabilidade do referido Acórdão do STF não se restringe aos veículos, mas se estende a toda e qualquer mercadoria sujeita à ST, conforme se verifica no crédito tributário lançado pelo Fisco, discutido no PSEF 7700000019526/2007*, referente a créditos de ICMS ST utilizados indevidamente por concessionária de veículos, apropriados em conta gráfica, referente a preço de veículos inferiores ao retido pelo Substituto, encontra pleno fundamento no julgamento do STF ocorrido em 29/11/2005. No caso em concreto, a concessionária, na condição de contribuinte substituído, constitui-se em exemplo prático trazido ao estudo, cujos fundamentos do trabalho fiscal foram identificados no RE-Agr 397677/RJ, em que foi relator o Ministro

Gilmar Mendes, do STF, constituindo-se em mais um exemplo jurisprudencial da mais Alta Corte Nacional:

**RE-AgR 397677/RJ - AG.REG.RECURSO EXTRAORDINÁRIO** - Relator(a):  
Min. GILMAR MENDES - Julgamento: 29/11/2005 Órgão Julgador: Segunda Turma - Publicação DJ 30-06-2006 PP-00029 - **EMENTA:** Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. ICMS. Substituição tributária. **Venda de automóvel por preço inferior ao estipulado pela fábrica. Restituição.** Art. 150, § 7o, da Constituição Federal. **3. Restituição que se restringe apenas à hipótese de não ocorrer o fato gerador presumido, não havendo que se falar em tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído.** Precedentes 4. Agravo regimental a que se nega provimento (BRASIL, 2006, grifo nosso).

Finalmente, ao se analisar a doutrina estudada e os exemplos jurisprudenciais, conclui-se **pela assertiva da hipótese monográfica**, invocando-se o disposto no § 2º do art. 102 da CRFB/88, o qual **obriga a todo o Juízo Pátrio a observância uniformizadora erga omnes, com efeito vinculante**, quando o **Supremo Tribunal Federal decide em Adin**.

O corolário das decisões judiciais encontra como máxima referência a ADIn nº 1.851, de 08/05/2002, dentre outras decisões apresentadas.

Assim, pelo estudo arrazoado, **não há que se admitir o direito à restituição** ao substituído, **no caso de ocorrer a venda de mercadoria sujeita à ST** nas operações subsequentes, **por preço inferior ao retido** pelo substituído.

Portanto, **o tema objeto da monografia**, cuja legalidade da hipótese formulada no início, sobre a *definitividade do fato gerador presumido na substituição tributária, não assegurando direito à restituição do ICMS substituído, exceto diante da sua não realização*, **restou plena e devidamente comprovada**.

## 5 CONCLUSÃO

A hipótese monográfica foi definida na expressão: *“o fato gerador presumido na substituição tributária é definitivo, não assegurando direito à restituição do ICMS substituído, exceto diante da sua não realização”*, no caso da *ocorrência efetiva de um valor menor ou maior praticado pelo contribuinte substituído*.

Para a comprovação da hipótese, o tema da Substituição Tributária (ST) se constitui em essencial ao estudo. Assim, a sua implementação pelas Unidades da Federação antes da atual Constituição, ocorreu por meio de legislação infraconstitucional, pela utilização de Convênios e Protocolos celebrados entre os Estados e o Distrito Federal (DF). A sua adoção, como técnica tributária reúne a função de arrecadar, a de fiscalizar e evitar a sonegação do I C M S, simplificando o seu recolhimento, constituindo-se em instrumento de justiça fiscal. No estudo se demonstrou a sistemática de antecipação tributária, como uma medida racional de arrecadar tributo, cujo instituto se harmoniza com o desenvolvimento exigido pelo mundo moderno. A modernidade exige que

a administração tributária, ao adotar a técnica da ST, deve ter presente, os princípios da capacidade contributiva, da não-cumulatividade, da legalidade, da praticidade, da proporcionalidade, os quais visam garantir a harmonia entre o sujeito ativo, o sujeito passivo e os envolvidos na cadeia produtiva geradora dos tributos.

As disposições contidas no texto constitucional regulamentadas pela Lei Complementar 87/96, combinadas com a legislação estadual, permitiram a implementação do instituto em uma expressiva gama de mercadorias, as quais na cadeia econômica estão concentradas em poucos fornecedores. No entanto, essa cadeia multiplica-se no varejo, razão porque é uma medida racional de arrecadação e fiscalização. Essa racionalidade foi exemplificada no caso da Fazenda Estadual, uma importante e **estratégica modalidade de arrecadação, essencial ao Erário, cujo esforço fiscal se multiplica por 95 vezes**, além do que **a modalidade de ST vem crescendo e já atinge quase um terço da arrecadação tributária**.

Para se discutir o instituto da Substituição Tributária (ST), torna-se essencial inserir o tema no conteúdo do sistema tributário nacional. Diante disso, o primeiro capítulo cuidou da base legal do sistema tributário, dos conceitos e de suas espécies tributárias, como imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Como o foco do estudo monográfico envolve o ICMS, objetivando as principais implicações atinentes ao tributo nominado, ainda, no primeiro capítulo, foi realizada uma classificação das espécies tributárias quanto: *à competência dos entes federados* (art. 145 da CRFB/88); *à cumulatividade e não cumulatividade* (art. 155, § 2º, inc. I, da CRFB/88); *à sua repercussão econômica* (diretos e indiretos); *à essencialidade da matéria tributável* (seletivos e não seletivos); e, *às fases do processo produtivo* (monofásico ou plurifásico).

Ainda, o primeiro capítulo, tratou do ICMS no sistema tributário, sob diferentes fontes doutrinárias, constituindo-se num dos mais importantes tributos na vida nacional, presente em uma enorme gama de mercadorias e serviços. Em razão da sua importância estadual, analisaram-se o seu conceito, a função e competência, a sua incidência, o fato gerador, as alíquotas, a base de cálculo, bem como a definição do sujeito ativo e passivo, o contribuinte, a obrigação principal e acessória.

Para ilustrar a aplicação das *alíquotas de ICMS, relacionadas a cada tipo de operação em que incide o referido imposto*, elaborou-se o **Quadro 1**, que relaciona os tipos de operações tributáveis, o seu fundamento normativo, no RICMS/SC e no Protocolo e/ou Convênio pactuado, bem como, a alíquota aplicável.

O segundo capítulo tratou da ST e do ICMS substituto, dada a sua importância arrecadatória, essencial ao equilíbrio das finanças catarinenses. O capítulo envolveu temas como as razões da sua adoção, o histórico dos seus fundamentos, com a sua origem na Itália. Ao tratar do seu histórico, foi enfatizada a base normativa no Brasil, discorrendo sobre os principais instrumentos legais. Mereceram destaque o Ato Complementar nº 34/67, o DL nº 406/68, a LC nº 44/83 e a regulamentação da ST, a sua previsão no texto constitucional e nas disposições transitórias, **o Convênio nº 66/88 com força de lei complementar, a EC nº 3, e a LC 87/96, responsável pela consolidação**



## **da ST, no sistema tributário Pátrio.**

Tratou, ainda, o segundo capítulo, da **obrigatoriedade da adoção dos convênios**, com os principais conceitos voltados ao tema. Uma vez definidos os principais conceitos, estudaram-se as diferentes modalidades de ST, as mercadorias sujeitas, a definição do contribuinte, a definição do contribuinte substituto na LC, o fundamento na lei estadual, o seu fato gerador, a base de cálculo, a definição das alíquotas, o procedimento adotado no pagamento do ICMS ST.

Destacou-se, no segundo capítulo, a apresentação de quadro de arrecadação tributária anual em Santa Catarina (**Quadro 2**), em que se demonstrou a participação relativa do ICMS Substituto na arrecadação, vital para as finanças estaduais, cuja assertiva foi defendida ao longo do trabalho. De igual forma, o **Quadro 3** permitiu uma rápida visão das mercadorias sujeitas à ST, o seu fundamento normativo, com a indicação do respectivo Convênio ou Protocolo celebrado entre os Estados e o Distrito Federal, e, por fim, no **Quadro 4**, se demonstrou um exemplo prático de cálculo do ICMS ST, em operação interestadual.

O terceiro capítulo cuidou do ápice da pesquisa onde se comprovou a **“legalidade da definitividade do fato gerador presumido na ST, não assegurando direito à restituição do ICMS substituto, exceto diante da sua não realização”**.

Ainda, no terceiro capítulo, foram enunciados os fundamentos doutrinários, administrativos, jurisprudenciais e constitucionais, a respeito da legalidade da vedação ao direito da restituição do ICMS substituto. Para comprovar a hipótese monográfica, revestiu-se como fundamento básico e conclusivo, o exame de decisões do contencioso administrativo, de razões doutrinárias, do entendimento contrário à restituição do excesso da quantia paga ou via autorização de crédito de ICMS. No entanto, destacam-se os fundamentos extraídos na análise das decisões jurisprudenciais do contencioso e do Judiciário catarinense, da jurisprudência dominante do STJ, do posicionamento do STF, referente ao reconhecimento judicial de efeito vinculante, o que foi pacificado pela mais Alta Corte.

**Restou demonstrado que a Carta Magna pátria regulamenta a ST do ICMS, por meio do art. 150, § 7º**, fonte normativa constitucional, bem como a previsão de restituição preferencial e imediata, **somente quando não ocorre o fato gerador presumido**. Assim, o dispositivo maior define, a hipótese do direito à restituição. Posições doutrinárias polêmicas foram pacificadas pelos tribunais superiores, especialmente, com a Ação Direta de Inconstitucionalidade (1851/AL), decidida pelo STF, obrigando a todas as instâncias judiciais, ao seu cumprimento e obediência, em razão do efeito vinculante, tendo em vista decisão proferida em ADIn.

Com base em várias decisões administrativas e judiciais, o direito à restituição do pagamento de ICMS Substituto se restringe à hipótese da não realização do fato gerador presumido. Isso significa que o fato nominado é a circulação da mercadoria, ou seja, a sua venda. Assim, **ao acontecer a sua revenda sujeita à ST, ocorreu o fato gerador presumido**. Logo, se conclui que só haverá o direito à restituição no caso de não existir a circulação da mercadoria, interpretação esta defendida pelo STF.

A hipótese elaborada no projeto se confirmou na apresentação da resposta à impossibilidade de restituição do ICMS devido à definitividade do valor pago. Evidencia-se a vedação de restituição, mesmo nas hipóteses de ocorrer venda da mercadoria pelo contribuinte substituído, em valor inferior ao qual foi retido o ICMS na operação anterior, pelo contribuinte substituto, concluindo-se a respeito da definitividade do valor pago previamente. **No teor do julgamento da ADin 1851, a referência na pacificação da matéria, em que a Corte Maior acolheu a definitividade do fato gerador presumido, pelo fato da mercadoria entrar em circulação e como consequência o consumo**, o que, em regra, é atingido, pois, todo substituto, ao vender uma mercadoria, o faz para que a cadeia produtiva seja completada. Esta somente se conclui com a aquisição da mercadoria pelo consumidor, o contribuinte de fato, que suporta o ônus, de toda a cadeia produtiva.

Pelo exposto, **a hipótese de restituição somente ocorrerá no caso da não realização do fato gerador presumido**. Como princípio norteador da adoção da Substituição Tributária **não se admite falar em ajuste nem para mais nem para menos**, em face da realização das operações subsequentes.

Convergindo com a conclusão referenciada, torna-se fundamental a análise das **decisões proferidas pelos Tribunais Superiores**, observando aos **princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da praticabilidade, da legalidade**, os quais estão contemplados nas decisões constantes do estudo monográfico.

Pelo apresentado nos três capítulos estudados a hipótese monográfica foi comprovada com base em fontes doutrinárias, associada a fundamentos extraídos de decisões administrativas, nas decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça, culminando com as decisões dos Tribunais Superiores.

**Como máxima fonte jurisprudencial**, extraiu-se das **decisões da mais Alta Corte, graças ao seu efeito vinculante** sobre matéria de ordem constitucional, obrigando ao seu cumprimento. A referida obrigação relaciona-se tanto ao fisco como a todos operadores do direito, uniformizando polêmicas históricas em torno do tema.

Com base no estudo, restou plenamente comprovada a assertiva constante na hipótese monográfica, destacando-se a legalidade e a constitucionalidade do tema da **definitividade do fato gerador presumido da substituição tributária, não assegurando direito à restituição do ICMS substituto, exceto diante da sua não realização**”.



## 6 REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo e Vicente Paulo. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria, jurisprudência e 400 questões**. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2003. AMARO, Lucia-no. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 2 ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. **Ato Complementar nº 34 de 30 de janeiro de 1967**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/ACP/acp-34-66.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/ACP/acp-34-66.htm)>. Acesso em: 12 jan 2013.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/legislação/emendas/ec3.asp>>. Acesso em: 12 jan 2013.

BRASIL. **Lei Complementar nº44**, de 07 de dezembro de 1983. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/sicon/ExecutaPesquisaLegislacao.action>>. Acesso em: 16 jan 2013.

BRASIL. **Lei Complementar nº87**, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <<http://www.dji.com.br/legislação>>. Acesso em: 16 jan 2013.

BRASIL. **Súmula 546**. DJ, 10 dez. 1969. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=546.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 22 jan 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual Civil. Embargos de Declaração. Tributário. ICMS. Recolhimento antecipado. **Substituição tributária para frente.Orientação do STF**. Possibilidade de análise em sede de Recurso Especial. Reexame de matéria já decidida. Impossibilidade. Embargos de Declaração no **Recurso Especial. EDcl no REsp 552123 /GO. Relator: Ministro João Otávio de Noronha**. DJ, 22 out. 2007. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=552123&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>>. Acesso em: 12 jan 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual Civil e Tributário. ICMS. Substituição. **Pagamento antecipado feito "a maior". Recurso Especial. REsp 436019 / SP. Relator: Eliana Calmon**. DJ, 10 mar 2003. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc>>.

jsp?processo=436019&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=4>. Acesso em: 12 jan 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial. Tributário. ICMS. Fato gerador presumido. Pagamento a maior. Valor de venda menor. Impossibilidade de Restituição. **Entendimento firmado pelo STF**. ADI 1.851/al. Alteração da jurisprudência do STJ. Recurso desprovido. **Recurso Especial. REsp 623228 / MG. Relator: Ministra Denise Arruda**. DJ, 02 ago. 2007. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>. Acesso em: 16 jan 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Agravo Regimental. Recurso Especial. ICMS. Majoração da alíquota de 17% para 18%. Compensação. Repetição de indébito. Tributo indireto. Transferência de encargo financeiro ao consumidor final. Art. 166, do CTN. Ilegitimidade ativa. **Agravo Regimental no Recurso Especial. AgRg no REsp 457567 / SP. Relator: Ministro Francisco Falcão**. DJ, 30 jun. 2003. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=457567&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>>. Acesso em: 12 jan 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Compensação. Repetição de indébito. ICMS. Tributo Indireto. Transferência de encargo financeiro ao consumidor final. Art. 166, do CTN. Ilegitimidade ativa. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento. AgRg no Ag 449146 / SP. Relator: Ministro Luiz Fux**. DJ, 04 nov. 2002. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=449146&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=11>>. Acesso em: 12 jan 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de instrumento. AI / 462283 – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Gilmar Mendes**. DJ, 13 ago 2007. Disponível em:<<http://www.stf.gov.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=462283&classe=AI&origem=AP&recurso=0&tipo.Julgamento=M>>. Acesso em: 12 jan 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental em recurso extraordinário. ICMS. Substituição tributária. Venda de automóvel por preço inferior ao estipulado pela fábrica. Restituição. Art. 150, § 7o, da Constituição Federal. Restituição que se restringe apenas à hipótese de não ocorrer o fato gerador presumido, não havendo que se falar em tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte substituído. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. Ag.Reg.no Recurso Extraordinário. **RE-AgR 397677 / RJ – Rio de Janeiro. Relator: Ministro Gilmar Mendes**. DJ, 30 jun 2006. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 20 jan 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. ICMS. Substituição tributária. Cláusula segunda do Convênio 13/97 e §§ 6.º e 7.º do art. 498 do Dec. n.º 35.245/91 (Redação do art. 1.º do Dec. n.º 37.406/98), do Estado de Alagoas. Alegada ofensa ao § 7.º do art. 150 da CF (redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao judiciário. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 1851/ AL – Alagoas. Relator: Ministro Ilmar Galvão**. DJ, 22

nov. 2002. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 20 jan 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Processual Civil. Embargos de declaração opostos de decisão do relator: conversão em agravo regimental. Constitucional. Recurso extraordinário. Tributário. I.C.M.S. Substituição tributária. Restituição. **Emb.Decl.no Recurso Extraordinário. RE-ED 309405 / MT - Mato Grosso. Relator: Ministro Carlos Velloso.** DJ, 14 fev. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 20 jan 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Agravo Regimental. Substituição tributária. ICMS. Compensação de créditos. Hipótese do art. 150, § 7º, da CF, ou seja, somente quando não ocorrer o fato gerador presumido. Inexistência de violação dos princípios da capacidade contributiva, da não-cumulatividade, da legalidade, da tipicidade e do não-confisco. Agravo regimental a que se nega provimento. Ag.Reg.no Recurso Extraordinário. **RE-AgR 340883 / MG - Minas Gerais. Relator: Ministro Gilmar Mendes. DJ, 25 out 2002.** Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 22 jan 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. ICMS. Recolhimento Antecipado. Art. 150, § 7º, da Constituição. **Emb.Decl.no Recurso Extraordinário. RE-ED 325260 / MT - Mato Grosso. Relatora: Ministra Ellen Gracie.** DJ, 07 fev. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 20 jan 2013.

CARDOSO, Alessandro Mendes. Não-cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia. **Revista Tributária e Finanças Públicas**, São Paulo, ano 14, n. 69, p. 141-177, jul-ago, 2006.

CARDOSO, Anderson Traumann. A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade. **Revista Tributária e Finanças Públicas**, São Paulo, ano 15, n. 76, p. 12-35, set-out, 2007.

CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição tributária no ICMS.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CHIESA, Clélio. **ICMS: Sistema constitucional tributário**. São Paulo: LTr, 1997. FREITAS, Leonardo e Silva de Almeida. Da legitimidade do contribuinte substituído para pleitear a restituição do indébito à guisa de ICMS/ST. *Revista Tributária e Finanças Públicas*, São Paulo, ano 14, p. 180-198, maio-jun, 2006.

GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo**. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

GORGES, Almir José. **O seu plantão fiscal: Dicionário de ICMS de A a Z** – Santa Catarina. 13. ed. Blumenau: Cenofisco, 2012.

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. Arquivo de Notícias. **Nelson Jobim vota contra restituição de ICMS pago a mais**. Disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/noticias/diversos/180805-3.htm>>. Acesso em: 22 jan. 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MASIERO, João Gustavo Bacheга. Legitimados à restituição do indébito na substituição tributária. *Revista Tributária e Finanças Públicas*, São Paulo, ano 15, nº 74, p. 44-63, maio-junho, 2007.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. Convênios. ICMS. **Convênio ICMS 13/97**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 12 jan 2013.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. Convênios. ICMS. **Convênio ICMS 81/93**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acesso em: 12 jan 2013.

MELO, Augusto Carlos Cavalcante. A base de cálculo do ICMS na substituição tributária. *Revista Tributária e Finanças Públicas*, São Paulo, ano 13, n. 65, p. 63- 77, nov-dez, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira. **O efeito vinculante das decisões do Supremo Tribunal Federal nos processos de controle abstrato de normas. Jus Navigandi**, Teresina, ano 4, n.43, jul. 2000. Disponível em:<<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=108>>. Acesso em: 06 fev 2013.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PELLIZZARI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Porto Alegre: Vozes. 1990.

RIBEIRO, Antônio de Pádua. Substituição Tributária Para Frente. **Revista CEJ- Centro de Estudos Judiciários do Conselho de Justiça Federal**, Brasília, n. 03, dez. 1997. Disponível em: <<http://www.cjf.jus.br/revista/numero3/artigo13.htm>>. Acesso em: 22 fev 2013.

SANTA CATARINA (Estado). Secretaria de Estado da Fazenda. Comissão Permanente de Assuntos Tributários. ICMS. Substituição Tributária. Não cabe restituição quanto a fato gerador efetivamente realizado, ainda que com base de cálculo diversa daquela estabelecida com base nas disposições da Lei. **Consulta n. 20/98. Processo n. PSEF-61.552/984**. Florianópolis. Data: 31 mar 1998. Documento de acesso restrito.

SANTA CATARINA (Estado). Secretaria de Estado da Fazenda. Legislação Tributária. **Lei 10.297, de 26 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Disponível em: <[http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/index.html](http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html)>. Acesso em: 20 jan 2013.

SANTA CATARINA (Estado). Secretaria de Estado da Fazenda. Legislação Tributária. Regulamento do ICMS – **RICMS. Decreto 2.870 de 27 de agosto de 2001**. Disponível em: <[http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/index.html](http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html)>. Acesso em: 20 jan 2013.

SANTA CATARINA (Estado). Secretaria de Estado da Fazenda. **PGFN/CAT/nº 2.055/96**. Documento de acesso restrito.

SANTA CATARINA (Estado). Secretaria de Estado da Fazenda. Recurso Especial. ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo presumida e valor real da operação. Diferenças apuradas. Apropriação não permitida pela legislação tributária. **Processo nº GR12 52309/99-1 - Câmaras Reunidas**. Documento de acesso restrito.

SANTA CATARINA (Estado). Secretaria de Estado da Fazenda. Sistema de Administração Tributária. Documento n. 770000031770 (Manifestação). Florianópolis. **Assunto: informação em processo de reclamação fiscal. Data: 02 mar 2007**. Documento de acesso restrito.

SANTA CATARINA (Estado). Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Tributário - ICMS - Substituição Tributária - Fato Gerador Presumido - Base de cálculo – Margem de valor agregado - Alegação de venda por preço inferior na operação final – Pleito de restituição dos valores supostamente pagos a maior - Crédito inexistente - Art. 150, § 7º, da Constituição - Orientação do Supremo Tribunal Federal - Recurso desprovido. **Apelação Cível**

**2004.018009-8- Lages-SC - Relator: Jaime Ramos Data da Decisão: 30 jun 2005.** Disponível em: <<http://tjsc6.tj.sc.gov.br/jurisprudencia/VerIntegraAvancada.do>>. Acesso em: 22 jan 2013.

SANTA CATARINA (Estado). Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Tributário - ICMS - Substituição Tributária 'Para Frente' - Base de Cálculo Presumida - Restituição Por Via de Compensação - Impossibilidade. **Apelação Cível n. 2005.011842-9, da Capital. - Relator: Juiz Newton Janke. Data da Decisão: 20 out 2005. Disponível em:** <<http://tjsc6.tj.sc.gov.br/jurisprudencia/VerIntegraAvancada.do>>. Acesso em: 12 jan 2013.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA. Diretoria de Administração Tributária/SAT- -Sistema de Administração Tributária. **Relatório de arrecadação tributária e de informações cadastrais.** Florianópolis, 21 fev 2013. Relatório.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico.** 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo.** 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SOARES, Evanna. **A súmula e admissibilidade dos recursos cíveis. Jus Navigandi,** Teresina, ano 6, n. 59, out. 2002. Disponível em:<<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3222>>. Acesso em: 06 fev 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VIEIRA, Dácio. **Jurisprudência selecionada sobre Substituição Tributária Para Frente. Revista Tributária e Finanças Públicas,** São Paulo, ano 10, p. 347-373, março-abril, 2002.

# Capítulo 5

I Concurso de Monografias do SINDIFISCO - 2013

Quinto lugar

**CONSTITUCIONALIDADE DO REGIME DE ANTECIPAÇÃO DO  
RECOLHIMENTO DAS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL NO  
ESTADO DE SANTA CATARINA**

**Clóvis Luís Jacoski**



## RESUMO

Este trabalho tem por principal foco o estudo da constitucionalidade da cobrança do regime de antecipação do recolhimento das empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples, no Estado de Santa Catarina.

Antes de chegarmos à análise do instituto, abordamos os conceitos de diferencial de alíquota e substituição tributária, permeando sua aplicação às empresas do Simples. Fizemos isso para diferenciar cada um dos institutos que, em determinados aspectos, apresentam pontos de ligação que podem ser confundidos com o regime de antecipação do recolhimento.

Buscamos na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça os argumentos que apontam para a legalidade da cobrança. O Supremo Tribunal Federal ainda não se pronunciou a respeito do tema.

**Palavras chave:** diferencial de alíquota, regime de antecipação do recolhimento, substituição tributária, Simples Nacional, decreto estadual nº 1.357/13.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

**ADCT** - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

**ADI** - Ação direta de inconstitucionalidade

**CF** - Constituição Federal

**CGSN** - Conselho Gestor do Simples Nacional

**CTN** - Código tributário nacional

**DIFA** - Diferencial de alíquotas

**Facisc** - Federação das Associações Empresarias de Santa Catarina

**IVA** - Imposto sobre valor agregado

**IVC** - Imposto sobre Vendas e Consignações dos Estados

**ICM** - Imposto sobre circulação de mercadorias

**ICMS** - Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

**LC** - Lei complementar

**RICMS** - Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

**SIMPLES** - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

**SN** - Simples Nacional

**STF** - Supremo Tribunal Federal

**STJ** - Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	206
1 EXIGÊNCIA EM SANTA CATARINA DO ICMS REGIME DE ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO – ORIGEM DAS DISCUSSÕES.....	207
1.1 Decreto estadual nº 1.357 de 28 de janeiro de 2013.....	208
2. ORDENAMENTO JURÍDICO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA.....	209
2.1 Diferencial de alíquota para empresas do simples nacional.....	212
3. ORDENAMENTO JURÍDICO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA .....	214
3.1 conceituando a substituição tributária.....	217
3.2 Substituição tributária e as empresas do simples nacional.....	218
4. ORDENAMENTO JURÍDICO DO REGIME DE ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO .....	219
4.1 Regime de recolhimento antecipado e as empresas do simples nacional .....	223
4.2 Pronunciamento do STF.....	228
5. OS ALEGADOS VÍCIOS DE CONSTITUCIONALIDADE.....	230
5.1 Imposto novo.....	230
5.2 Princípio da legalidade.....	231
5.3 Princípio da não-cumulatividade .....	233
5.4 Princípio da capacidade contributiva .....	236
5.5 Princípio da vedação ao confisco .....	237
5.6 Bitributação e Bis in idem .....	238
5.7 Princípio da anterioridade.....	239
6 CONCLUSÃO .....	241
7 REFERÊNCIAS.....	243

## INTRODUÇÃO

A cobrança do regime de antecipação do recolhimento, também conhecido como DIFA – Diferencial de Alíquota, vem sendo implementada em praticamente todos os Estados Brasileiros. Tal cobrança vem suscitando reclamações e protestos por parte dos contribuintes, principalmente aqueles optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES. Pequenos e micro empresários queixam-se que esta cobrança onera de sobremaneira seus custos, alegando a inconstitucionalidade do instituto. O governo, em especial o catarinense, afirma ser legítima sua cobrança. Diz que o está exigindo somente a partir de 2013, enquanto outros Estados da Federação já o fazem há muitos anos. Argumenta ainda que tal medida tem por principal motivação a proteção do comércio e indústria regional, face à concorrência de empresas de outras Unidades da Federação que oferecem seus produtos com uma vantagem competitiva de no mínimo cinco por cento frente aos comerciantes catarinenses.

O regime de antecipação do recolhimento, também chamado de DIFA, caracteriza-se pela cobrança do ICMS decorrente da diferença entre a alíquota interna aplicável à operação, produto ou mercadoria, e a alíquota destacada na nota fiscal oriunda de outro Estado. Esta diferença, para empresas normais, pode ser compensada em conta gráfica, equalizando ao final do período de apuração os valores devidos ao fisco. Já as empresas optantes pelo regime do Simples Nacional não possuem a possibilidade de compensação deste valor recolhido antecipadamente, tendo que repassar a seus clientes o custo do valor resultante deste cálculo. Desta forma, torna-se desvantajoso adquirir o mesmo produto de empresas de outro Estado em detrimento às empresas catarinenses.

Apesar de estabelecido em Santa Catarina em janeiro de 2013, outros Estados já vinham cobrando-o de seus contribuintes, suscitando demandas judiciais que chegaram ao Supremo Tribunal Federal – STF. Estas demandas envolvem especificamente empresas optantes pelo SIMPLES e ainda não foram objeto de análise pelo Supremo.

O tema, pela sua complexidade, demonstra ser bastante atrativo para ser trabalhado em uma monografia.

Para o desenvolvimento do trabalho procuramos apresentar os efeitos e repercussões provocadas junto às partes interessadas, amplamente divulgadas pela mídia. O estudo foi desenvolvido de forma interdisciplinar, abarcando não apenas os conceitos do direito tributário, mas também do direito constitucional e da teoria geral do direito.

Para alcançar o objetivo, que é a apresentação do instituto e análise legal de seus fundamentos, utilizamos o método dedutivo de abordagem com pesquisas documentais e bibliográficas, somadas às leis e jurisprudências, como meio de demonstrar as conclusões a que chegamos.

## 1. EXIGÊNCIA EM SANTA CATARINA DO ICMS REGIME DE ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO – ORIGEM DAS DISCUSSÕES

O governo catarinense, através do decreto nº 1.357, de 28 de janeiro de 2013, promoveu a alteração nº 3.129 do Regulamento do ICMS, modificando parte dos artigos 29 e 60 desta legislação, passando a exigir o ICMS das mercadorias provenientes de outra Unidade da Federação, ainda que destinadas à industrialização ou comercialização, relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, tanto para empresas normais quanto para empresas do Simples Nacional, inclusive na hipótese de o contribuinte de destino ser microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional.

A alteração provocou nos contribuintes catarinenses efusivas manifestações de revolta, porquanto no entendimento deles, o Estado passou a cobrar um tributo de forma ilegal e abusiva. Enquanto algumas entidades recorreram aos meios políticos<sup>1</sup>, tentando reverter a medida através de manifestação pública junto à Assembléia Legislativa Catarinense, onde prometiam juntar mais de 700 micro-empresários, outras entidades como a Facisc – Federação das Associações Empresariais de Santa Catarina, prometeram entrar na justiça contra o decreto<sup>2</sup>. O Estado, por sua vez, manifestou-se através de sua página oficial informando que apenas está protegendo a indústria local e que “até o início de 2013, entre os 27 estados brasileiros, apenas Santa Catarina, Paraná e Rio de Janeiro não adotavam o DIFA. Santa Catarina recém aderiu e o Paraná já solicitou cópia do decreto catarinense”<sup>3</sup>. Esclareceu ainda na nota que não se trata de novo tributo, mas a regulamentação de algo já cobrado por outros Estados e previsto em lei. Argumentou ainda que a alíquota interna é menor que a de outras Unidades Federadas; que as micro e pequenas empresas já se beneficiam da redução em 70% da margem de valor agregado desde 2010, além de outras vantagens já concedidas ao setor.

Cedendo a pressões, em março de 2013 o governo catarinense adiou a exigência do instituto pelo prazo de noventa dias, dando uma trégua à celeuma.

Feito o esclarecimento inicial, vimos neste imbróglgio a oportunidade de esclarecer os seguintes questionamentos: o que vem a ser o chamado regime de antecipação do recolhimento (DIFA)? Sua exigência é legal ou ilegal? Este trabalho tem por finalidade principal responder a estas duas perguntas.

No âmbito Federativo, outros Estados também estão cobrando tal tributo, também sob protestos de empresários. O STJ, através do RESP 1218374/RS, que detalharemos adiante, afirma tratar-se de assunto pertinente ao STF. Este, por sua vez, ainda não julgou a ADI que chegou a seu conhecimento sobre esta matéria.

Apesar dos muitos pronunciamentos pela inconstitucionalidade, para tentar apontar

---

<sup>1</sup> SINDIFISCO. ICMS – Maior polêmica chega à Assembléia. Janº 2013. Disponível em: <http://www.sindifisco.org.br/acontece-no-brasil/sc-icms-maior-polemica-chega-a-assembleia.html>. Acesso em: 25 fev.2013.

<sup>2</sup> SINDIFISCO. Facisc vai à Justiça contra governo do Estado. Disponível em: <http://wp.clicrbs.com.br/loetz/2013/02/15/facisc-vai-a-justica-contra-governo-do-estado/>. Acesso em 25 fev.2013.

<sup>3</sup> SINDIFISCO: Fazenda esclarece diferencial de alíquota. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/noticias/fazenda-esclarece-diferencial-de-al%C3%ADquota-n%C3%A3o-%C3%A9-novo-tributo>. Acesso em: 01 mar. 2013.

uma luz frente à situação e na busca do convencimento a respeito da matéria, buscamos esclarecer inicialmente os conceitos que envolvem a matéria, necessários para a compreensão e posicionamento a respeito do tema, para então lavrarmos nossa opinião.

Esclarecemos que em razão da polêmica envolver principalmente empresas optantes pelo Simples Nacional, o enfoque principal do estudo restringir-se-á a este grupo de empresas. Às empresas chamadas normais, o governo catarinense admitiu a compensação entre débitos e créditos, o que na prática significou a não exigência do tributo, face à sua compensação.

Para fins deste estudo, chamaremos o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, apenas de Simples Nacional.

## 1.1 DECRETO ESTADUAL Nº 1.357 DE 28 DE JANEIRO DE 2013

A controvérsia nasceu através do decreto nº 1.357, de 28 de janeiro de 2013<sup>4</sup>, que através da alteração nº 3.129 do Regulamento do ICMS, acrescentou as alíneas “g” e “h” ao inciso II, § 1º, do art. 60, do RICMS, assim determinando:

“§ 1º Nos seguintes casos, o imposto será recolhido:

(...)

II - por ocasião da entrada no Estado:

(...)

g) de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação, destinadas à industrialização ou comercialização, exceto aquelas submetidas ao regime de substituição tributária regidas em dispositivos próprios, relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, inclusive na hipótese de o contribuinte destinatário ser microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional;

h) de mercadoria adquirida por microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, destinada ao ativo imobilizado ou a uso e consumo, do imposto devido pela diferença entre as alíquotas interna e interestadual.”

Estava criado o motivo de muitas reclamações por parte das empresas optantes pelo Simples Nacional. Duas alíneas que tratam de dois institutos distintos.

Existem no ordenamento jurídico tributário brasileiro três situações legalmente previstas que autorizam a cobrança do ICMS no momento da entrada da mercadoria no Estado: pela cobrança do diferencial de alíquota, pelo regime de antecipação do recolhimento e pela substituição tributária.

Todas estas formas possuem respaldo no ordenamento jurídico pátrio, conforme veremos no desenvolvimento do trabalho. Esperamos esclarecer como o Estado pode cobrar o ICMS no momento da entrada dos produtos em seu território, por meio da cobrança do diferencial de alíquota, do regime de antecipação do recolhimento e por meio do instituto da substituição tributária, estudando-os separadamente.

---

<sup>4</sup> SANTA CATARINA. Decreto nº 1.357, de 28 de janeiro de 2013. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/index.html](http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html). Acesso em 10 mar. 2013.

## 2. DO ORDENAMENTO JURÍDICO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA

O direito tributário brasileiro tem seus fundamentos basilares previstos na Constituição Federal, a qual tem papel fundamental na definição dos tributos e princípios aplicáveis aos tributos pátrios. Estas diretrizes fundamentais devem ser observadas quando da expedição de normas regulamentadoras, sejam leis, decretos ou regulamentos, objetivando um fiel cumprimento e respeito ao estado democrático de direito.

Neste sentido, nossa carta maior estabelece no artigo 155 quais são os tributos de competência dos Estados e, dentre eles, os princípios gerais que regem o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS.

O diferencial de alíquota está assim instituído na CF, tendo base constitucional:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;<sup>5</sup>

Conforme observado a cobrança do que chamamos de diferencial de alíquota tem por objetivo equilibrar a arrecadação entre os Estados. Quando o adquirente dos bens e serviços for consumidor final e contribuinte do imposto, o remetente destacará na nota fiscal de venda a alíquota interestadual, cabendo ao destinatário recolher a diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Quando o consumidor final não for contribuinte do Estado não haverá obrigação de recolher o diferencial de alíquota, pois a alíquota utilizada pelo remetente é a praticada no mercado interno de sua unidade federativa.

É fundamental entender que este recolhimento do diferencial de alíquota somente ocorre sob determinadas condições: quando os produtos comercializados sejam “bens e serviços”, o que nos remete a pensar que não deve ser cobrado no caso de mercadorias; que o destinatário seja contribuinte (inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS do Estado destinatário); e, além de contribuinte, seja consumidor final do bem ou serviço. Se houver a intenção de revender o objeto ou serviço que está adquirindo,

---

<sup>5</sup> BRASIL. 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: 25 fev. 2013.



descaracterizará o conceito, pois estaremos falando de mercadoria e não mais de bem ou serviço, além de que este comerciante não poderá ser chamado de consumidor final.

Com base nestes pontos podemos afirmar categoricamente que não há que se falar de diferencial de alíquota quando a aquisição tiver por fim a revenda daquilo que se está adquirindo.

Avançando um pouco mais, podemos identificar que a legislação infra-constitucional é um pouco confusa quanto à cobrança do diferencial de alíquota. Podemos até dizer que ela não tratou claramente do tema.

Roque Antônio Carrazza<sup>6</sup> afirma que a “Lei Kandir nada dispôs acerca da entrada de mercadorias oriundas de outro Estado, destinada ao uso e consumo ou ao ativo permanente”. Apesar do silêncio desta lei complementar, entende que “os Estados não se encontram inibidos de, por meio de leis próprias, tratar do assunto, buscando – é bom ressaltarmos – fundamento de validade diretamente na Constituição”.

Buscando referência na lei complementar nº 87/96, que pudéssemos associar à cobrança de diferença de alíquota, encontramos a seguinte descrição:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:  
(...)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:  
(...)

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.  
(...)

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.”<sup>7</sup>

Efetivamente, nada tem a ver com o diferencial de alíquota descrito na Constituição Federal.

Ainda conforme Carrazza:

“Dito de outro modo e pelos fundamentos desenvolvidos na primeira parte deste capítulo, não há necessidade da ‘intemediação’ de nenhuma lei complementar para que os Estados, por meio de leis próprias, tratem do assunto que ora faz nossos cuidados. Realmente, estamos convencidos de que a omissão, a respeito, da Lei Complementar 87/96, independente de ter sido voluntária ou proposital, em nada retira a eficácia da legislação local.

Os incisos VII e VIII do § 2º. do art. 155 da Carta Magna já trazem em seu bojo todos os elementos para que os Estados, com a autonomia que lhes é própria, disciplinem, no âmbito de seus respectivos territórios, o instituto do diferencial de alíquota.”<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8. ed. Rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 333 e 334.

<sup>7</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/Cci-vil\\_03/Leis/LCP/Lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/Cci-vil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm). Acesso em: 28 mar. 2013.

<sup>8</sup> CARRAZZA, Antonio Roque. 2002, pg. 334.

Analisando a Carta Magna podemos observar que não há nesta norma nenhum dispositivo que impõe a regulamentação através de lei complementar.

Na legislação catarinense encontramos a lei estadual nº. 10.297, de 26 de dezembro de 1996, que dá guarida ao instituto do diferencial de alíquota nos seguintes artigos:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XIV - na entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado ou do Distrito Federal, destinada a consumo ou ao ativo permanente.

(...)

Art. 10. A base de cálculo do imposto é:

(...)

IX - na hipótese do inciso XIII e XIV do art. 4º, o valor da prestação ou da operação no Estado de origem ou no Distrito Federal;

(...0

§ 4º No caso do inciso IX, o imposto a recolher será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.”<sup>9</sup>

A lei estadual, porém, ao criar a cobrança do diferencial de alíquota no território catarinense, substituiu os termos “bens e serviços”, contidos na Carta Magna, pela expressão “mercadorias”, o que poderia parecer a intenção de ampliar a cobrança do ICMS através deste instituto. Porém, parece-nos que não é o caso. O diferencial de alíquota vem sendo cobrado expressamente nos termos da Constituição Federal, ou seja, quando adquirido por contribuinte catarinense e destinado ao ativo permanente ou ao consumo. A expressão mercadoria, no caso, mais parece-nos uma referência ao tratamento dado para os produtos objetos da transação na visão do empresário vendedor, devendo ser interpretado como bens e serviços.

O RICMS reproduziu a lei estadual nº 10.297/96:

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XIV - da entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado ou do Distrito Federal, destinada a consumo ou ao ativo permanente.

Art. 9º A base de cálculo do imposto nas operações com mercadorias é:

§ 3º No caso do inciso VII, o imposto a recolher será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

A mesma interpretação deve ser estendida ao Regulamento do ICMS Catarinense, onde lemos “mercadorias”, devemos entender “bens e serviços”, de forma a restringir a aplicação<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> SANTA CATARINA. Lei Complementar nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/HTML/Leis/1996/Lei\\_96\\_10297.htm#art\\_04\\_XIV](http://200.19.215.13/legtrib_internet/HTML/Leis/1996/Lei_96_10297.htm#art_04_XIV). Acesso em: 01 mar. 2013.

<sup>10</sup> Entendemos que o termo foi utilizado sob o enfoque geral, ou seja, para o vendedor e para o Estado, o que circula são mercadorias; o comprador é que dá um destino diferente àquele produto.

Quanto ao momento da cobrança do diferencial de alíquota a lei estadual nº 10.297/96, no art. 36, § 3º e § 4º, inciso II<sup>11</sup>, estabeleceu que poderia o Estado exigí-la no momento da entrada em seu território dependendo apenas de previsão em regulamento. O Estado optou por duas formas: para as empresas normais, recolher o diferencial de alíquota através da apuração normal, ou seja, “prevê para as empresas normais, a compensação com os créditos registrados em conta gráfica”, conforme ensina Almir José Gorges<sup>12</sup>. Quanto às empresas optantes pelo regime do Simples Nacional, por não haver compensação, sua cobrança no remete ao embate motivador deste estudo. Através do decreto nº 1.357/13, que estamos analisando, o Estado catarinense optou por cobrar o diferencial de alíquota das empresas optantes deste regime através da instituição da cobrança no RICMS, art. 60, § 1º, “h”.<sup>13</sup>, já reproduzido.

Perguntamos: pode o Estado de Santa Catarina cobrar o diferencial de alíquota das empresas do Simples Nacional? Tal resposta veremos no capítulo próprio, que trata da cobrança do diferencial de alíquota das empresas do Simples Nacional. Por enquanto, somos forçados a admitir que a cobrança do diferencial de alíquota cobrado de empresas de apuração normal é constitucional, desde que cobrado somente quando a aquisição dos bens e serviços destinar-se ao ativo imobilizado ou material de uso e consumo. Quando a aquisição de produtos destinar-se à revenda não podemos falar de diferencial de alíquota, mas quiçá, do regime de antecipação do recolhimento ou de substituição tributária, institutos que veremos na seqüência.

## 2.1 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA PARA EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL

Partindo do princípio que o diferencial de alíquota possui todos os atributos de legalidade, conforme ficou demonstrado anteriormente, a dúvida volta seu foco para as empresas do Simples Nacional.

Voltando ao caso catarinense, o governo passou a exigir em um único decreto a cobrança do ICMS diferencial de alíquota e do ICMS regime de antecipação do reco-

---

<sup>11</sup> “Art. 36. O imposto será recolhido nos prazos previstos em regulamento.

(...)

§ 3º Será exigido o recolhimento, total ou parcial, do imposto no momento da entrada, no território do Estado, de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação relacionadas em regulamento.

§ 4º Na hipótese do § 3º, nas condições previstas em regulamento, poderá ser exigido:

(...)

II - o recolhimento do imposto relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;”

SANTA CATARINA. Lei Complementar nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/HTML/Leis/1996/Lei\\_96\\_10297.htm#art\\_04\\_XIV](http://200.19.215.13/legtrib_internet/HTML/Leis/1996/Lei_96_10297.htm#art_04_XIV). Acesso em: 01 mar. 2013.

<sup>12</sup> GORGES, Almir José. Dicionário do ICMS. Pg. 572.

<sup>13</sup> “Art. 60:

“§ 1º Nos seguintes casos, o imposto será recolhido:

(...)

II - por ocasião da entrada no Estado:

(...)

h) de mercadoria adquirida por microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, destinada ao ativo imobilizado ou a uso e consumo, do imposto devido pela diferença entre as alíquotas interna e interestadual”

SANTA CATARINA. RICMS. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/index.html](http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html). Acesso em 08 mar. 2013.

lhimento de seus contribuintes optantes pelo Simples Nacional.

O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, vem satisfazendo aos interesses de ambas as partes: governo e contribuintes ganharam com esta modalidade de cobrança e, como efeito, ninguém tem interesse em questionar o regime.

Previsto na Constituição Federal no art. 155, § 2º, VII e VIII, já devidamente explorado nas folhas anteriores, a lei complementar nº 123/06, que criou o Simples Nacional, albergou a cobrança do diferencial de alíquota através do art. 13, § 1º, XIII, alínea “h”:

“Art. 13,

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;”

(...)

§ 5º A diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam as alíneas g e h do inciso XIII do § 1º deste artigo será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional.”<sup>14</sup>

A lei complementar nº 123/06 determinou que, além do recolhimento simplificado que a empresa do Simples faz jus, esta terá ainda que submeter separadamente à tributação, da mesma forma que as chamadas empresas normais, algumas situações previstas no art. 13, § 1º, XIII, sendo uma delas o recolhimento do diferencial de alíquota.

Fica claro que o diferencial de alíquota passou a ser exigido para todas as empresas do Simples pela diferença entre alíquotas praticadas entre Estados de origem e destino dos bens e serviços. O Estado não pode interferir nesta forma tributária em razão da legislação do Simples Nacional ser de competência da União. O artigo 94, da ADCT<sup>15</sup>, veda aos Estados qualquer interferência neste regime de tributação. Qualquer regulamentação de tributação do Simples Nacional é competência exclusiva do Comitê Gestor, como determina o art. 2º, parágrafo 6º, LC 123/06<sup>16</sup>, salvo os casos previstos na própria lei, delegando ao Estado a competência para tanto.

---

<sup>14</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em 18 mar. 2013.

<sup>15</sup> “Art. 94. Os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição”.

<sup>16</sup> § 6º Ao Comitê de que trata o inciso I do caput deste artigo compete regulamentar a opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais itens relativos ao regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, observadas as demais disposições desta Lei Complementar.

Brasil. Lei Complementar 123/06. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em 01 abr.2013.

Em nossa opinião a cobrança do diferencial de alíquota possui fundamento legal, não apenas para as empresas de regime normal de apuração mas também para empresas optantes do Simples Nacional. Além da previsão constitucional de cobrança do diferencial de alíquota, conforme já explanamos, as empresas do Simples Nacional possuem lei complementar própria que determina seu recolhimento, remetendo à legislação aplicável às demais empresas. A fundamentação legal que exige o diferencial de alíquota é a mesma aplicável às empresas do Simples Nacional e às empresas normais, tendo previsão específica na Constituição Federal.

Superado este instituto, veremos rapidamente o ordenamento da substituição tributária, também necessário para entendermos o regime de antecipação do recolhimento.

### 3. DO ORDENAMENTO JURÍDICO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Apesar de não ser o objeto principal do nosso trabalho, entender o instituto da substituição tributária, que é também uma das formas de cobrança antecipada do ICMS, é fator imprescindível para a formação do conhecimento a respeito do tema. Apesar de sua importância, apresentaremos a substituição tributária de forma resumida, buscando dar esta compreensão necessária aos objetivos que nos propomos.

Esta forma de cobrança antecipada também já foi objeto de muita discussão no ordenamento jurídico brasileiro, estando atualmente pacificada pelo STF.

Afirmam alguns doutrinadores de que a substituição tributária teria sido criada para atender a necessidades financeiras do governo. Criada para este fim ou não o certo é que este instituto tem sua aplicação datada de alguns séculos, utilizada pelos diversos sistemas de governos existentes. Podemos encontrar a substituição tributária no século XVIII, na Europa.

São poucos os autores que buscam remontar o passado do instituto. Alguns até confundem a falta de informação afirmando que trata-se de uma criação do direito brasileiro, o que não é verdade.

Poucos são os autores que tem se preocupado com a origem da substituição tributária. Parece-nos que o assunto deveria merecer maior importância, pois o conhecimento a respeito de quando e porque o mesmo foi estabelecido podem revelar a quem estuda os fundamentos do instituto, os quais podem esclarecer e auxiliar na compreensão de sua aplicação nos tempos modernos.

Em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, Hamilton Dias de Souza sintetiza o histórico deste instituto, utilizando-se das palavras do italiano Dante D'Angelo:

“Certamente non nasce com il tributo, ma il fenômeno della sostituzione Del contribuente há origini ugualmente antiche. Per alcuni autori, esso si verifica già in epoca romana; per altri, al tempo della Repubblica Veneziana, nell'alto Medioevo; per altri ancora risale ad alcuni sistemi impositivi vigenti in Europa sul finire del '700. Compare prima in Francia, poi

in Inghilterra (dove l'antecedente più eloquente è rappresentato dalla Income-tax), infine in Germânia. Tutta la nostra doutrina è però concorde nel giustificare la scelta fatta dall'ente impositore, di allargare la soggettività passiva tributaria mediante l'acquisizione di sempre nuovi soggetti, al posto di recuperare materia imponibile attraverso l'attribuzione ad ogni norma di una puntuale manifestazione di potree político, economico e giuridico dell'ente pubblico [...].”<sup>17</sup>

Como podemos perceber, Dante A'ngelo afirma que, para alguns autores a substituição tributária pode ter tido origem na época romana, no tempo da República Veneziana, no alto Medieval. Outros, porém, apontam-no vigente no sistema impositivo vigente no sul da Europa no final do século oitavo. Aparece primeiramente na França, após na Inglaterra e ao final na Alemanha. Toda a doutrina concorda que o objetivo sempre foi de alargar a sujeição passiva mediante a criação de um novo sujeito. O instituto, portanto, não é novidade no direito tributário internacional. É tão antigo quanto o próprio direito.

No Brasil, para que possamos entender o instituto da substituição tributária, faz-se necessário um breve histórico do nascimento do próprio ICMS.

Conforme relata Coelho<sup>18</sup>, após o golpe militar de 64 os governadores, sob o comando do governo federal, acatando a opinião de economistas e juristas, resolveram extinguir o IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações dos Estados, sob o argumento de que este incidia em “cascata” e propiciava a elevação da inflação, além de tratar-se de um tributo arcaico, incorreto, verticalizador da economia e que impedia o desenvolvimento dos Estados Federados. Optou-se então pela criação de um imposto moderno e que fosse “não cumulativo”, ou seja, não incidisse em “cascata”, propiciando assim uma tributação que incidiria sobre operações efetivas de circulação de mercadorias e não sobre atos jurídicos negociais. Surge então o ICM<sup>19</sup>, não cumulativo, substituindo o IVC que era cumulativo. A idéia, já naquela época, era tornar este imposto o mais parecido com o IVA – Imposto sobre Valor Agregado, nos moldes existente nos países europeus. Porém, este imposto, repleto de enfermidades descaracterizantes, teve que sofrer determinada adaptação tupiniquim. As nações européias são unitárias, ou seja, não possuem Estados Membros, ou quando possuem o controle do IVA está nas mãos do Poder Central. Para solucionar este impasse, pois no Brasil os Estados Federados teriam autonomia administrativa sobre este imposto, foram criados os Convênios entre os Estados Membros, formas de convívio forçado onde um só pode fazer ou deixar de fazer o que os outros deixassem ou tolerassem, no âmbito do novo imposto.

Dentro deste contexto, editou-se a Emenda 18/65 à Constituição de 1946, já no pe-

---

<sup>17</sup> DANTE D'Angelo. Apud Hamilton Dias de Souza. ICMS – Substituição Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário nº 12. São Paulo: Dialética, 1996, p.16.

<sup>18</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 384-385.

<sup>19</sup> A denominação ICM – Imposto Estadual sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – perdurou até a promulgação da Constituição de 1988, quando passou a denominar-se ICMS – Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.



ríodo do governo militar. Esta criava o antigo ICM, nos seguintes termos:

“Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre:

(...)

IV – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme definir a lei estadual;”<sup>20</sup>

Porém, foi no passo seguinte que o legislador deu mostras de que tinha ideado a criação da substituição tributária para este tributo. Com a Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969<sup>21</sup>, delegou-se à lei complementar a possibilidade de instituir outras categorias de contribuintes do ICM, diga-se, o substituto tributário. Assim constou do § 4º, do artigo 23: “A lei complementar poderá instituir, além das mencionadas no item 2, outras categorias de contribuintes, daquele imposto.”

Estava aberta a possibilidade de se criar categorias distintas de contribuintes, como por exemplo, o substituto tributário.

Um pouco antes disto, ainda em 1966, entrou em vigor a lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que no tempo adquiriu força de Lei Complementar, denominada Código Tributário Nacional - CTN, que em seu artigo 58 (redação original), atribuiu a condição de responsável a um terceiro<sup>22</sup>.

Daquela época até 1983 o instituto permaneceu presente no diploma legal, porém, sem utilização efetiva pelos governos estaduais no tocante ao ICM.

Em 07 de dezembro de 1983, entra em vigor a lei complementar nº 44, que altera os dispositivos no decreto-lei nº 406/68, autorizando finalmente os Estados a atribuírem a condição de responsáveis pelos tributos devidos a terceiros, que não o contribuinte. Contudo, ainda dependia de cada Estado aprovar uma lei que autorizasse a utilização do instituto, pois somente a lei complementar era insuficiente para dar aplicabilidade ao mesmo.

Chegamos então à Constituição Federal de 1988 que concedeu aos Estados a possibilidade de editarem suas próprias leis sobre o tema. Os Estados firmaram então o Convênio nº 66, de 14 de dezembro de 1988, o qual remeteu à lei de cada Ente federado a possibilidade de atribuir à terceira pessoa a condição de substituto tributário. Determinava o artigo 25 do Convênio nº 66, de 14 de dezembro de 1988:

---

<sup>20</sup> BRASIL. Constituição (1946). Emenda Constitucional nº 18/65. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/>. Acesso em: 11 mar. 2013.

<sup>21</sup> BRASIL. Constituição (1946). Emenda Constitucional nº 01/69, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/>. Acesso em: 11 mar. 2013.

<sup>22</sup> “Art. 58. Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promova a saída da mercadoria. § 1º Equipara-se a comerciante, industrial ou produtor qualquer pessoa, natural ou jurídica, que pratique, com habitualidade, operações relativas à circulação de mercadorias.

§ 2º A lei pode atribuir a condição de responsável:

I - ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada; II - ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedente de 30% (trinta por cento) que a lei estadual fixar;” (Grifo nosso. Grafia do texto original).

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/>. Acesso em: 11 mar. 2013.



“Art. 25. A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:

I – industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto devido na operação ou operações anteriores;

II – produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto devido nas operações subseqüentes.”<sup>23</sup>

Estavam criadas as figuras da substituição tributária para frente e para trás, esta última também denominada de diferimento. Encerramos por aqui o histórico, ainda que tenhamos muito a relatar nas fases seguintes em razão da Emenda Constitucional 03/93, que acresceu o § 7º ao artigo 150, da Constituição Federal, e após, a lei complementar nº 87/96, chamada Lei Kandir. Vamos agora à sua conceituação.

### 3.1 CONCEITUANDO A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Para conceituar o instituto, podemos citar o Mestre Alfredo Augusto Becker<sup>24</sup>. Explanando a respeito da substituição tributária, ensina que devido ao acelerado desenvolvimento dos últimos tempos, com o acúmulo de muitas pessoas em grandes centros urbanos formando enormes massas de indivíduos, ocorreu um crescimento vertiginoso das relações sócio-econômicas com reflexos lógicos na esfera tributária, tornando desta forma impraticável ao Estado o controle do indivíduo que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária. Estes fatores acabaram obrigando ao legislador, por fatores de facilidade, a escolher outro indivíduo para ocupar a posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária. Este consiste justamente no substituto tributário. Conclui sua explanação afirmando que “dentro de alguns anos, o uso do substituto legal pelo legislador será ‘a regra geral’”.

Para José Eduardo Soares de Melo<sup>25</sup>, “trata-se de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte”.

A substituição tributária tem seu fundamento no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 03/93<sup>26</sup>.

Superada a conceituação básica do instituto, é importante para nosso estudo deixar claro que a jurisprudência também vem admitindo sua cobrança, através de reiteradas decisões, como esta que abaixo colecionamos do Ministro Gilmar Mendes:

RE 340883 AgR / MG - MINAS GERAIS  
AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
Relator(a): Minº GILMAR MENDES

<sup>23</sup> BRASIL. Convênio ICM nº 66, de 16 de dezembro de 1988. Disponível em: [http://www.sef.rj.gov.br/legislacao/tributaria/convenios\\_ajustes\\_protocolos/confaz/convenios/1988/icm8866.shtml](http://www.sef.rj.gov.br/legislacao/tributaria/convenios_ajustes_protocolos/confaz/convenios/1988/icm8866.shtml). Acesso em: 13 mar. 2013.

<sup>24</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 550.

<sup>25</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS Teoria e Prática. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 154.

<sup>26</sup> “Art. 150. (...) § 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Julgamento: 24/09/2002

Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação: DJ DATA-25-10-2002 PP-00068 EMENT VOL-02088-06 PP-01195

EMENTA: Recurso Extraordinário. Agravo Regimental. 2. Substituição tributária. ICMS. Compensação de créditos. Hipótese do art. 150, § 7º, da CF, ou seja, somente quando não ocorrer o fato gerador presumido. 3. Inexistência de violação dos princípios da capacidade contributiva, da não-cumulatividade, da legalidade, da tipicidade e do não-confisco. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifo nosso)<sup>27</sup>.

Assim, concluímos que mais este instituto tem reconhecimento jurídico, tendo sido pelo tempo pacificado por reiteradas decisões do STF como plenamente constitucional. Resta saber se é aplicável ao Simples Nacional.

### 3.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E AS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL

Pacificado há algum tempo, o instituto da substituição tributária tem se firmado no cenário brasileiro. Quanto à sua aplicabilidade para empresas que fazem parte do Simples Nacional, não encontramos questionamentos contundentes por parte dos contribuintes, pois a lei complementar nº 123/06, é muito clara quanto à sua exigência, calculado de forma separada do cálculo do Simples Nacional:

“Art. 13º. (...)

(...)

§ 1º. O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

XIII - ICMS devido:

a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;”<sup>28</sup>

Pensamos em encerrar a discussão envolvendo este instituto pois não foi o que deu origem ao presente trabalho nem fez parte do já muito citado decreto nº 1357/13, pois já vem sendo exigido pelo fisco catarinense às empresas do Simples Nacional desde o dia 01 de julho de 2006, data em que este regime de tributação entrou em vigor. Ademais, da mesma forma que o diferencial de alíquota, o artigo 13, § 1º, da lei complementar nº 123/06, exclui a substituição tributária do âmbito da legislação federal, determinando que seja regrada pelas normas aplicadas aos demais contribuintes. Resta-nos então discorrer a respeito do ICMS regime de antecipação do recolhimento, objeto principal deste trabalho.

---

<sup>27</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 340883 AgR / MG - MINAS GERAIS. Disponível em: <http://ge-mini.stf.gov.br/cgi-bin/nphbrs?d=SJUR&n=ulg&s1=re+e+340883&l=20&u=http%3A%2F%2Fwww.stf.gov.br%2FJurisprudencia%2FJurisp.asp&Sect1=IMAGE&Sect2=THESOFF&Sect3=PLURON&Sect6=SJURN&p=1&r=0&f=S>. Acesso em: 15 mar. 2013.

<sup>28</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em 18 mar. 2013.

## 4 ORDENAMENTO JURÍDICO DO REGIME DE ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO

A terceira forma admitida para cobrança do ICMS antes da ocorrência do fato gerador é a chamado regime de antecipação do recolhimento. Os Estados brasileiros descobriram nesta modalidade uma forma de garantir o ingresso do tributo em seus cofres sem a necessidade de aguardar a circulação seguinte que será promovida pelo contribuinte. Justifica-se a medida como forma de garantir a entrada do tributo, facilitando a fiscalização e reduzindo a sonegação.

A primeira dúvida que surge do instituto é a respeito da denominação correta a ser aplicada a esta modalidade de cobrança do ICMS. Ora chamada de “cobrança antecipada”, ora de “Difa” (fazendo referência ao diferencial de alíquota), tanto pelos Estados quanto pelo STJ em suas muitas decisões sobre o tema, foi por nós, durante o desenvolvimento deste trabalho, denominada de “regime de antecipação do recolhimento”, por ser o termo constante da lei complementar nº 123, art. 13, § 1º, XVIII, ”g” e “h”.

O segundo aspecto diz respeito à aparente confusão entre os institutos do ICMS diferencial de alíquota, ICMS substituição tributária e ICMS regime de antecipação de recolhimento, que possuem diferenças conceituais profundas. O ICMS diferencial de alíquota tem sua ocorrência a partir da destinação do produto a consumo próprio ou ativo imobilizado para empresa contribuinte na condição de consumidora final. O ICMS substituição tributária atribui a um terceiro vinculado à operação, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto. O ICMS regime de antecipação do recolhimento, também conhecido através da imprensa como Difa – diferencial de alíquota, em decorrência do cálculo semelhante ao “verdadeiro” diferencial de alíquota, tem seu cálculo para recolhimento utilizando a diferença entre alíquotas dos Estados de origem e com o de destino, apurando a partir daí o valor devido. Neste último caso, a mercadoria que é adquirida de outros Estados será utilizada para revenda. Outro aspecto é o termo “antecipação”, equivocadamente empregado, dando idéia de restituição, situação que não ocorre neste instituto com empresas do Simples Nacional.

Com o decorrer do tempo as Unidades Federativas passaram a incluir muitos produtos na lista de “antecipáveis”, obrigando seus contribuintes a recolher o imposto geralmente no momento da entrada da mercadoria nas fronteiras do Estado ou no momento da entrada no estabelecimento. De natureza contestada por alguns doutrinadores, o regime de antecipação do recolhimento tem sido referendado pelos tribunais pátrios, inclusive pelo STF.

Seguindo a mesma linha do Prof. Carrazza, mencionado no início deste trabalho, o STJ em inúmeras decisões vem entendendo que a cobrança do regime de antecipação de recolhimento, além de possuir base constitucional fundamentada no art. 150, § 7º, da Constituição Federal, não necessita de lei complementar para ser exigido, bastando lei ordinária. No entendimento dos Ministros, somente é exigida lei complementar quando determinado pela própria Carta Magna. Um julgamento que esclarece pedagogicamente esta posição é o da Relatora Min<sup>o</sup> Denise Arruda, no RMS 21.118:

“RMS 21118 / SE

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2005/02098556

Relator(a) Ministra DENISE ARRUDA (1126)

Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento 12/06/2007

Data da Publicação/Fonte DJ 29/06/2007 p. 486

Ementa

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA SEM SUBSTITUIÇÃO. LEGITIMIDADE DA LEI ESTADUAL 3.796/96 E DE SEU DECRETO REGULAMENTADOR. CONFORMIDADE COM O ART. 150, § 7º, DA CF. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE ATO COERCITIVO. VIABILIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

1. O art. 150, § 7º, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional 3/93, permite que o recolhimento antecipado de ICMS ocorra com base em fato gerador presumido, sendo certo que a referida antecipação tributária pode-se dar de duas formas: (a) com substituição tributária - a denominada "substituição para frente" -, devendo, nesse caso, nos termos do art. 155, XII, b, da CF/88, ser disciplinada por lei complementar, que, na hipótese, é a LC 87/96; (b) sem substituição tributária, quando o regime da antecipação pode ser disciplinado por lei ordinária, porquanto a Constituição Federal não exige reserva de lei complementar.

2. No caso em exame, a Lei 3.796/96 do Estado de Sergipe - regulamentada pelo Decreto 17.037/97, com as alterações promovidas pelos Decretos 18.536/99 e 20.471/2002 - disciplina a hipótese de antecipação sem substituição tributária, de maneira que nada obsta seja a questão disciplinada por lei ordinária, com a determinação de antecipação do pagamento do tributo quando da entrada, no estabelecimento comercial, de mercadorias provenientes de outros Estados, para o fim de evitar a sonegação em relação às operações internas seguintes.

3. É legítima, assim, a cobrança antecipada de ICMS por meio do regime normal de tributação, ou seja, sem substituição tributária, nos termos do art. 150, § 7º, da Constituição Federal.<sup>29</sup>

Reproduzimos abaixo o art. 150, § 7º, da Constituição Federal, para melhor compreendermos a extensão do julgado:

"§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido." Grifo nosso.<sup>30</sup>

A princípio, parece-nos forçado dar esta interpretação ao parágrafo apontado. Entendemos mais adequada uma interpretação restritiva, sem conferir um entendimento amplo à norma que a princípio restringe-se aos casos de substituição tributária propriamente dita. Mas, não podemos negar que tendo o STJ definido este conceito, não apenas na decisão acima, mas em inúmeras decisões seguintes<sup>31</sup>, fica difícil mantermos argumentos contrários. Tomando como certa a decisão, admitimos que o art. 150, § 7º, da Constituição Federal, dá o embasamento constitucional para a cobrança do regime de antecipação de recolhimento do ICMS.

<sup>29</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 21.118. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=21118&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>. Acesso em 18 mar. 2013.

<sup>30</sup> BRASIL. 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 18 mar. 2013.

Duas formas são adotadas quando falamos de antecipação: a antecipação tributária com substituição e a antecipação sem substituição. A antecipação tributária pode ocorrer nos casos de substituição tributária (com substituição), onde aparece a figura do substituto tributário, responsável pelo ônus financeiro e recolhimento do ICMS devido na operação. Já a antecipação tributária sem substituição ocorre nos casos onde não há a figura do substituto, quando o próprio contribuinte é responsável pela retenção do imposto que será devido por ele mesmo em operações futuras, através da antecipação do valor do imposto que será futuramente recolhido.

Marco Aurélio Greco define bem as duas formas de antecipação:

“(...) a antecipação pode ser prevista tanto para alcançar o próprio contribuinte como pode vincular um terceiro que não o contribuinte. Nesta última hipótese, como há atribuição de responsabilidade a um terceiro, envolve, também uma figura ligada à sujeição passiva tributária, e, portanto, não é despropositado falar em ‘substituição’. Por isso, podem ser identificadas duas espécies de antecipação: a antecipação sem substituição (se o caso é de mera exigência feita ao próprio contribuinte) e a antecipação com substituição ( a exigência, além de antecipadamente feita, atingir outro sujeito de direito)”.<sup>32</sup>

O próprio contribuinte, então, é responsável pela retenção e recolhimento do imposto.

Quanto à exigência de lei complementar, é certo que o art. 155, §2º, XII, “b”<sup>33</sup>, da Constituição Federal exige lei complementar, que exige quorum qualificado para sua aprovação, apenas nos casos de substituição tributária. O regime de antecipação de recolhimento, que não deve ser confundido com o instituto da substituição tributária, não possui esta obrigatoriedade.

Uma decisão importante sobre o tema foi exarada pelo STF. Trata-se da ADI 3.426-0/BA, que questionava o artigo 12-A da lei estadual nº 7014, de 04 de dezembro de 1996<sup>34</sup>, que criava a obrigação ao contribuinte baiano para o recolhimento antecipado do ICMS, em casos de aquisição de mercadorias em outros Estados e para comercialização naquela Unidade Federativa. Assim foi a decisão:

---

<sup>31</sup> O STJ vem decidindo no mesmo sentido em inúmeros julgamentos. Podemos citar os precedentes: (AgRg no REsp 1139380/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, segunda turma, julgado em 13/04/2010, DJe 23/04/2010); (AgRg no REsp 713.520/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 13/03/2009); (AgRg no REsp 714.532/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 25/11/2008, DJe 17/12/2008); (AgRg no Resp 1064310/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 03/09/2009, DJe 16/09/2009); (AgRg nos EDcl no Resp 1.091.736/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 21.05.2009, DJe 01.06.2009); (RMS 21.118/SE, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 12.06.2007, DJ 29.06.2007); e (REsp 722.207/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 28.11.2006, DJ 14.12.2006).

<sup>32</sup> GRECO, Marco Aurélio. Substituição tributária - antecipação do fato gerador. São Paulo: Malheiros, 2001, 2.ed., p. 14.

<sup>33</sup> BRASIL, 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 18 mar. 2013.

“Art. 155 ...

§ 2º...

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;”

“ADI 3426 ED / BA – BAHIA

EMB.DECL.NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Relator(a): Minº MENEZES DIREITO

Julgamento: 29/11/2007 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008

EMENT VOL-02305-01 PP-00180

LEXSTF v. 30, nº 353, 2008, p. 55-66

EMBTE.(S): CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO - CNC

ADV.(A/S): DOLIMAR TOLEDO PIMENTEL E OUTRO(A/S)

EMBDO.(A/S): GOVERNADOR DO ESTADO DA BAHIA

EMBDO.(A/S): ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DA BAHIA

EMENTA: I. ADIn: prejuízo inexistente, quando a alteração legislativa superveniente não acarretou modificação na norma questionada: possibilitou somente apenas a exigência da antecipação parcial com relação às operações com álcool. II. Ação direta de inconstitucionalidade: art. 12-A acrescentado à L. est. 7014/96 (Lei Básica do ICMS) pela L. est. 8.967, de 29.12.2003, do Estado da Bahia, que regula a antecipação parcial do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadoria para fins de comercialização: alegação de violação aos artigos 1º, inciso IV; art. 19, inciso III; art. 22, inciso VIII; art. 150, incisos IV e V e § 7º; art. 152, art. 155, § 2º, IV; art. 170; IV e IX; art. 179, todos da Constituição Federal: improcedência. II. ICMS; redução da base de cálculo nas operações internas com álcool não destinado ao uso automotivo, observadas as condições definidas pelo regulamento, determinada pelo § 4º do art. 16 da L. est. 7014/06, acrescentado pela L. est. 8967/2003: ação direta não conhecida.”<sup>35</sup>

Aplicável às empresas de regime de apuração normal, conforme podemos interpretar na decisão acima, a norma da antecipação do recolhimento foi aceita pelo órgão máximo da Justiça Brasileira.

Mais recentemente, o STJ, através do Ministro Castro Meira, pronunciou-se no RESP 1214346, reforçando e unificando o entendimento:

“AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.218.374 - RS (2010/0196338-3)

RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA

AGRAVANTE : CARLOS ALBERTO DAMETTO - MICROEMPRESA

ADVOGADO : CLÁUDIO LEITE PIMENTEL E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROCURADOR : ROSELAINÉ ROCKENBACH E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. REGIME DE PAGAMENTO ANTECIPADO SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE.

1. A cobrança antecipada do ICMS por meio do regime normal de tributação (sem substituição tributária) é legítima, desde que existente legislação local autorizativa. Esta Corte tem entendimento iterativo no sentido da legitimidade da exigência do diferencial de alíquota de ICMS por ocasião da entrada das mercadorias no Estado do Rio Grande do Sul. Precedentes: (AgRg no REsp 1139380/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, segunda turma, julgado em

---

<sup>34</sup> Art. 12, Lei Estadual 7.014/BA: “12-A- Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.

<sup>35</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28adi+3426%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/d57cjs>. Acesso em 19 mar. 2013.



13/04/2010, DJe 23/04/2010); (AgRg no Resp 713.520/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 13/03/2009); (AgRg no REsp 714.532/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 25/11/2008, DJe 17/12/2008); (AgRg no REsp 1064310/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 03/09/2009, DJe 16/09/2009); (AgRg nos EDcl no REsp 1.091.736/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 21.05.2009, DJe 01.06.2009); (RMS 21.118/SE, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 12.06.2007, DJ 29.06.2007); e (REsp 722.207/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 28.11.2006, DJ 14.12.2006). 2. Agravo regimental não provido.”<sup>36</sup>

Então, ambas as cortes passaram a seguir o mesmo entendimento.

Legalmente exigido para empresas normais, pois a *prior*e trata-se apenas de uma forma de antecipação do recolhimento com possibilidade de compensação logo na seqüência, a dúvida que fica é: e as empresas optantes pelo Simples Nacional, teriam idêntico tratamento? É o que veremos a seguir.

#### 4.1 REGIME DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO E AS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL

Chegamos ao cerne da discussão. Podem os Estados exigirem das empresas do Simples Nacional o regime de recolhimento antecipado? Não estaria havendo desrespeito a princípios constitucionais tributários como o da não-cumulatividade e legalidade, dentre outros?

Com fulcro na Constituição Federal, art. 150, § 7º, conforme vem decidindo o STJ, o regime de recolhimento antecipado também é exigido de empresas do Simples Nacional por muitos Estados brasileiros. Este ponto já foi superado nas linhas anteriores.

A lei complementar nº 123/06, por sua vez, disciplinou a cobrança do ICMS regime de recolhimento antecipado dentro do regime diferenciado do Simples Nacional. Transcrevemos o artigo que trata do tema:

“Art. 13,

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;

(...)

---

<sup>36</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=21118&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>. Acesso em: 18 mar. 2013.



§ 5o A diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam as alíneas g e h do inciso XIII do § 1o deste artigo será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional.”<sup>37</sup>

Analisando o disposto no parágrafo 1º, XIII, ‘g’, “1”, podemos afirmar que o ICMS regime antecipado de recolhimento pode ocorrer com a possibilidade de encerramento de tributação. Isto significaria possibilitar que, com este recolhimento, nada mais deva ser calculado ou pago nas operações seguintes, da mesma forma que ocorre com a substituição tributária. Já o item 2 da letra ‘g’, por outro lado, afirma que o ICMS regime antecipado de recolhimento pode não possuir encerramento de tributação. Isto significa que o contribuinte fará a antecipação de recolhimento sem que tenha direito a qualquer espécie de compensação ou exclusão da base de cálculo do Simples Nacional, além de ter que recolher o imposto devido na etapa seguinte onde ocorre a venda da mercadoria. Ele deverá pagar o valor correspondente ao regime de recolhimento antecipado, resultante da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, e na fase seguinte, quando efetuar a venda desta mercadoria, deverá submeter o total desta venda à tributação do Simples Nacional.

Tal medida protege as empresas internas e evita que contribuintes do Estado busquem produtos em outras Unidades da Federação em detrimento às empresas locais, nivelando a concorrência entre eles. Este procedimento também compensará o Estado pelas perdas decorrentes de aquisições de mercadorias por empresas do Simples Nacional, de empresas de outras Unidades da Federação.

A alínea “g” do inciso XIII já foi objeto de tentativa de revogação, quando da aprovação da lei complementar federal nº 127, certamente por pressões empresariais do setor. Na oportunidade o presidente Luiz Inácio Lula da Silva vetou a revogação e assim justificou:

“O dispositivo pretende vedar a cobrança de ICMS sob a forma de regime de antecipação do recolhimento do imposto. A vedação da cobrança da diferença de alíquota interna para interestadual do ICMS acarretará grande impacto na arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, com reflexos nos Municípios, em relação ao referido imposto. A cobrança do ICMS sobre o regime de antecipação tributária nas aquisições em outros Estados tem, ainda, impactos de política tributária, pois essa cobrança também objetiva a equalização das aquisições interestaduais em relação às aquisições internas, de forma a evitar prejuízos para os fornecedores internos e para a arrecadação de ICMS. Ademais, sob o aspecto econômico, a proposta fere o princípio constitucional da livre concorrência, uma vez que as aquisições interestaduais passarão a ser mais atrativas do que as compras no mercado interno do próprio Estado.”<sup>38</sup>

Ao ser ouvido, o Ministério da Fazenda manifestou-se pelo veto, mantendo a redação na forma que hoje a encontramos. Este veto é importante pois destaca como um dos objetivos do imposto a equalização das aquisições de outro Estado, evitando

---

<sup>37</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em 18 mar. 2013.

prejuízo aos fornecedores internos e preservando a arrecadação.

Outro aspecto interessante para esclarecimento deste instituto, encontramos na resolução CGSN 51/08, que claramente não deu oportunidade à compensação ou redução do valor tributável, quando for o caso de antecipação tributária sem o encerramento da tributação, significando que até aquele órgão entende não ser compensável o valor recolhido antecipadamente pela empresa do Simples Nacional.

Outro fundamento legal que colabora na sedimentação do convencimento pela exigência do instituto encontramos no art. 146-A<sup>39</sup> da Constituição Federal, o qual determina que lei complementar poderá estabelecer formas especiais de tributação visando a prevenção de desequilíbrios na concorrência.

“Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

O art. 146-A foi introduzido na Constituição Federal através da EC 42/03, a mesma emenda que introduziu a alínea “d”, inciso III e parágrafo único do art. 146, que possibilitou a criação do regime diferenciado de tributação denominado de Simples Nacional. Isto nos leva a crer que o próprio legislador ao criar constitucionalmente um tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, anteviu possíveis desequilíbrios resultantes da concorrência entre Estados, estabelecendo a possibilidade de lei complementar criar critérios para a equalização destes desequilíbrios. Neste sentido é que a própria lei complementar que criou o Simples Nacional atuou no sentido de sanar este desequilíbrio e dar legalidade a tal cobrança.

Quanto à necessidade de lei complementar estadual regulamentando sua cobrança, entendemos desnecessária, seguindo a esteira das decisões já proferidas pelo STJ neste sentido.

O STJ pronunciou-se a respeito do tema e repetidamente tem entendido que o regime de recolhimento antecipado pode ser exigido de empresas do Simples Nacional. No RESp 1.193.911, o Ministro Herman Benjamin é taxativo quando afirma que “a cobrança do diferencial não onera a operação posterior promovida pela empresa optante pelo Simples Nacional, apenas equaliza a anterior, realizada pelo fornecedor, minorando os efeitos da chamada “guerra fiscal”. Reproduzimos na íntegra a decisão:

“RECURSO ESPECIAL Nº 1.193.911 - MG (2010/0084018-0)  
RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN  
RECORRENTE : ESTADO DE MINAS GERAIS

---

<sup>38</sup> MENSAGEM Nº 605, de 14 de agosto de 2007. IN Comentários ao Estatuto da Micro e Pequena Empresa. Hugo de Brito Machado e outros. Ed. Atlas. 2007. SP.

<sup>39</sup> Brasil. 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 abr. 2013.

PROCURADOR : NILBER ANDRADE E OUTRO(S)  
RECORRIDO : RIMAX COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA  
ADVOGADO : ALÉSSIO FRANCISCO DE SOUZA SALOMÉ  
EMENTA

TRIBUTÁRIO. SIMPLES NACIONAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA. ALÍQUOTA INTERESTADUAL. ART. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002. EXIGIBILIDADE.

1. A contribuinte é empresa optante pelo Simples Nacional que adquire mercadorias oriundas de outros Estados da Federação. Insurge-se contra a exigência, por lei de seu Estado, do diferencial entre a alíquota interestadual (menor) e a interna (maior).
2. Apesar de reconhecer que o art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002 determina o recolhimento do diferencial de alíquota, a Corte estadual entendeu que a legislação local deveria, necessariamente, prever a compensação posterior, o que não houve. Por conta da omissão da lei estadual em regular a matéria, a exigência do diferencial seria inválida.
3. Inexiste debate a respeito da legislação local. É incontroverso que a lei mineira exige o diferencial de alíquota na entrada da mercadoria em seu território e não permite compensação com o tributo posteriormente devido pela empresa optante pelo Simples Nacional.
4. Tampouco há dissídio quanto à interpretação da Constituição Federal, que admite a sistemática simplificada e prevê, como regra, o princípio da não-cumulatividade.
5. A demanda recursal refere-se exclusivamente à análise do art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002, para aferir se a exigência do diferencial de alíquota é auto-aplicável.
6. O diferencial de alíquota apenas garante ao Estado de destino a parcela que lhe cabe na partilha do ICMS sobre operações interestaduais. Caso não houvesse cobrança do diferencial, ocorreria grave distorção na sistemática nacional desse imposto. Isso porque a aquisição interestadual de mercadoria seria substancialmente menos onerosa do que a compra no próprio Estado, sujeita à alíquota interna "cheia".
7. Sobre um insumo, por ex., do Rio de Janeiro destinado a Minas Gerais, incide a alíquota interestadual de 12%. Se o mesmo insumo for adquirido no próprio Estado, a alíquota interna é de 18%.
8. A cobrança do diferencial de alíquota não onera a operação posterior, promovida pela empresa optante pelo Simples Nacional, apenas equaliza a anterior, realizada pelo fornecedor, de modo que o diferencial de 6%, nesse exemplo (= 18 - 12), seja recolhido aos cofres de Minas Gerais, minorando os efeitos da chamada "guerra fiscal".
9. Isso não viola a sistemática do Simples Nacional, não apenas porque a cobrança do diferencial é prevista expressamente pelo art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002, mas também porque a impossibilidade de creditamento e compensação com as operações subsequentes é vedada em qualquer hipótese, e não apenas no caso do diferencial.
10. De fato, a legislação mineira não prevê a compensação do ICMS recolhido na entrada (diferencial de alíquota), o que é incontroverso, pela simples razão de que isso é expressamente obstado pelo art. 23, caput, da LC 123/2002.
11. Ao negar eficácia ao disposto no art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002, o TJ-MG violou a lei federal, descaracterizando o próprio Simples Nacional, o que impõe a reforma do acórdão recorrido.
12. Recurso Especial provido.<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal. REsp 1.193.911. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=RESUMO&livre=icms+e+simples+nacional+e+al%EDquota&&=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=icms+e+simples+nacional+e+al%EDquota&&=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1). Acesso em: 20 mar. 2013.

Destacamos do entendimento do Ministro a impossibilidade de creditamento do imposto recolhido por antecipação e possível compensação com as operações subsequentes como sendo vedada em qualquer hipótese.

Em outra decisão, a segunda turma do STJ, no RESP 1.172.890, considerou legal a cobrança antecipada do ICMS relativo à aquisição de mercadorias de outras Unidades Federativas para revenda no Estado do RS, que a exigia através da lei estadual nº 12.741/2007:

“RECURSO ESPECIAL Nº 1.172.890 - RS (2009/0244996-3) RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON  
RECORRENTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL PROCURADOR : LUIZ CARLOS ADAMS COELHO E OUTRO(S) RECORRIDO : ALBAN E COMPANHIA LTDA ADVOGADO : EDISON BLAYA PEREZ EMENTA  
TRIBUTÁRIO - ICMS - ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO - OPERAÇÕES INTERESTADUAIS - VALIDADE - LEI ESTADUAL 8.820/89 - ACÓRDÃO - OMISSÃO - NÃO-OCORRÊNCIA - RESERVA DE PLENÁRIO - TESE CONSISTENTE - NULIDADE NÃO DECLARADA - ART. 249, § 2º DO CPC - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL ACOLHIDA - SÚMULA 83/STJ. 1. Inexiste omissão em acórdão que decide de forma fundamentada o litígio, embora adotando conclusão diversa da defendida pelas partes. 2. Nos termos do art. 249, § 2º do CPC não se declara a nulidade quando se pode resolver o mérito em favor de quem a alega. 3. O instituto da antecipação tributária, previsto no artigo 150, § 7º, da CF, encerra duas modalidades: com substituição e sem substituição. A antecipação com substituição exige previsão em lei complementar, como determinado no art. 155, § 2º, "b", da Carta da República. A antecipação sem substituição, espécie de que tratam os autos, não exige lei complementar, podendo estar prevista em lei ordinária como na hipótese o fora pela Lei Estadual 8.820/89. 4. Múltiplos precedentes de ambas as Turmas da 1ª. Seção. 5. Recurso especial provido.”<sup>41</sup>

Esta importante decisão também admite não só a previsão legal através do § 7. do art. 150 da CF, como também apresenta as modalidades de antecipação, com e sem substituição tributária. Há outros precedentes no mesmo sentido, envolvendo os Estados de Sergipe (RMS 21118 e RMS 25366) e Ceará (RMS 15897).

Para nós fica claro que o que diferencia as empresas que se encontram no regime normal de apuração com as empresa do Simples Nacional é que as primeiras compensarão o imposto antecipado recolhido por ocasião da entrada, decorrente da diferença entre a alíquota interna com a alíquota interestadual, enquanto que empresas optantes pelo Simples Nacional não terão como compensá-lo. Apesar de aparentemente injusto, este formato possui lógica: empresas normais aplicarão uma alíquota interna “cheia”, no momento da venda, incluindo nesta a diferença de alíquota que antecipou por ocasião da entrada; é justo que compense o valor já pago. Empresas do Simples Nacional, porém, não seguem a mesma lógica. O recolhimento do regime de antecipação do imposto tem por objetivo equalizar o recolhimento do ICMS efetuado por uma e outra, preservando a concorrência, além de promover a isonomia entre estados de origem e

---

<sup>41</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal. REsp 1.172.890. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=RESUMO&livre=icms+e+simples+e+nacional+e+al%EDquota&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=icms+e+simples+e+nacional+e+al%EDquota&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1). Acesso em: 20 mar. 2013.

destino da mercadoria. Não sendo assim, se estaria estimulando ao contribuinte optante pelo Simples Nacional a adquirir mercadorias de outros Estados em detrimento ao mercado produtor local, pois, porquanto o alienígena poderia vender ao contribuinte catarinense a uma alíquota e preço menores que a indústria local. No caso, a diferença é de 12% e 17%, gerando 5% de imposto a recolher pela empresa do Simples Nacional. Pode ser maior ainda esta distorção se a mercadoria adquirida for importada pelo fornecedor, pois, atualmente a alíquota estabelecida pelo Senado Federal para operações interestaduais com produtos importados, é de apenas 4%.<sup>42</sup>, se for mercadoria com alíquota de 25%, como os produtos chamados supérfluos.

Fica claro que, à luz da jurisprudência, que o STJ entendeu legal a cobrança do regime antecipado de recolhimento. Mas, e o que diz o STF?

## 4.2 PRONUNCIAMENTO DO STF

Apesar do claro entendimento do STJ, o STF ainda não se pronunciou pontualmente sobre a exigência do ICMS regime de antecipação de recolhimento para empresas optantes pelo regime do Simples Nacional. No Agravo em Recurso Especial nº 96.676, de 26 de junho de 2012, por exemplo, podemos observar o cuidado que o Min. Herman Benjamin teve com a possibilidade de invadir a competência da Suprema Corte. Nas palavras do Ministro “os fundamentos de natureza constitucional apresentados no Agravo Regimental não podem ser examinados pelo STJ no julgamento de Recurso Especial, sob pena de usurpação da competência do STF (art. 102, III, da CF/88)”. Citou ainda o antecedente existente no AgRg no REsp 1301804/ES, onde foi Relator o Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 26/04/2012:

“Tendo em vista a índole constitucional da matéria versada nos presentes autos, o recurso especial não pode ser conhecido, consoante o iterativo entendimento desta Corte no sentido de que, tendo o recurso especial como cerne fundamentos constitucionais, matéria afeta ao apelo extraordinário, falece competência ao Superior Tribunal de Justiça para conhecer da proposição”<sup>43</sup>

Encontramos duas principais ações tramitando junto ao STF de relevante importância para o tema, que deverão por fim às dúvidas sobre o instituto. Em 02 de fevereiro de 2012, o Ministro Joaquim Barbosa, nos autos do Recurso Extraordinário nº 632.783, concluiu pela existência de repercussão geral<sup>44</sup>, o que levará a uma decisão que apaziguará o entendimento da matéria. Assevera a ementa:

---

<sup>42</sup> Resolução 13/2012 do Senado Federal.

<sup>43</sup> STJ. Resp. 1301804. Disponível em [http://www.stj.jus.br/portal\\_stj/publicacao/engine.wsp](http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp). Acesso em: 18 mar 2013.

<sup>44</sup> “Portanto, proponho à Corte que se reconheça a repercussão geral da matéria constitucional versada nestes autos. Entendo que, no caso dos autos, está presente o requisito da repercussão geral a que fazem alusão os arts. 102, § 3º, da Constituição, 543-A, § 1º, do Código de Processo Civil, e 323 do RISTF.

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 632.783

RONDÔNIA

RELATOR :MINº JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S) :D'GRIFE COMÉRCIO DE IMPORTAÇÃO E  
EXPORTAÇÃO LTDA

ADV.(A/S) :ARQUILAU DE PAULA E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :ESTADO DE RONDÔNIA

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL.

APLICAÇÃO DE METODOLOGIA DE CÁLCULO CONHECIDA COMO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA À EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL.

ALEGADAS USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA ESTABELECEM O TRATAMENTO FAVORECIDO DAS MICRO E DAS PEQUENAS EMPRESAS (ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO) E DA REGRA DA NÃO-CUMULATIVIDADE (ART. 155, § 2º DA CONSTITUIÇÃO). ENCAMINHAMENTO DE PROPOSTA PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

Tem repercussão geral a discussão sobre a cobrança do ICMS de empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL, na modalidade de cálculo conhecida como diferencial de alíquota.<sup>45</sup>

O instituto da repercussão geral foi criado através da Emenda Constitucional nº 45, e encontra-se disciplinado no art. 102, § 3, da CF<sup>46</sup>, tendo sido regulamentado pela lei nº 11.418/06. Tal instituto, que passou a constar do Código de Processo Civil, art. 543-A<sup>47</sup>, objetiva a diminuição da enorme quantidade de recursos extraordinários que diariamente aportam no Supremo Tribunal Federal, através da imposição de requisitos que restringem a admissibilidade do recurso, diminuindo assim a banalização do uso da Suprema Corte.

Encontra-se também em tramitação a ADI 4384, que versa sobre a matéria. Proposta pela Confederação Nacional dos Dirigentes Lojistas, em 23 de fevereiro de 2010,

---

<sup>45</sup> STJ. RE. 632.783. Disponível em [http://www.stj.jus.br/portal\\_stj/publicacao/engine.wsp](http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp). Acesso em: 18 mar 2013.

<sup>46</sup> “§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)” 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 2013.

<sup>47</sup> Art. 543-A. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

§ 2º O recorrente deverá demonstrar, em preliminar do recurso, para apreciação exclusiva do Supremo Tribunal Federal, a existência da repercussão geral § 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar decisão contrária a súmula ou jurisprudência dominante do Tribunal.

§ 4º Se a Turma decidir pela existência da repercussão geral por, no mínimo, 4 (quatro) votos, ficará dispensada a remessa do recurso ao Plenário. § 5º Negada a existência da repercussão geral, a decisão valerá para todos os recursos sobre matéria idêntica, que serão indeferidos liminarmente, salvo revisão da tese, tudo nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. § 6º O Relator poderá admitir, na análise da repercussão geral, a manifestação de terceiros, subscrita por procurador habilitado, nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

§ 7º A Súmula da decisão sobre a repercussão geral constará de ata, que será publicada no Diário Oficial e valerá como acórdão.



tendo como relator o Ministro Luiz Fux, questiona exatamente o art. 13, parágrafo 1º, inciso XIII, alínea “g” - “2”, da lei complementar 123/06.

Desta forma caberá ao STF dar a palavra final a respeito do tema.

Em nossa visão o ICMS regime antecipado de recolhimento pode ser exigido pelos Estados Brasileiros baseado nos art. 150, § 7º, e art. 146-A da Constituição Federal, conforme já vem decidindo nossos tribunais. Regulamentado pela LC 123/06, que criou o Simples Nacional, possui a base constitucional e legal para sua cobrança, salvo a existência de algum vício de constitucionalidade, que a seguir analisaremos.

## 5. OS ALEGADOS VÍCIOS DE CONSTITUCIONALIDADE

Diversas são as alegações dos que não concordam com a cobrança do ICMS – regime de recolhimento antecipado, tendo como principais pontos o argumento que trata-se de um imposto novo, que não atende ao princípio da legalidade, bitributação, não-cumulatividade e da capacidade contributiva, além de ser confiscatório. De nossa parte, acrescentamos o princípio da anualidade e noventena, aplicáveis ao caso catarinense e passíveis de análise.

### 5.1 IMPOSTO NOVO

O Estado de Santa Catarina não cobrava nem o diferencial de alíquota nem a antecipação do ICMS das empresas catarinenses. Ao instituí-lo, bradou-se pelo Estado inteiro que se estaria criando um novo imposto.

Ao longo do tempo o Estado Catarinense, por não cobrar a diferença de alíquota e a antecipação da cobrança do ICMS, principalmente das empresas enquadradas no Simples Nacional, atuava de forma a desestimular que novas indústrias viessem a instalar-se em seu território. Empresas do Simples Nacional que vinham adquirindo mercadorias de outros Estados recebiam estas mercadorias a 12%. Se comprassem de indústrias catarinenses, estas teriam o destaque da alíquota interna de 17%. Esta diferença de 5% é competitivamente muito grande. Desestimula a compra interna e, con-

---

Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo.

§1º Caberá ao tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da corte.

§2º Negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos.

§3º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se.

§ 4º Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada.

§5º O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal disporá sobre as atribuições dos Ministros, das Turmas e de outros órgãos, na análise da repercussão geral.

BRASIL. Código de Processo Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15869compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm). Acesso em 20 mar.2013.



seqüentemente, a instalação de novas indústrias no território catarinense. Certamente, muitos empregos estão sendo gerados em outros Estados por força desta diferença mercadológica.

Outro fator agravante é a entrada em vigor da resolução nº 13, do Senado Federal, que estabeleceu a cobrança da alíquota de 4% nas operações interestaduais, em operações envolvendo mercadorias importadas. Adquirir estes produtos de outras praças significa levar o importador catarinense à falência, retirando-lhe toda competitividade. Como outros Estados cobram de suas empresas do Simples Nacional esta antecipação, seu produto estará competindo de igual para igual com as empresas instaladas no outro Estado, novamente dificultando sua vida comercial. Com a cobrança do regime antecipado de recolhimento do ICMS esta competitividade se restabelece, garantindo a todos a possibilidade de continuar no mercado.

Praticamente todos os demais estados brasileiros já haviam se apercebido deste problema e, ao longo do tempo, passaram a exigir o ICMS regime antecipado de recolhimento pela diferença entre as alíquotas interna e externa, como forma de equilibrar este fator competitivo. Conforme noticiado, apenas Paraná e Rio de Janeiro não cobravam este imposto, além de Santa Catarina. É certo que o próprio legislador federal, ao criar o Simples Nacional, já havia percebido o problema e instituído a cobrança do ICMS antecipado “sem o encerramento de apuração”, conforme descrito na LC 123, art. 13, XIII, §1º. “g”, “2”.

Conforme já mencionamos, o STJ vem decidindo que este ordenamento está calçado no art. 150, par. 7º. da CF, dando legalidade ao instituto de forma que não estamos diante de um novo imposto, mas de um imposto previsto pela própria lei que criou o Simples Nacional.

Entendemos que a cobrança do diferencial de alíquota e do ICMS regime de recolhimento antecipado não são novos impostos: apenas encontravam-se “adormecidos” na legislação federal sem que o Estado de SC exigisse-os. Com o decreto nº 1357, o Estado passou a exigí-los, restabelecendo a cobrança de uma parte do imposto que o Estado estava abrindo mão de arrecadar. De forma que não representa novo imposto.

## 5.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade encontra-se expresso na Constituição Federal, art. 5º, inciso II, determinando “que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”<sup>48</sup>.

Coelho<sup>49</sup> explana a respeito deste princípio afirmando que se refere ao principal ponto do ordenamento jurídico. Os demais princípios, como anterioridade, tipicidade, irretroatividade, são sub-princípios que nascem à sobra do primeiro.

Baleeiro<sup>50</sup> aponta que o poder de tributar é regulado pela Constituição Federal se-

---

<sup>48</sup> BRASIL. 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.2013.

<sup>49</sup> COELHO, Curso de Direito Tributário Brasileiro . 2004. p. 211-216.

<sup>50</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 90.

gundo rígidos princípios provenientes de origens históricas e políticas do regime democrático. Muitos destes princípios abrigam limitações ao exercício do próprio poder e não apenas da competência tributária. O mais universal destes princípios é o princípio da legalidade dos tributos, oriundos de longas lutas históricas dos contribuintes para consentirem, através do voto dos parlamentares eleitos, a decretação ou majoração dos tributos. As Constituições, desde a independência americana e a revolução francesa, trazem expressa a regra secular de que o tributo só pode ser decretado por lei como ato privativo dos parlamentos.

Sabemos que todos os tributos encontram sua base na Constituição, inclusive o ICMS. Além do princípio expresso nos direitos fundamentais, o direito tributário possui ainda, no art. 150, I, da Constituição Federal, normativo específico que determina ser vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Carvalho assim comenta o princípio:

Sabemos da existência genérica do princípio da legalidade, acolhido no mandamento do art. 5º, II, da Constituição. Para o direito tributário, contudo, aquele imperativo ganha feição de maior severidade, como se nota na redação do art. 150, I: sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.<sup>51</sup>

Sobre a legalidade do ICMS regime de cobrança antecipada, o STF, como já relatamos, pronunciou-se na ADI 3426-0/BA, considerando constitucional lei estadual que criou regime de antecipação do ICMS devido na saída, quando referente a mercadoria adquirida de outro Estado para posterior revenda, fulcrado no art. 150, §7º, da Constituição Federal<sup>52</sup>. O Superior Tribunal de Justiça também vem decidindo que o recolhimento do ICMS regime de antecipação de recolhimento, o qual vem denominando de “antecipação sem substituição”, “pode ser disciplinado por lei ordinária, porquanto a Constituição Federal não exige reserva de lei complementar”. Neste sentido encontramos os seguintes acórdãos: 1ª Turma - RESP 1.038.482/RS – Rel. Minº Eliana Calmon – J: 20/11/2008 – Dje: 12/12/2008; 2ª Turma - AgRg no RESP 714.532/RS – Rel. Minº Campbell Marques – J: 25/11/2008 – DJ: 17/12/2008.

De nossa parte, recordamos que além do art. 150, §7º, o art. 146-A da Constituição Federal também autorizam sua exigência. A lei complementar nº 123/06 completa o quesito legalidade do instituto, criando e definindo seus critérios.

Os Estados possuem competência para cobrar antecipadamente o ICMS previsto na LC 123/06, visto que a Constituição impõe disciplina normativa uniforme para o tributo. Ao entrar em vigor, a lei complementar nº 123/06 passou a exigir o recolhimento do Simples Nacional sem necessidade de regulamentação pelos Estados, pois, como norma federal era auto aplicável. Em seu corpo, previu através da alínea “g” do inciso

---

<sup>51</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 5. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1991.

<sup>52</sup> Rel. Minº Sepúlveda – J: 22/03/2007 – DJ: 01/06/2007.

XIII do § 1º, art. 13, a instituição deste tributo equalizador, porém, remetendo para a necessidade de haver regulamentação por parte dos Estados através de suas legislações tributárias aplicáveis aos demais contribuintes. Neste sentido é que em 07/12/2009, o Estado de Santa Catarina, através da lei nº 14.967/09, acresceu ao artigo 36 da lei nº 10.297/96 os parágrafos 3º a 5º<sup>53</sup>, possibilitando a exigência do ICMS regime de antecipação de recolhimento. Bastava então apenas um decreto para que Santa Catarina passasse a exigir o imposto do regime de antecipação da arrecadação das empresas do Simples Nacional, o que veio ocorrer apenas em janeiro de 2013.

Entendemos que o ICMS regime de antecipação do recolhimento, assim como a cobrança do diferencial de alíquota estão dentro da norma jurídica perfeitamente válida. Com previsão na Constituição Federal, na lei complementar federal e na lei estadual, bastava o decreto para sua exigência. Entendemos legal a cobrança do instituto.

### 5.3 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

É o princípio mais defendido por quem nega a cobrança do imposto. Através do princípio da não-cumulatividade os contribuintes podem compensar o que for devido em cada operação com o ICMS cobrado nas operações anteriores. O princípio tem por objetivo principal retirar da carga tributária o ônus anterior incidente sobre a operação, evitando assim que através de um efeito cascata, o contribuinte possa ser super tributado. Na prática, o tributo incidirá apenas sobre o valor agregado à nova operação.

O princípio da não-cumulatividade também é aplicado ao Imposto sobre Produtos Industrializados e, mais recentemente, sobre o Cofins. O art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, expressa o instituto no tocante ao ICMS:

---

<sup>53</sup> Art. 36. O imposto será recolhido nos prazos previstos em regulamento.

§ 1º Fica o Poder Executivo autorizado a conceder aos contribuintes do comércio varejista o recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, com período de apuração do mês de dezembro de cada ano em parcelas mensais a serem definidas em regulamento.

§ 2º Decreto do Chefe do Poder Executivo regulamentará o disposto no parágrafo anterior.

§ 3º Será exigido o recolhimento, total ou parcial, do imposto no momento da entrada, no território do Estado, de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação relacionadas em regulamento.

§ 4º Na hipótese do § 3º, nas condições previstas em regulamento, poderá ser exigido:

I - o recolhimento do imposto a partir de base de cálculo fixada, observado no que couber o disposto nos §§ 1º a 6º art. 41:

a) para a operação subsequente, hipótese em que não será considerada encerrada a tributação em relação à mercadoria;

b) relativamente às operações subsequentes até a última, com destino ao consumidor final, hipótese em que será considerada encerrada a tributação em relação à mercadoria;

II - o recolhimento do imposto relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

III - o recolhimento do imposto relativo à parcela não submetida à tributação, em decorrência de benefício concedido por outra unidade da Federação sem observância do disposto na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal.

§ 5º O regulamento, nas condições nele previstas, poderá autorizar que o recolhimento a que se refere o § 3º seja efetuado em prazo posterior.

SANTA CATARINA. Lei nº 10.297/96. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/index.html](http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html). Acesso em 03 abr.2013.

“Art. 155. Compete ao Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;<sup>54</sup>

Como o ICMS incide em cada operação e é compensado a cada uma delas com o imposto cobrado anteriormente, podemos observar que o valor final do imposto corresponderá à sua alíquota cobrada sobre o preço final, ou, seja, o somatório do valor pago em cada uma das operações até chegar ao consumidor final.

Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>55</sup>, afirma que a Constituição de 1988 não delegou à lei complementar instituir o perfil da não-cumulatividade. Conferiu a ela apenas o disciplinamento adjetivo do regime de compensação do ICMS. De acordo com ele, o montante do imposto suportado pelos agentes de circulação, no exercício de suas atividades, autorizam o adquirente, na qualidade de contribuinte, situado em qualquer ponto da cadeia de circulação, a se creditar do imposto, pois este é um custo operacional.

Carrazza<sup>56</sup> afirma que o primado da não-cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, tanto pelos contribuintes quanto pelos agentes públicos que executam a lei. Por este princípio o contribuinte beneficiou o contribuinte de direito ao mesmo tempo que beneficiou o contribuinte de fato (consumidor), a quem convêm preços mais reduzidos ou menos gravados pela tributação.

O princípio da não cumulatividade, em nossa visão, foi criado para ser aplicado ao contribuinte normal e não ao contribuinte do Simples Nacional. Nesta forma simplificada não há compensação com a fase anterior, mas apenas a aplicação de uma alíquota reduzida, donde deduz-se que já contemplou todo o ICMS decorrente das opções anteriores. Ao optar pelo regime do Simples Nacional o contribuinte estava ciente de que estaria abrindo mão desta forma comum de apuração, substituindo-a na íntegra por um cálculo estimado do valor devido. Ao optar, deixou de ter direito ao crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de compras, assim como o Estado abriu mão de cobrar o ICMS integral decorrente das operações de suas vendas.

Por outro lado os Estados não possuem autonomia para concederem compensações não autorizadas legalmente. O STJ julgou o Recurso Especial de número 1.1.93.911, firmando o entendimento de que o Estado não pode conceder qualquer tipo de compensação do ICMS antecipado, por ser o Simples Nacional um sistema regrado pela União, sob pena dos Estados estarem interferindo no regime, atingindo o princípio da não-cumulatividade:

---

<sup>54</sup> BRASIL. 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.2013.

<sup>55</sup> COELHO, Curso de Direito Tributário Brasileiro, 2004, p. 555.

<sup>56</sup> CARRAZZA, ICMS, 2002, p. 260.

“RECURSO ESPECIAL Nº 1.193.911 - MG (2010/0084018-0)  
RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN  
RECORRENTE : ESTADO DE MINAS GERAIS  
PROCURADOR : NILBER ANDRADE E OUTRO(S)  
RECORRIDO : RIMAX COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA  
ADVOGADO : ALÉSSIO FRANCISCO DE SOUZA SALOMÉ  
EMENTA

TRIBUTÁRIO. SIMPLES NACIONAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA. ALÍQUOTA INTERESTADUAL. ART. 13, § 1º, XIII, g", da LC 123/2002. EXIGIBILIDADE.

1. A contribuinte é empresa optante pelo Simples Nacional que adquire mercadorias oriundas de outros Estados da Federação. Insurge-se contra a exigência, por lei de seu Estado, do diferencial entre a alíquota interestadual (menor) e a interna (maior).
2. Apesar de reconhecer que o art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002 determina o recolhimento do diferencial de alíquota, a Corte estadual entendeu que a legislação local deveria, necessariamente, prever a compensação posterior, o que não houve. Por conta da omissão da lei estadual em regular a matéria, a exigência do diferencial seria inválida.
3. Inexiste debate a respeito da legislação local. É incontroverso que a lei mineira exige o diferencial de alíquota na entrada da mercadoria em seu território e não permite compensação com o tributo posteriormente devido pela empresa optante pelo Simples Nacional.
4. Tampouco há dissídio quanto à interpretação da Constituição Federal, que admite a sistemática simplificada e prevê, como regra, o princípio da não-cumulatividade.
5. A demanda recursal refere-se exclusivamente à análise do art. 13, § 1º, XIII, g", da LC 123/2002, para aferir se a exigência do diferencial de alíquota é auto-aplicável.
6. O diferencial de alíquota apenas garante ao Estado de destino a parcela que lhe cabe na partilha do ICMS sobre operações interestaduais. Caso não houvesse cobrança do diferencial, ocorreria grave distorção na sistemática nacional desse imposto. Isso porque a aquisição interestadual de mercadoria seria substancialmente menos onerosa do que a compra no próprio Estado, sujeita à alíquota interna "cheia".
7. Sobre um insumo, por ex., do Rio de Janeiro destinado a Minas Gerais, incide a alíquota interestadual de 12%. Se o mesmo insumo for adquirido no próprio Estado, a alíquota interna é de 18%.
8. A cobrança do diferencial de alíquota não onera a operação posterior, promovida pela empresa optante pelo Simples Nacional, apenas equaliza a anterior, realizada pelo fornecedor, de modo que o diferencial de 6%, nesse exemplo (= 18 - 12), seja recolhido aos cofres de Minas Gerais, minorando os efeitos da chamada "guerra fiscal".
9. Isso não viola a sistemática do Simples Nacional, não apenas porque a cobrança do diferencial é prevista expressamente pelo art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002, mas também porque a impossibilidade de creditamento e compensação com as operações subsequentes é vedada em qualquer hipótese, e não apenas no caso do diferencial.
10. De fato, a legislação mineira não prevê a compensação do ICMS recolhido na entrada (diferencial de alíquota), o que é incontroverso, pela simples razão de que isso é expressamente obstado pelo art. 23, caput, da LC 123/2002.
11. Ao negar eficácia ao disposto no art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002, o TJ-MG violou a lei federal, descaracterizando o próprio Simples Nacional, o que impõe a reforma do acórdão recorrido.
12. Recurso Especial provido.”<sup>57</sup>

---

<sup>57</sup> STF. Resp 1193911. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>. Acesso em: 23 mar.2013.

Transcrevemos, por interessante que é, parte da sentença: “caso não houvesse a cobrança do diferencial, ocorreria grave distorção na sistemática nacional desse imposto. Isso porque a aquisição interestadual de mercadoria seria substancialmente menos onerosa do que a compra no próprio Estado, sujeita à alíquota interna ‘cheia”. Além do mais, o art 23, caput, da LC 123/06<sup>58</sup> proíbe o instituto da não cumulatividade, ou seja, a própria lei que instituiu o Simples Nacional veda que haja qualquer forma de compensação.

Ao optar pelo regime de tributação simplificada, o empresário está ciente de que não fará jus à compensação. Se quiser compensar, que opte pelo regime normal. A regra é clara e nada tem de inconstitucional.

## 5.4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Segundo este princípio, cada pessoa será compelida a recolher seus tributos segundo suas forças econômicas. O princípio da capacidade contributiva encontra-se disposto na Constituição Federal que determina que os impostos, sempre que possível, serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Coelho assim a define:

“A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (ability to pay). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada, etc). Aí temos ‘signos presuntivos de capacidade contributiva’. Ao nosso sentir, o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte”<sup>59</sup>

A capacidade contributiva está associada a uma indicação de capacidade econômica relacionada ao sujeito passivo. O sujeito passivo só pode ser aquela pessoa com capacidade para arcar com o ônus tributário.

No regime de recolhimento antecipado ocorre a exigência antecipada do imposto por parte do contribuinte. Caso houvesse adquirido de indústria ou atacado localizado dentro do Estado, este recolhimento não é exigido, pois, supõe-se que o imposto desta diferença já esteja calculado no custo como parte do preço que o adquirente paga pela mercadoria.

É importante recordarmos neste momento dos conceitos de contribuinte de fato e de direito. O contribuinte de fato será o consumidor final, o qual arcará com o valor final da mercadoria que contará o custo deste recolhimento. O contribuinte de direito é a pessoa jurídica que adquire a mercadoria para revenda. Um paga, outro recolhe. São conceitos distintos.

A carga tributária, portanto, é arcada integralmente pelo consumidor final, último sujeito da cadeia de circulação da mercadoria e quem efetivamente sofre o ônus tribu-

---

<sup>58</sup> LC 123. Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

<sup>59</sup> COELHO, Curso de Direito Tributário Brasileiro, 2004, p. 82.



tário. Os demais são intermediários que repassam não apenas a mercadoria mas também o encargo tributário<sup>60</sup>. Os preços, por sua vez, não serão afetados porquanto os preços das aquisições internas já estão onerados pela alíquota interna de forma apenas a equilibrar o preço de venda. A empresa do Simples Nacional, a nosso ver, não terá sua capacidade contributiva afetada, por não ser ela que arca com o ônus do tributo.

## 5.5 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Este princípio merece um estudo mais detalhado, eis que é citado por alguns contrários à cobrança do regime de recolhimento antecipado.

O princípio do confisco tributário é um conceito de difícil apresentação, principalmente pela sua precariedade regulamentar. Apesar de incluso na Constituição Federal, o mesmo não se encontra disciplinado pelas legislações hierarquicamente inferiores. O conceito ficou numa zona obscura, esperando que o judiciário apresente-se para esclarecer seu efeito.

Confiscar significa repassar ao Estado, parte ou o total, de uma propriedade privada, seja ela de que natureza for. Para o professor Ives Gandra Martins, o conceito não é de fácil apresentação:

“não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos a mais do que estas necessidades para reinvestir ou se desenvolver), estaremos diante do confisco”<sup>61</sup>

Carrazza<sup>62</sup>, afirma que “a Constituição de 1988 impede expressamente a utilização de tributo para fins confiscatórios (art. 150, IV). E o confisco pode advir também da tributação de negócios inexistentes, de situações eventuais e de vendas futuras e incertas”.

Aliomar Baleeiro<sup>63</sup>, baseado ainda na Constituição de 1946, entende que são tributos confiscatórios todos aqueles pelos quais o poder estatal acaba com a empresa, absorve toda a propriedade ou acaba impedindo que a empresa continue sua atividade. Baseia seus argumentos no fato de que a proibição do efeito confiscatório está devidamente resguardada pelo direito de propriedade previsto na Constituição. Reconhece também a dificuldade em se estabelecer o que é confisco. Assim, conforme o jurista, se o Estado fixar um tributo de forma que o contribuinte tenha que gradualmente ir desfazendo-se de seu próprio patrimônio para poder cumprir com o ordenamento do tributo, pode ocorrer que com o tempo a propriedade do contribuinte irá acabar. Neste caso estaremos diante de um confisco.

---

<sup>60</sup> A análise de quem o consumidor é quem deve ter sua capacidade econômica já foi abordada no item 1.2 do presente trabalho, através dos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker.

<sup>61</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Sistema Tributário na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 1989, p.140.

<sup>62</sup> CARRAZZA, ICMS, 2002, p. 238.

<sup>63</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 251.



Para Antônio Roberto Sampaio Dória, deve haver um desvirtuamento do imposto:

“Quando o Estado toma de um indivíduo ou de uma classe além do que lhes dá em troca, verifica-se exatamente o desvirtuamento do imposto em confisco, por ultrapassada e ténue linha divisória entre as desapropriações, a serem justa e equivalentemente indenizadas, e a cobrança de impostos, que não implica em idêntica contraprestação econômica”<sup>64</sup>

Afirma que a tributação é confiscatória quando retira parte da propriedade ou a totalidade da renda da pessoa física ou jurídica.

Bastante esclarecedor é a posição apresentada por Regina Helena Costa, o qual transcrevemos:

“O confisco, em definição singela, é a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização. Como se depreende de tal definição, em nosso sistema jurídico, o confisco é medida de caráter sancionatório, sendo admitida apenas excepcionalmente. Se o tributo, na própria dicção legal, é prestação pecuniária compulsória ‘que não constitua sanção de ato ilícito’ (art. 3º CTN), lógica a conclusão segundo a qual não pode ele ser utilizado com efeito confiscatório. Desse modo, o tributo será confiscatório quando exceder a capacidade contributiva relativa ou subjetiva visada”<sup>65</sup>

Para a autora, o confisco é sancionatório e para ocorrer deve haver a retirada total ou substancial do patrimônio individual ou da empresa. Sempre que a tributação decorrer de ato lícito e estiver regularmente prevista em lei, não haverá confisco.

Dos diversos entendimentos doutrinários que tivemos contato, chamou-nos a atenção os ensinamentos de Aleomar Baleeiro<sup>66</sup> e Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>67</sup>, quando afirmam que não são as alíquotas que definem o efeito de confisco. Estas podem ser utilizadas pelo governo como um regulador de mercado, de acordo com os interesses nacionais. É o exemplo do cigarro e bebidas e com certeza, a cobrança do ICMS regime de antecipação de recolhimento.

Concluimos que os esclarecimentos doutrinários do conceito foram convincentes na formação de nosso entendimento. Parece-nos que, até pela falta de consenso doutrinário a respeito do conceito do instituto devemos aplicá-lo em cada caso concreto, buscando apoio nos demais princípios constitucionais para a análise do caso. Neste sentido, a cobrança do ICMS recolhimento antecipado não é confiscatória, mas apenas uma forma de prevenção ao desequilíbrio tributário entre os Estados e equalização entre contribuintes.

## 5.6 BITRIBUTAÇÃO E BIS IN IDEM

A bitributação ocorre quando duas pessoas jurídicas de direito público tributam

---

<sup>64</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Direito Constitucional Tributário e due process of law. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 126.

<sup>65</sup> COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 1986, p. 76.

<sup>66</sup> BALEEIRO, 2001, p. 251-255.

<sup>67</sup> COELHO, Curso de Direito Tributário Brasileiro, 2004, p. 335-337.

o sujeito passivo sobre o mesmo fato gerador. Não é o caso em questão. O tributo da antecipação tributária de empresas do Simples Nacional é exigido apenas pelo Estado, não se enquadrando no conceito desta vedação legal.

O bis in idem ocorre quando o Estado tributa mais de uma vez o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador. Novamente não é o caso: o imposto em discussão é exigido no momento da entrada do Estado tendo como base de cálculo o valor desta operação, além de alíquotas resultante da diferença entre os percentuais dos Estados. Num segundo momento ocorrerá na saída das mercadorias, dentro de outro conceito e através de um novo fato gerador, com outra base de cálculo e outras alíquotas.

Portanto, conceitualmente não ocorre bitributação nem bis in idem no recolhimento antecipado do ICMS.

## 5.7 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O princípio da anterioridade divide-se em dois segmentos: o da anterioridade, propriamente dita, que resume-se na impossibilidade do Estado cobrar os tributos no mesmo exercício financeiro que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou e a anterioridade nonagesimal, no qual o Estado não pode cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou<sup>68</sup>.

Hugo Góes define assim o princípio:

“De acordo com o princípio da anterioridade anual, os tributos não podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (CF, art. 150, III, “b”). O princípio da anterioridade nonagesimal tem como objetivo proteger o contribuinte contra o fator surpresa. A noventena é o tempo necessário para que o contribuinte ajuste seu planejamento financeiro, visando o pagamento da contribuição.”<sup>69</sup>

O princípio da anterioridade é uma garantia constitucional em favor do contribuinte, pois preserva e protege-o de eventuais surpresas na relação jurídico-tributária com o Estado. Assegura um tempo mínimo para que se organize financeiramente frente a uma nova realidade tributária.

---

<sup>68</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

BRASIL. 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 abr.2013.

<sup>69</sup> GOES, Hugo. Anterioridade Nonagesimal – Noventena. Disponível em: [http://www.editoraferreira.com.br/publica/media/toq35\\_hugo\\_goes.pdf](http://www.editoraferreira.com.br/publica/media/toq35_hugo_goes.pdf). Acesso em: 01 abr.2013.

O decreto estadual nº 1.357, de 28 de janeiro de 2013, passou a exigir o ICMS regime de antecipação de recolhimento a partir de 01 de fevereiro de 2013, ou seja, apenas dois dias após sua publicação. Teria infringido o princípio? A Constituição Federal, através do princípio da anterioridade, expressa que em ambas as modalidades deve ser observada a data ou exercício que “haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. Sendo um decreto o instrumento que passou a exigir o imposto, pois já havia lei autorizando-o, aplica-se o princípio?

Recentemente o STF julgou a ADI 4661, a qual questionava o aumento do IPI dos veículos promovido pelo governo federal através de decreto. No entendimento do Minº Marco Aurélio, os atos infra-legais que prevêem majoração de alíquotas devem, também, sujeitar-se ao princípio da anterioridade nonagesimal.

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – IPI – MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL – LIMINAR – RELEVÂNCIA E RISCO CONFIGURADOS. Mostra-se relevante pedido de concessão de medida cauteladora objetivando afastar a exigibilidade da majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, promovida mediante decreto, antes de decorridos os noventa dias previstos no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Carta da República.”<sup>70</sup>

Quanto à anterioridade de exercício, outro julgado vem esclarecer sua aplicabilidade:

“RECURSO ORDINÁRIO EM MS Nº 10.937 - RO (1999/0055867-7) RELATOR : MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS RECORRENTE : JAMARI DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA  
ADVOGADO : ANDRÉ CORRÊA PINELLI NOGUEIRA E OUTROS  
T. ORIGEM : TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE RONDÔNIA  
IMPETRADO : GOVERNADOR DO ESTADO DE RONDÔNIA  
IMPETRADO : SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DE RONDÔNIA RECORRIDO : ESTADO DE RONDÔNIA  
ADVOGADO : TEREZINHA DE JESUS B LIMA E OUTROS  
EMENTA  
TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. BASE DE CÁLCULO. MAJORAÇÃO. DECRETO ESTADUAL 8.321/98. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. DESATENDIMENTO. 1 O aumento da carga tributária se faz direta ou indiretamente. No primeiro caso, por imposição de tributo novo ou aumento da alíquota; no segundo, mediante ampliação da base de cálculo, desde que obedecido o princípio da anterioridade. 2 Na hipótese dos autos, é inegável a majoração indireta do tributo em questão, através da modificação da sua base de cálculo sem obediência ao princípio acima referido. 3. Recurso conhecido e provido, invertendo-se o ônus da sucumbência”<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> STF. Adi 4665. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1837739>. Acesso em: 01 abr. 2013.

<sup>71</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RO 10.937. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=199900558677&dt\\_publicacao=19/11/2001](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=199900558677&dt_publicacao=19/11/2001). Acesso em 03 abr. 2013.

Desta forma, entendemos que o decreto estadual nº 1.357, que passou a exigir o ICMS dentro do Estado de Santa Catarina deixou de observar o princípio da anterioridade nas duas modalidades. Na ânsia de arrecadar, deixou de observar o lapso temporal mínimo necessário para a exigência do tributo, previsto na Constituição Federal.

## 6 CONCLUSÃO

O regime de antecipação de recolhimento tem sua origem na Constituição Federal. Conforme inúmeras decisões do Superior Tribunal de Justiça, encontra guarida no art. 150, § 7º. da Carta Magna. O legislador, através da Emenda Constitucional 42/06, ao criar o Simples Nacional e todo um tratamento tributário diferenciado às micro e pequenas empresas, que foi indubitavelmente um avanço no sistema tributário brasileiro, previu que ocorreria um desequilíbrio na concorrência entre contribuintes do Estado com contribuintes de outros Estados, porquanto empresas optantes do Simples poderiam adquirir mercadorias a custo menor de outras Unidades da Federação. Para fazer frente a este problema, aprovou na mesma Emenda Constitucional o art. 146-A, que autorizou a lei complementar a criar mecanismos de forma a prevenir os desequilíbrios desta concorrência, através de critérios especiais de tributação.

Ato seguinte, o legislador aprovou a lei complementar nº 123/06, onde introduziu este mecanismo, deixando à disposição dos Estados a possibilidade de aplicá-lo. Não temos dúvida que o ICMS regime de antecipação de recolhimento é fruto desta criação e tem por objetivo a equalização da concorrência entre contribuintes.

O Estado catarinense, ainda em 2008, alterou a lei nº 10.297/96, introduzindo os parágrafos 3º. a 5º ao artigo 36, quando reproduziu o artigo 13, § 1º, XIII, “f”, da lei complementar nº 123/06, no qual está inserido o instituto, dando o primeiro passo para a cobrança do regime de antecipação de recolhimento das empresas do Simples Nacional. Bastava a partir de então, apenas um decreto para sua exigência.

O decreto, porém, veio de forma tardia e afoita. No dia 28 de janeiro de 2013, publicou o decreto nº 1.357, passando a exigir o imposto das empresas já a partir do primeiro dia de fevereiro deste mesmo ano, desrespeitando o princípio constitucional da anterioridade em suas duas modalidades, sem observar a noventena e a exigência a partir do exercício seguinte.

Não fosse este princípio desrespeitado, entendemos que os demais princípios como a não-cumulatividade, legalidade, vedação ao confisco e capacidade contributiva não foram quebrados.

Os tribunais, em especial do STJ, vem referendando a legalidade na cobrança deste tributo, inclusive para empresas do Simples Nacional. O STF, por sua vez, ainda não se debruçou sobre esta cobrança que atinge em especial as empresas do Simples Nacional, pois empresas normais antecipam e compensam os recolhimentos, devido a possibilidade de compensá-lo, pois trata-se apenas de antecipação de pagamento, admitido por

outros fundamentos legais.

Apresentamos no desenvolvimento do trabalho os fundamentos do Diferencial de Alíquota e da Substituição Tributária meramente para demonstrar que estes não podem ser confundidos com o ICMS regime de antecipação de recolhimento, pois possuem fundamentos legais e constitucionais diversos.

A Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina não revogou o decreto, apesar de declarar na imprensa que sua cobrança esteja suspensa. Quem sabe, à espera do transcurso da noventena, para então voltar a exigí-lo.

## 7 REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

\_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BRASIL. 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.2013.

BRASIL. Constituição (1946). Emenda Constitucional nº 18/65. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/>. Acesso em: 11 mar. 2013.

BRASIL. Constituição (1946). Emenda Constitucional nº 01/69. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/>. Acesso em: 11 mar. 2013.

BRASIL. 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: 25 fev. 2013.

BRASIL. 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 abr. 2013.

BRASIL. 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 18 mar. 2013.

BRASIL. Código de Processo Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15869compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm). Acesso em 20 mar.2013.

BRASIL. 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 abr.2013.

BRASIL. Convênio ICM nº 66, de 16 de dezembro de 1988. Disponível em: [http://www.sef.rj.gov.br/legislacao/tributaria/convenios\\_ajustes\\_protocolos/confaz/convenios/1988/icm8866.shtml](http://www.sef.rj.gov.br/legislacao/tributaria/convenios_ajustes_protocolos/confaz/convenios/1988/icm8866.shtml) . Acesso em: 13 mar. 2013.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm). Acesso em: 28 mar. 2013.

BRASIL. Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em 18 mar. 2013.

BRASIL. Lei Complementar 123/06. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em 01 abr.2013.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/>. Acesso em: 11 mar. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28adi+3426%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/d57cjs>. Acesso em 19 mar. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 340883 AgR / MG - MINAS GERAIS. Disponível em: <http://gemini.stf.gov.br/cgi-bin/nphbrs?d=SJUR&n=ulg&s1=re+e+340883&l=20&u=http%3A%2F%2Fwww.stf.gov.br%2FJurisprudencia%2FJurisp.asp&Sect1=IMAGE&Sect2=THESOFF&Sect3=PLURON&Sect6=SJURN&p=1&r=0&f=S> . Acesso em: 15 mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. RESp 1.193.911. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=RESUMO&livre=icms+e+simpl+e+nacional+e+al%EDquota&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=icms+e+simpl+e+nacional+e+al%EDquota&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1). Acesso em: 20 mar. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Resp 1193911. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>. Acesso em: 23 mar.2013.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. RESp 1.172.890. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=RESUMO&livre=icms+e+simpl+e+nacional+e+al%EDquota&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=icms+e+simpl+e+nacional+e+al%EDquota&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1). Acesso em: 20 mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 21.118. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=21118&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=2>. Acesso em 18 mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=21118&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>. Acesso em: 18 mar. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RO 10.937. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/>



jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=199900558677&dt\_publicacao=19/11/2001. Acesso em 03 abr. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. 1301804. Disponível em [http://www.stj.jus.br/portal\\_stj/publicacao/engine.wsp](http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp). Acesso em: 18 mar.2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RE. 632.783. Disponível em [http://www.stj.jus.br/portal\\_stj/publicacao/engine.wsp](http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp). Acesso em: 18 mar.2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 8. ed. Rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1991.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1986.

DANTE D'Angelo. Apud Hamilton Dias de Souza. **ICMS – Substituição Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 12. São Paulo: Dialética, 1996.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e due process of law**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

GOES, Hugo. **Anterioridade Nonagesimal – Noventena**. Disponível em: [http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/toq35\\_hugo\\_goes.pdf](http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/toq35_hugo_goes.pdf). Acesso em: 01 abr.2013.

GORGES, Almir José. **Dicionário do ICMS**.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária - antecipação do fato gerador**. São Paulo: Malheiros, 2001, 2.ed.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MENSAGEM Nº 605, de 14 de agosto de 2007. IN **Comentários ao Estatuto da Micro e Pequena Empresa**. Hugo de Brito Machado e outros. Ed. Atlas. 2007. SP.

SANTA CATARINA. Decreto nº 1.357, de 28 de janeiro de 2013. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/index.html](http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html). Acesso em 10 mar. 2013.

SANTA CATARINA. Lei Complementar nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/HTML/Leis/1996/Lei\\_96\\_10297.htm#art\\_04\\_XIV](http://200.19.215.13/legtrib_internet/HTML/Leis/1996/Lei_96_10297.htm#art_04_XIV). Acesso em: 01 mar. 2013.

SANTA CATARINA. Lei Complementar nº 10.297, de 26 de março de 1996. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/index.html](http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html). Acesso em 03 abr.2013.

SANTA CATARINA. RICMS. Disponível em: [http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/index.html](http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html). Acesso em 08 mar. 2013.

SINDIFISCO. ICMS – Maior polêmica chega à Assembléia. Janº 2013. Disponível em: <http://www.sindifisco.org.br/acontece-no-brasil/sc-icms-maior-polemica-chega-a-assembleia.html>. Acesso em: 25 fev.2013.

SINDIFISCO. Facisc vai à Justiça contra governo do Estado. Disponível em: <http://wp.clicrbs.com.br/loetz/2013/02/15/facisc-vai-a-justica-contra-governo-do-estado/>. Acesso em 25 fev.2013.

SINDIFISCO: Fazenda esclarece diferencial de alíquota. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/noticias/fazenda-esclarece-diferencial-de-al%C3%ADquota-n%C3%A3o-%C3%A9-novo-tributo>. Acesso em: 01 mar. 2013.

**DECRETO Nº 1.357, de 28 de janeiro de 2013**

*DOE de 29.01.13*

**Introduz as Alterações 3.129 e 3.130 no RICMS/SC-01.**

O GOVERNADOR DO ESTADO DE SANTA CATARINA, no uso da competência privativa que lhe confere o art. 71, incisos I e III, da Constituição do Estado, e considerando o disposto nos arts. 36, §§ 3º a 5º, e 98 da Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996,

D E C R E T A:

**Art. 1º** Ficam introduzidas no RICMS/SC-01 as seguintes Alterações:

ALTERAÇÃO 3.129 – O Regulamento passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 29. ....

§ 2º O imposto recolhido na forma das alíneas “c” a “g” do inciso II do § 1º do art. 60 deste Regulamento poderá ser apropriado como crédito pelo destinatário, enquadrado no regime normal de apuração, juntamente com o imposto destacado no documento fiscal, observado, em relação a este, o disposto nos arts. 35-A e 35-B.

§ 3º .....

I – relativamente à parcela do imposto recolhido na forma das alíneas “c” a “g” do inciso II do § 1º do art. 60 deste Regulamento que exceder o imposto destacado no documento fiscal relativo à operação interestadual não se aplicam as disposições dos arts. 30 e 35;

.....

Art. 60. ....

II – .....

g) de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação, destinadas à industrialização ou comercialização, exceto aquelas submetidas ao regime de substituição tributária regidas em dispositivos próprios, relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, inclusive na hipótese de o contribuinte destinatário ser microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional;

h) de mercadoria adquirida por microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, destinada ao ativo imobilizado ou a uso e consumo, do imposto devido pela diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

.....

§ 18. O disposto nas alíneas “c” a “g” do inciso II do § 1º deste artigo não elide a obri-

gação de o contribuinte apurar, na forma do art. 53 deste Regulamento ou na forma do art. 18 da Lei Complementar federal nº 123, de 14 de dezembro 2006, o imposto relativo às operações subsequentes.

.....

§ 29. O valor do imposto a recolher nas hipóteses das alíneas “g” e “h” do inciso II do § 1º deste artigo será calculado mediante aplicação da diferença entre a alíquota interna e interestadual sobre o valor da operação constante no documento fiscal.

§ 30. Para efeitos do disposto no § 29 deste artigo, independentemente do regime de apuração do imposto a que esteja sujeito o contribuinte, destinatário ou remetente, o imposto será calculado tomando-se por base as alíquotas aplicáveis aos contribuintes não optantes pelo Simples Nacional.

§ 31. Em substituição ao pagamento por ocasião da entrada, nas hipóteses previstas nas alíneas “g” e “h” do inciso II do § 1º deste artigo:

I – tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração do imposto, poderá o imposto devido ser compensado em conta gráfica no próprio mês em que ocorrer a entrada da mercadoria no Estado; e

II – tratando-se de microempresa e empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, poderá ser pago até o vigésimo dia do segundo mês subsequente ao da entrada da mercadoria no Estado, condicionado ao envio da Declaração do Imposto da Diferença entre Alíquotas (DDA), conforme previsto no art. 4º do Anexo 4.

§ 32. As operações não incluídas na DDA sujeitam-se ao prazo previsto nas alíneas “g” e “h” do inciso II do § 1º deste artigo.

§ 33. Salvo comprovação em contrário, nas hipóteses dos incisos I e II do § 1º deste artigo, quando, a partir de informações relativas ao documento fiscal eletrônico que acobertou o transporte da mercadoria ou a prestação do serviço, não for possível identificar a data de vencimento do imposto, deverá ser considerado, para esse fim, o quinto dia subsequente ao da emissão do documento fiscal respectivo.

## **LEI 10.297/96, no Estado de Santa Catarina.**

**Art. 36.** O imposto será recolhido nos prazos previstos em regulamento.

§ 3º Será exigido o recolhimento, total ou parcial, do imposto no momento da entrada, no território do Estado, de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação relacionadas em regulamento.

§ 4º Na hipótese do § 3º, nas condições previstas em regulamento, poderá ser exigido:

I - o recolhimento do imposto a partir de base de cálculo fixada, observado no que couber o disposto nos §§ 1º a 6º art. 41:

a) para a operação subsequente, hipótese em que não será considerada encerrada a tributação em relação à mercadoria;

b) relativamente às operações subsequentes até a última, com destino ao consumidor final, hipótese em que será considerada encerrada a tributação em relação à mercadoria;

II - o recolhimento do imposto relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

III - o recolhimento do imposto relativo à parcela não submetida à tributação, em decorrência de benefício concedido por outra unidade da Federação sem observância do disposto na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

§ 5º O regulamento, nas condições nele previstas, poderá autorizar que o recolhimento a que se refere o § 3º seja efetuado em prazo posterior.

# Capítulo 6

I Concurso de Monografias do SINDIFISCO - 2013

Sexto lugar

**BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST DOS PRODUTOS FARMACÊUTICOS  
NO ESTADO DE SANTA CATARINA**

**Rondinelli Borges de Macedo**

## RESUMO

Nas operações com medicamentos (produtos farmacêuticos) sujeitas ao regime de substituição tributária, a legislação tributária catarinense define como base de cálculo do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS-ST) o preço máximo sugerido pelo fabricante (PMC) com os respectivos redutores conforme os tipos de medicamentos. E somente na inexistência do PMC aplica-se como base de cálculo do ICMS-ST o somatório do preço praticado pelo substituto nas operações com o comércio varejista, do Imposto sobre Produtos Industrializados, do frete ou carreto até o estabelecimento varejista e das demais despesas cobradas ou debitadas ao estabelecimento destinatário, acrescido da margem de valor agregado (MVA).

**Palavras-chave:** Substituição Tributária, Base de Cálculo, PMC, Medicamentos, Santa Catarina.



## SUMÁRIO

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	253
1. INTRODUÇÃO.....	254
2. PROBLEMA DE PESQUISA.....	254
3. OBJETIVO.....	255
4. METODOLOGIA.....	255
5. REFERENCIAL TEÓRICO.....	255
6. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO.....	256
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	288
8. REFERÊNCIAS.....	289

## LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

**ADIMESC** – Associação de distribuidores de medicamentos do Estado de Santa Catarina;  
**ANVISA** – Agência nacional de vigilância sanitária;  
**CMED** – Câmara de regulação do mercado de medicamentos;  
**CONFAZ** – Conselho Nacional de Política Fazendária;  
**CPI** – Comissão Parlamentar de Inquérito;  
**COPAT** – Comissão permanente de assuntos tributários do Estado de Santa Catarina;  
**ECF** – Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal;  
**ICMS** – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;  
**ICMS-ST** – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação aplicado no instituto da substituição tributária;  
**IPCA** – Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo;  
**FIOCRUZ** – Fundação Osvaldo Cruz;  
**GESMED** – Grupo de Auditores Fiscais especialistas do setor de medicamentos;  
**MVA** – Margem de valor agregado;  
**PF** – Preço fábrica ou preço fabricante;  
**PMC** – Preço máximo ao consumidor;  
**RICMS** – Regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação aplicado no instituto da substituição tributária;  
**STF** – Supremo Tribunal Federal;  
**STJ** – Superior Tribunal de Justiça;  
**SIS** – Sistema Único de Saúde;  
**VR** – Valor de referência ou valor referencial.

## 1 INTRODUÇÃO

Em 1993 a substituição tributária foi inserida no texto da atual Constituição da República, com isso as Unidades da Federação competentes intensificaram o uso desse regime de tributação, principalmente em relação ao ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação).

Compete aos Estados e ao Distrito Federal incluir ou excluir mercadorias do regime da substituição tributária afeto ao ICMS, mas devido às suas vantagens está ocorrendo uma verdadeira disseminação do instituto da substituição tributária pelos Entes Federados. No entanto, não bastasse o complexo sistema tributário brasileiro, especialmente no tocante ao ICMS, na maioria das vezes o legislador não se preocupa com o texto inserido nas normas, gerando incontroversas dificuldades de interpretação e de aplicação aos administrados e à própria administração tributária.

Posto isso, inicialmente serão apresentados importantes conceitos para o entendimento e compreensão da matéria e do setor de medicamentos, onde o leitor encontrará de forma didática e concisa os critérios para a correta utilização da base de cálculo do ICMS dos produtos farmacêuticos sujeitos ao regime da substituição tributária no Estado de Santa Catarina.

Também será desmitificado o preço de fábrica ou preço fabricante (PF) e o preço máximo ao consumidor sugerido pelo estabelecimento industrial (PMC); e, ainda, de acordo com as principais decisões dos tribunais superiores se verificará tanto a constitucionalidade na presunção de um fato gerador que ainda não ocorreu quanto à própria presunção de valor dessa operação (valor da futura venda).

Por fim, constará uma explanação do Programa Farmácia Popular do Brasil, instituído pelo Governo Federal, pelo qual os medicamentos são comercializados, a princípio, por um valor abaixo do preço praticado no mercado ou, até mesmo, são dispensados gratuitamente nos casos dos fármacos indicados para hipertensão, diabetes e asma. E, também, a justificativa da legislação tributária catarinense definir idêntica base de cálculo do ICMS-ST nessas operações, sendo irrelevante o fato da comercialização ocorrer por dentro ou fora do mencionado programa.

## 2 PROBLEMA DE PESQUISA

Escolha dentre os critérios previstos na legislação tributária para a utilização correta do valor da base de cálculo do ICMS-ST dos produtos farmacêuticos no Estado de Santa Catarina. Entendimento e compreensão da regulação do setor de medicamentos. Análise da constitucionalidade do fato gerador presumido e da presunção de valor da base de cálculo do ICMS-ST dessa operação que ainda não ocorreu (venda futura). Dificuldade de estabelecer a base de cálculo do ICMS-ST dos produtos farmacêuticos inclusos na sistemática do “Aqui tem farmácia popular” do Programa Farmácia Popular do Brasil.

### **3 OBJETIVO**

O objetivo da monografia em sentido estrito é elucidar os critérios para a escolha da utilização do valor da base de cálculo do ICMS-ST dos produtos farmacêuticos no Estado de Santa Catarina, entender e compreender a regulação do setor de medicamentos, bem como examinar a constitucionalidade do fato gerador presumido e da presunção de valor da base de cálculo do ICMS-ST dessa operação que ainda não ocorreu e, por último, trazer à luz o Programa Farmácia Popular do Brasil instituído pelo Governo Federal.

Em sentido amplo a monografia objetiva disseminar conhecimentos, capacitar e aperfeiçoar os colegas Auditores Fiscais, auxiliar a Administração Tributária e contribuir na formação cidadã e tributária da população.

### **4 METODOLOGIA**

A metodologia utilizada para a confecção da monografia foi baseada em pesquisas práticas e teóricas, e se apoiará, basicamente, no seguinte tripé: ordenamento jurídico (Constituição Federal, Lei Kandir, legislação tributária estadual catarinense, dentre outras), jurisprudência (decisões e entendimentos dos tribunais superiores) e pesquisas de campo para aferição dos reais valores que os produtos farmacêuticos são comercializados no território catarinense.

### **5 REFERENCIAL TEÓRICO**

A monografia está fundamentada nos textos legais e na jurisprudência inerentes a tais comandos, desde a previsão legal no Código Tributário Nacional (CTN) pretérita a Constituição Cidadã vigente e a constitucionalização do instituto da substituição tributária progressiva ou “para frente” na atual Carta Magna, passando pela Lei Complementar n. 87/96 (Lei Nacional de normas gerais do ICMS - Lei Kandir), do Convênio ICMS 76/94 (Convênio celebrado pelos Estados que dispõe sobre o regime de substituição tributária em operações interestaduais), da Lei n. 10.297/96 do Estado de Santa Catarina (Lei Geral do ICMS do Estado de Santa Catarina) e o respectivo Regulamento, aprovado pelo Decreto n. 2.870/01, até as resoluções, orientações interpretativas e comunicados expedidos pela CMED – Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – que regulamentam o setor de produtos farmacêuticos (medicamentos) no Brasil.

## 6 DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

Antes de tratar especificamente da base de cálculo do ICMS-ST dos produtos farmacêuticos (medicamentos) no estado de Santa Catarina é mister trazer alguns conceitos.

**Medicamento de referência:** produto inovador registrado no órgão federal responsável pela vigilância sanitária e comercializado no País, cuja eficácia, segurança e qualidade foram comprovadas cientificamente junto ao órgão federal competente, por ocasião do registro; (Redação dada pela Lei nº 9.787, de 10 de fevereiro de 1999). (Art. 3º, XXII da Lei 6.360/76).

**Medicamento genérico:** medicamento similar a um produto de referência ou inovador, que se pretende ser com este intercambiável, geralmente produzido após a expiração ou renúncia da proteção patentária ou de outros direitos de exclusividade, comprovada a sua eficácia, segurança e qualidade, e designado pela DCB ou, na sua ausência, pela DCI; (Redação dada pela Lei nº 9.787, de 10 de fevereiro de 1999). (Art. 3º, XXI da Lei 6.360/76).

**Medicamento similar:** aquele que contém o mesmo ou os mesmos princípios ativos, apresenta a mesma concentração, forma farmacêutica, via de administração, posologia e indicação terapêutica, e que é equivalente ao medicamento registrado no órgão federal responsável pela vigilância sanitária, podendo diferir somente em características relativas ao tamanho e forma do produto, prazo de validade, embalagem, rotulagem, excipientes e veículo, devendo sempre ser identificado por nome comercial ou marca; (NR) (redação dada pela MP nº 2.190-34, de 23 de agosto de 2001). (Art. 3º, XX da Lei 6.360/76).

Assim como os medicamentos de referência, os similares são identificados por um nome de marca, já os genéricos são identificados pelo princípio ativo.

**Medicamento alopatóico:** aquele que produz no organismo doente uma reação contrária aos sintomas apresentados a fim de neutralizá-los. Este tipo de medicamento é o mais amplamente conhecido e utilizado, compõe os medicamentos industrializados e onde há um número maior de pesquisas, também é chamada de terapia convencional.

**Medicamento fitoterápico:** aquele feito a base de plantas, inclusive contém parte delas, como por exemplo, partes das folhas, do caule ou da raiz, trituradas dentro do comprimido. Segue o mesmo princípio da alopatia, sendo o princípio da “cura pelo diferente”.

**Medicamento homeopático:** aquele que é receitado após uma consulta médica específica. Sendo assim, ele é único, para aquele quadro e para aquele momento. É considerada uma terapia alternativa, segue o princípio “os semelhantes se curam pelos semelhantes”.

**PF (Preço fábrica ou preço fabricante):** é o preço máximo permitido para venda a farmácias, drogarias e para entes da Administração Pública. O PF é o preço limite que as empresas produtoras ou importadoras do produto e pelas empresas distribuidoras podem praticar quando realizar operações com o comércio varejista (farmácias e drogarias).

**PMC (Preço máximo ao consumidor):** é o preço máximo permitido para venda ao consumidor final e inclui os impostos incidentes por Estado. O PMC é o preço limite que os estabelecimentos varejistas podem praticar quando realizar operações com o consumidor final.

**Caderno de preços:** Fabricante deve dar ampla publicidade aos preços de seus medicamentos, por meio de sua publicação mensal em revistas especializadas de grande circulação.

**Substituição tributária:** regime de tributação por meio do qual uma terceira pessoa, chamada de contribuinte substituto, é obrigada por lei a reter e a recolher o tributo devido nas operações anteriores, concomitantes ou posteriores. No caso em tela, aplica-se a substituição tributária nas operações posteriores, ou como é conhecida, “progressiva ou para frente”. Por meio dessa técnica, o contribuinte substituto tem a obrigação legal de reter e recolher o imposto em relação às operações subsequentes que serão praticadas pelos demais contribuintes até a operação com o consumidor final.

**Substituto tributário:** é o sujeito passivo por substituição tributária eleito como responsável pelo recolhimento e retenção do imposto referente às etapas substituídas da cadeia de comercialização das mercadorias.

**Substituído tributário:** é o contribuinte que sofre a retenção do imposto, ou seja, efetua a aquisição da mercadoria com o imposto destacado referente à operação própria do substituto e o imposto retido referente às operações presumidas até a mercadoria alcançar o consumidor final.

**Convênios:** são atos praticados no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), onde todos os membros da federação são signatários do acordo que terá validade em todas as unidades federadas, no âmbito interestadual, ou seja, extraterritorialidade de norma.

**Protocolos:** similar aos convênios, com a diferença que somente parte das unidades federadas é signatária do acordo que terá validade apenas nos respectivos territórios.

Após essas breves considerações, é importante esclarecer que o fenômeno da substituição tributária não é novo e nem é oriundo da criatividade do legislador brasileiro, sendo esse instituto encontrado em diversos países.

A substituição tributária progressiva foi concebida com dois objetivos principais, o primeiro foi o de combater a sonegação fiscal, facilitando o trabalho de fiscalização, pois concentram nos fabricantes, importadores e grandes distribuidores a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto incidente sobre as operações subsequentes. Assim, há significativa diminuição da quantidade de estabelecimentos a serem fiscalizados.

O segundo objetivo foi o da simplificação tributária, vez que os contribuintes dedicados ao comércio dos produtos sujeitos ao regime ficam dispensados de apurar o ICMS, tornando desnecessários procedimentos de controle dos créditos e débitos fiscais.

A introdução do instituto da substituição tributária no direito positivo pátrio ocorreu por meio do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966),

através do já revogado art. 58, § 2º, II, “a” e “b”.

Ademais, o mesmo Código em seu art. 128 que foi recepcionado pela Lei Maior e ainda vigente atribui à Lei Ordinária a competência para a implantação do instituto da substituição tributária:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Observa-se que o dispositivo legal acima já permitia à lei atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do tributo a terceiro vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, podendo o contribuinte ser dispensado do cumprimento da obrigação principal ou ainda responder pelo seu cumprimento em caráter parcial ou supletivo.

No entanto, na atual Carta Magna a substituição tributária veio a ser constitucionalizada somente pela emenda constitucional nº 3/93, que introduziu o § 7º no art. 150. *In verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...];

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

E pela mesma emenda constitucional, restou que cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária do ICMS. Assim reza o artigo 155, § 2º, XII, “b” da Constituição atual:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...];

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...];

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...];

XII - cabe à lei complementar:

[...];

b) dispor sobre substituição tributária;

[...];

Dessa forma, em relação ao ICMS e em obediência ao comando constitucional, o artigo 6º da Lei Kandir (LC nº 87/96, de 13 de setembro de 1996) estabelece que a lei estadual poderá atribuir a terceiro a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto, conforme transcrito abaixo:



Art. 6o Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Na lei do Estado de Santa Catarina, a atribuição legal, constitucionalmente prevista, encontra-se no art. 37, II da Lei 10.297, de 26 de dezembro de 1996 (Lei Geral do ICMS do Estado de Santa Catarina):

Art. 37. Fica responsável pelo imposto devido na condição de substituto tributário:

[...];

II - o estabelecimento que as houver produzido, o importador, o atacadista ou o distribuidor, conforme dispuser o regulamento, pelo imposto devido pelas saídas subsequentes das mercadorias relacionadas na Seção V do Anexo Único desta Lei, caso em que a substituição tributária será implementada, relativamente a cada mercadoria, por decreto do Chefe do Poder Executivo.

A mencionada Seção V do Anexo Único à Lei 10.297/96 em seu item 17 elenca os produtos farmacêuticos de uso humano ou não no rol das mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Nota-se que a Lei 10.297/96 atribuiu competência ao Chefe do Poder Executivo, através de ato administrativo normativo regulamentar a substituição tributária. Tal competência é inclusive reconhecida judicialmente como se depreende do Acórdão da lavra do eminente Desembargador Luiz César Medeiros:

TRIBUTÁRIO – ICMS – MODALIDADE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – REGULAMENTAÇÃO POR DECRETO – VALIDADE.

Deve-se considerar válida a submissão do contribuinte ao regime de substituição tributária nos moldes preconizados no art. 20 do Anexo 3 do Decreto 2.870/01 (RICMS/SC), uma vez que devidamente amparado pelas disposições da Lei 10.297/96 e obediente às determinações previstas na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96.

Acordam, em Terceira Câmara de Direito Público, por votação unânime, negar provimento ao recurso. Custas na forma da lei. (Processo: Apelação Cível nº 2007.007768-6)

Igualmente, o Pretório Excelso manifestou-se pela admissibilidade da substituição tributária do ICMS nas operações com medicamentos.

PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ‘PARA FRENTE’. CONSTITUCIONALIDADE: PRODUTOS FARMACÊUTICOS OU MEDICAMENTOS. VENDA A CLÍNICA MÉDICA OU HOSPITAL.

1. ‘O Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, julgando os RREE 213.396-SP, deu pela legitimidade constitucional, em tema de ICMS, da denominada substituição tributária para

frente' (SS-AgR 1307/PE. Tribunal Pleno, Min. Carlos Veloso, DJ de 11.1º.2001).

2. Consoante a jurisprudência do STF, a sistemática da substituição tributária tem como finalidade permitir a redução da 'máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação' (ADIn 1.851-4/AL).

3. Nos casos em que não ocorrer a operação subsequente, aplica-se o disposto no art. 150, § 7º, da Constituição, segundo o qual 'é assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido'.

4. Esta Corte, há muito, reconhece a legalidade da substituição tributária com produtos farmacêuticos. Precedentes.

5. Recurso especial provido. Aos impostos nela discriminados, definir suas bases de cálculo.

Após discorrer seguindo à hierarquia das normas sobre a forma de instituir o ICMS-ST em território catarinense, de modo análogo, será a vez de estudar pormenorizadamente o aspecto quantitativo. É aqui que surgem as grandes dúvidas e polêmicas, mas como será minuciosamente detalhado não sobreviverá qualquer ponto de interrogação.

No tocante à base de cálculo do ICMS-ST, a Constituição da República em seu art. 146, III, "a", atribui à Lei Complementar a competência para, em relação aos impostos nela discriminados, definir suas bases de cálculo. *In verbis*:

Art. 146. Cabe a Lei Complementar:

[...];

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) Definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Em consonância com o comando constitucional, a Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) definiu as bases de cálculo do ICMS para as operações próprias dos contribuintes e, também, para as operações na condição de substitutos tributários.

Como regra geral, a base de cálculo do ICMS aplicável nas operações próprias de saídas de mercadorias é o valor da operação (art. 13 da Lei Complementar 87/96).

Para as operações sujeitas ao ICMS-ST, a base de cálculo é diversa, estando disciplinada no art. 8º da LC 87/96. Essa lei de normas gerais elegeu três possibilidades para a determinação da base de cálculo em relação às operações subsequentes:

a) O valor da operação própria do substituto acrescido do montante cobrado a título de seguro, frete e outros encargos cobrados do substituído e de Margem de Valor Agregado (MVA) relativos às operações subsequentes (LC 87/96, art. 8º, inc. II, "a", "b" e "c");

b) Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido (LC 87/96, art. 8º, §2º);

c) Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo esse preço (LC 87/96, art. 8º, § 3º).

Adentrando na legislação catarinense referente à base de cálculo do ICMS-ST dos

produtos farmacêuticos nas **operações internas**, a Lei 10.297/96 através do seu art. 41 repete as mesmas bases de cálculos definidas na Lei Complementar 87/96; porém, quanto ao preço final sugerido pelo fabricante ou importador, a Lei Catarinense é taxativa, ou seja, o que era uma faculdade prevista na Lei Kandir (art. 8º, § 3º da LC 87/96) passa a ser uma imposição da Lei Estadual (art. 41, § 2º da Lei 10.297/96), verifique a comparação entre os dispositivos:

Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996

Art. 8º. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

[...];

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço. (grifos postos).

Lei 10.297, de 26 de dezembro de 1996

Art. 41. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

[...];

§ 2º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, a base de cálculo será este preço. (grifos postos).

Neste ponto cabe destaque a grande inovação inserida pelo § 6º do art. 41 da Lei 10.207/96, pois nas hipóteses em que a base de cálculo é o preço final, único ou máximo sugerido por órgão público competente ou o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá ser aplicado, nos termos do regulamento, redutor para ajustar a base de cálculo aos preços praticados no mercado. *In verbis*:

Art. 41. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

[...];

§ 6º Na hipótese dos §§ 1º e 2º, poderá ser aplicado, nos termos do regulamento, redutor para ajustar a base de cálculo aos valores praticados no mercado.

Tal dispositivo não tem similar na Lei Complementar 87/96, mas é um importante instrumento de justiça fiscal e social. A sua regulamentação encontra-se prevista no art. 148 do Anexo 3 do RICMS/SC.

Além do mais, a substituição tributária no Estado de Santa Catarina em observância ao disposto no inciso II do art. 37 da Lei 10.297/96 (reproduzido anteriormente), está regulamentada no Anexo 3 do RICMS/SC.

Os arts. 145 a 148 integrantes da seção XXVII do Capítulo IV do Título II do Anexo 3 do RICMS/SC disciplinam a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos no território catarinense, mas para esta monografia interessam apenas os artigos 147, caput, § 1º e o art. 148. *In verbis*:

Art. 147. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante em tabela sugerida pelo órgão competente para venda a consumidor ou, na sua falta, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo estabelecimento industrial.

§ 1º Inexistindo o valor previsto no caput a base de cálculo será o somatório do preço pra-

ticado pelo substituto nas operações com o comércio varejista, do Imposto sobre Produtos Industrializados, do frete ou carreto até o estabelecimento varejista e das demais despesas cobradas ou debitadas ao estabelecimento destinatário, acrescido dos seguintes percentuais (Convênios ICMS 25/01 e 47/05):

[...];

Art. 148. A base de cálculo prevista no art. 147, assegurada a manutenção integral dos créditos do imposto, fica reduzida:

I – para 75% (setenta e cinco por cento) de seu valor, nas operações com medicamentos genéricos; e

II – para 80% (oitenta por cento) de seu valor, nos demais casos.

§ 1º A redução prevista no caput condiciona-se à informação, no campo específico da Nota Fiscal Eletrônica NF-e, do percentual de redução da base de cálculo da substituição tributária por item ou mercadoria.

Logo, o critério para a determinação da base de cálculo do ICMS-ST nas operações internas com produtos farmacêuticos no Estado de Santa Catarina é (i) o preço constante em tabela sugerida pelo órgão competente para venda a consumidor ou, na sua falta, (ii) o valor corresponde ao preço máximo de venda ao consumidor sugerido pelo fabricante aplicando os redutores de acordo com os tipos de medicamentos.

Aqui, devido à alta complexidade da regulação do setor de medicamentos, é de suma importância relatar o histórico e realizar algumas considerações e explicações do respectivo setor para entender a razão da inexistência do preço constante de tabela sugerida por órgão competente para venda a consumidor.

A indústria farmacêutica no Brasil esteve sujeita a regime de preços controlados pelo governo federal durante muito tempo, dentre esses controles destaque para o tabelamento ou o congelamento de preços. Somente a partir de maio de 1992, através da Portaria Nº 37 do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, a indústria de fármacos teve seus preços liberados.

Ocorre que o mercado de medicamentos apresenta algumas características que o tornam pouco concorrencial, mesmo diante do elevado número de estabelecimentos varejistas envolvidos no setor. Trata-se de um mercado de demanda inelástica, ou seja, a variável preço não interfere decisivamente na compra do produto.

Em outras palavras, o consumo de produtos farmacêuticos não apresenta aumentos significativos em função das reduções de preços e nem diminuem em razão dos aumentos dos preços.

Existem várias razões para a inelasticidade da demanda, destacando:

a) Essencialidade do produto: o fármaco é adquirido devido à sua necessidade. O consumidor não espera uma liquidação para comprá-lo;

b) Assimetria de informações: o consumidor geralmente compra o medicamento indicado na receita médica. O mesmo não possui conhecimento técnico para buscar uma alternativa mais barata;

c) Interveniência do médico na decisão da compra: os grandes laboratórios possuem políticas mercadológicas que atuam diretamente no profissional médico, o

qual não necessariamente leva em consideração à variável preço por ocasião da prescrição do medicamento ao paciente<sup>1</sup>.

d) Mercado concentrado: poucas indústrias farmacêuticas dominam a produção no Brasil. A principal barreira à entrada de novos concorrentes está no altíssimo custo para a pesquisa e desenvolvimento de novos medicamentos.

Dessa forma, a tendência dos preços é de evolução contínua, pois o consumo dos medicamentos é essencial à saúde e à vida, consequentemente a aquisição não é sensível ao preço.

Ciente dessas peculiaridades, o Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento por meio da mesma portaria que liberou os preços dos fármacos manteve o controle da margem de lucro do varejo.

Ou seja, pelo § 1º do art. 2º da Portaria Nº 37/1.992, a indústria estava livre para aumentar o seu preço de fábrica (PF), mas a margem de lucro do varejo estava controlada pelo preço máximo ao consumidor (PMC). O PMC era obtido dividindo o valor do PF por 0,7 (zero vírgula sete).

Cabe frisar que de 1.992 a 2.003 bastava o estabelecimento industrial informar o preço fabricante maior a cada ano que automaticamente o preço máximo ao consumidor aumentava na mesma proporção, ou seja, não havia critérios rígidos para controlar e fiscalizar os aumentos que disparavam anualmente. Naquele tempo as farmácias e drogarias já deviam manter a disposição dos consumidores e para verificação por parte da fiscalização as listas de preços máximos ao consumidor (art. 4º da Portaria Nº 37).

Diante de tal situação, no ano de 1.999 a Câmara dos Deputados instaurou a Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) dos medicamentos e investigou o setor, as principais conclusões apresentadas pela CPI estão disponíveis no sítio eletrônico do Conselho Regional de Medicina do Estado de São Paulo. Veja as principais<sup>2</sup>:

a) No Brasil há formação de cartéis para o controle de mercado e administração de preços, envolvendo importantes empresas do setor;

b) As 10 maiores produtoras de medicamentos no Brasil (entre 628 empresas) respondem por 44% do faturamento total do setor e os 40 maiores produtores por 86%, demonstrando a forte concentração de mercado e consequentes riscos sempre presentes de práticas oligopolistas;

c) Existe extrema liberalidade de ação das farmácias e drogarias que vendem qualquer medicamento a qualquer pessoa;

d) Comprovou-se um duplo problema em relação ao acesso e uso dos medicamentos pela população: um segmento com capacidade econômica e amplo acesso aos

---

<sup>1</sup> Nota Técnica do Ministério da Fazenda. Disponível em: <[http://www.seae.fazenda.gov.br/document\\_center/press-releases/1998-1/3-nt981127](http://www.seae.fazenda.gov.br/document_center/press-releases/1998-1/3-nt981127)>. Acesso em 11 abr. 2013.

<sup>2</sup> Questões apontadas pela CPI dos medicamentos que explicam a precária situação do setor farmacêutico brasileiro. Disponível em: <<http://www.cremesp.com.br/?siteAcao=PublicacoesConteudoSumario&id=65>>. Acesso em 11 abr. 2013.

medicamentos, consumindo-os de forma abusiva e equivocada, e, por outro lado, um grande contingente da população que, por não ter poder aquisitivo suficiente e necessidades de saúde satisfeitas, depende dos programas governamentais de suprimento de medicamentos.

Após as conclusões daquela CPI, em 2.003 ocorreu um grande avanço para a moralização do setor de medicamentos com a publicação da Lei Federal 10.742/2003. Essa lei definiu normas de regulação para o setor farmacêutico e criou a CMED – Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos.

A CMED nasceu com atribuições para definição de diretrizes e procedimentos relativos à regulação econômica do mercado de medicamentos, a adoção de critérios transparentes para fixação e ajuste de preços de medicamentos, opinar sobre regulamentações que envolvam tributação de medicamentos, assegurar o repasse efetivo aos preços em decorrência de elevação de carga tributária e várias outras.

Com o advento da referida lei e com a criação da CMED os preços dos fármacos passaram a ter uma rigorosa análise técnica para chegar ao ajuste e determinação de seus preços a cada ano, ou seja, o índice de reajuste definido no mês de março de todos os anos deve respeitar critérios objetivos e previstos na legislação. Da redação do art. 4º da Lei 10.742/2003 e seus parágrafos consta que:

Art. 4º As empresas produtoras de medicamentos deverão observar, para o ajuste e determinação de seus preços, as regras definidas nesta Lei, a partir de sua publicação, ficando vedado qualquer ajuste em desacordo com esta Lei.

**§ 1º O ajuste de preços de medicamentos será baseado em modelo de teto de preços calculado com base em (i) um índice, em (ii) um fator de produtividade e em (iii) um fator de ajuste de preços relativos intra-setor e entre setores. (grifos postos).**

§ 2º O índice utilizado, para fins do ajuste previsto no § 1º, é o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA, calculado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE.

§ 3º O fator de produtividade, expresso em percentual, é o mecanismo que permite repassar aos consumidores, por meio dos preços dos medicamentos, projeções de ganhos de produtividade das empresas produtoras de medicamentos.

§ 4º O fator de ajuste de preços relativos, expresso em percentual, é composto de duas parcelas:

I - a parcela do fator de ajuste de preços relativos intra-setor, que será calculada com base no poder de mercado, que é determinado, entre outros, pelo poder de monopólio ou oligopólio, na assimetria de informação e nas barreiras à entrada; e

II - a parcela do fator de ajuste de preços relativos entre setores, que será calculada com base na variação dos custos dos insumos, desde que tais custos não sejam recuperados pelo cômputo do índice previsto no § 2º deste artigo.

[...];

§ 7º Os ajustes de preços ocorrerão **anualmente**. (grifos postos).

[...];

Como visto, as empresas produtoras não estão mais livres para informar a cada ano o preço que bem entender para seus medicamentos, pelo contrário, devem observar as regras definidas na lei acima e nas normas (resoluções, orientações interpretativas e



comunicados) expedidas pela CMED.

O ajuste de preços de medicamentos, de que trata o art. 4º da Lei 10.742/2003, é baseado em um modelo de teto de preços calculado com base (i) na variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) acumulado no período de 12 meses, regra geral, de março até fevereiro do ano seguinte, (ii) em um fator de produtividade, e (iii) em uma parcela de fator de ajuste de preços relativos intrasetor e entre setores.

Dois pontos precisam ser elucidados diante dessa nova política setorial.

O primeiro refere-se aos produtos farmacêuticos desenvolvidos antes de 2.003, pois como relatado acima, naquela época os fabricantes aumentavam o preço dos medicamentos ano a ano a seu bel prazer; portanto, aqueles aumentos astronômicos ainda refletem nos dias de hoje.

O segundo refere-se que o ajuste e determinação de seus preços (aumentos) ocorridos anualmente é o teto máximo que o medicamento poderá ser comercializado durante o período de 12 meses, via de regra de abril até março do ano subsequente, mas nada impede dele ser vendido abaixo desse limite de acordo com as políticas de comercialização das empresas.

Essa possibilidade de comércio abaixo do limite é a essência dos redutores da base de cálculo do ICMS-ST previstos no art. 148 do Anexo 3 do RICMS/SC.

O mecanismo de desconto amplia a competitividade do setor, e a livre concorrência sempre foi o maior e mais eficaz instrumento de proteção e defesa do consumidor. A concorrência leal, saudável, deve ser preservada e protegida para que todos sejam beneficiados.

Frise-se que anualmente a CMED no uso das competências que lhe conferem os incisos I, II, V, X e XIII do artigo 6º da Lei nº 10.742/2003 calcula e publica o ajuste (índice máximo de aumento) para a determinação do preço fabricante (PF) a cada ano. Após essa publicação, as empresas produtoras de medicamentos para fazerem jus ao ajuste de preços deverão apresentar à CMED, normalmente até 31 de março de cada ano, o relatório de comercialização contendo os preços que pretendem praticar após a aplicação do índice de correção autorizado.

Interessante verificar que até mesmo as empresas produtoras que não queiram usufruir da faculdade de reajustar os preços de seus medicamentos são obrigadas a apresentar o relatório de comercialização sob pena de sofrer às sanções previstas na Lei nº 10.742/2003. Assim reza o art. 11 da Resolução CMED nº 02 de 12 de março de 2012:

Art. 11 A apresentação do Relatório de Comercialização, de que tratam os artigos 3º e 4º desta Resolução, é obrigatória a todas as empresas produtoras de medicamentos, independente da aplicação do ajuste de preços e a sua recusa sujeitará as empresas às sanções previstas na Lei nº 10.742, de 6 de outubro de 2003.

Por outro ângulo, os industriais podem apresentar à CMED o relatório de comercialização com os preços que pretendem praticar na venda de seus fármacos com índice de reajuste máximo ou inferior ao autorizado pela CMED, e, até mesmo, sem reajuste;



portanto, a publicação pela CMED do índice de ajuste para determinação do preço fabricante (PF) não significa aumento automático e nem que ocorra pelo máximo índice divulgado pela CMED.

A CMED de posse dos novos preços de fábrica (PF) enviados pelas empresas fabricantes publica anualmente, em geral no mês de março, uma resolução com os fatores de divisão para a obtenção do preço máximo ao consumidor (PMC). A título exemplificativo de como se obtém o PMC a partir do PF, segue o art. 5º da Resolução CMED nº 02/2012:

Art. 5º. O Preço Máximo ao Consumidor - PMC será obtido por meio da divisão do Preço Fabricante - PF pelos fatores constantes da tabela abaixo, observadas as cargas tributárias do ICMS praticadas nos Estados de destino e a incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, conforme o disposto na Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2001.

ICMS	Lista Positiva	Lista Negativa	Lista Neutra
19%	0,7234	0,7523	0,7071
18%	0,7234	0,7519	0,7073
17%	0,7234	0,7515	0,7075
12%	0,7234	0,7499	0,7084
0%	0,7234	0,7465	0,7103

Parágrafo único. Nos Estados de destino onde a carga tributária do ICMS for diferente das previstas na tabela citada no caput, o Preço Máximo ao Consumidor - PMC deverá ser calculado de acordo com os fatores de conversão divulgados em comunicado da Secretaria-Executiva.

Calculado o PMC, a CMED publica anualmente, com livre acesso pelo público no sítio eletrônico da ANVISA (<http://portal.anvisa.gov.br>), a tabela com os respectivos PF e PMC dos produtos farmacêuticos por laboratório fabricante e com as alíquotas do ICMS discriminadas acima.

Os novos medicamentos que entrarem no mercado brasileiro necessitam de aprovação de seu preço pelo governo através da CMED, critério esse adotado para evitar abusos de preços, além de inibir a prática das chamadas “maquiagens” do produto, que vêm a ser reajustes de preços disfarçados.

E de forma semelhante à Portaria 37/1992, a própria resolução CMED publicada anualmente que definir o ajuste para a determinação do preço fabricante (PF), também, disciplinará a publicidade dos preços dos produtos farmacêuticos aos consumidores. Note alguns artigos da Resolução CMED nº 02/2012:

Art. 7º As empresas produtoras deverão dar ampla publicidade aos preços de seus medicamentos, por meio de publicações especializadas de grande circulação.

Art. 8º As unidades de comércio varejista deverão manter à disposição dos consumidores e dos órgãos de defesa do consumidor as listas dos preços de medicamentos atualizadas, calculados nos termos desta Resolução.

Parágrafo único. A divulgação do PMC, de que trata o caput, deverá contemplar os diferentes preços decorrentes da incidência das cargas tributárias de ICMS praticadas nos estados de destino.

Art. 9º Nas unidades de comércio varejista, os medicamentos deverão estar etiquetados com os preços de venda ao consumidor, que não poderão ultrapassar os PMC calculados de acordo com o disposto nesta Resolução.

Após esse relato histórico e das considerações e explicações sobre o setor de medicamentos é bom recapitular que o art. 147 do Anexo 3 do RICMS/SC define a base de cálculo do ICMS-ST e o art. 148 do mesmo diploma, por sua vez, estabelece os redutores conforme os tipos de fármacos.

Ressalte-se que os medicamentos não possuem mais seus preços tabelados (pauta fiscal) como ocorreu até nos primeiros anos da década de 90.

Dessa forma, como se pode concluir, nas operações internas com produtos farmacêuticos, as bases de cálculo do ICMS-ST são:

a) O preço máximo de venda ao consumidor final sugerido pelo fabricante (PMC) com desconto de 20% nas operações com medicamentos de referência e similares;

b) O preço máximo de venda ao consumidor final sugerido pelo fabricante (PMC) com desconto de 25% nas operações com medicamentos genéricos;

c) Na inexistência de PMC, e somente na inexistência, será adotado o critério previsto no § 1º do art. 147, qual seja, a utilização de margens de valor agregado (MVA).

Salta aos olhos que somente nos medicamentos que inexistir PMC é que se poderá utilizar o valor da operação própria acrescida da MVA como base de cálculo do ICMS-ST. No entanto, o art. 41 da Lei Geral do ICMS da lei estadual traz uma série de somatórios e os critérios a serem adotados para a determinação da MVA:

Art. 41. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

[...]

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, o somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

[...]

§ 3º A margem a que se refere a alínea “c” do inciso II do “caput” será estabelecida com base nos preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, observados ainda os seguintes critérios:

I - a pesquisa de preços deverá ser feita, no mínimo, nos dez municípios de maior participação na receita do Estado;

II - deverá ser ouvido o setor interessado, inclusive quanto à metodologia utilizada;

III - outros critérios definidos em conjunto pelos Estados e Distrito Federal.

[...]

§ 5º Em substituição ao disposto no inciso II do “caput”, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas

no § 3º deste artigo.

O percentual de redução da base de cálculo do ICMS-ST regulamentado no art. 148, Anexo 3, RICMS/SC, é definido após pesquisas de mercado, pois como visto o PMC é apenas o teto máximo em que o comércio varejista pode praticar na venda do medicamento ao consumidor final, nada impedindo de comercializar por valor inferior.

No entanto, o legislador catarinense ao regulamentar esse redutor foi impreciso na sua intenção, tendo que buscá-la na interpretação teleológica ou finalista das normas. O § 6º do art. 41 da Lei 10.207/96 prevê a possibilidade de instituir redutor na base de cálculo para fins de substituição tributária somente em duas hipóteses: (i) quando a base de cálculo for o preço final, único ou máximo sugerido por órgão público competente ou (ii) quando for o preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante ou importador. Confira:

Art. 41. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

[...];

§ 1º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 2º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, a base de cálculo será este preço.

[...];

**§ 6º Na hipótese dos §§ 1º e 2º, poderá ser aplicado, nos termos do regulamento, redutor para ajustar a base de cálculo aos valores praticados no mercado. (Grifos postos).**

O art. 148, Anexo 3, RICMS/SC, regulamenta o § 6º, art. 41, Lei 10.207/96, mas por um descuido não reproduz a finalidade com a qual foi inserida no regulamento, ou seja, como está escrito não é claro que seu alcance abrange somente as duas hipóteses descritas acima, no caso em voga a pauta fiscal e o PMC. Caso faça uma interpretação literal do dispositivo regulamentador, fica evidente que ele abarca também a possibilidade de utilizar os redutores quando o critério utilizado for o valor da operação própria acrescida da margem de valor agregado (MVA). Confirme:

Art. 147. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante em tabela sugerida pelo órgão competente para venda a consumidor ou, na sua falta, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido pelo estabelecimento industrial.

§ 1º Inexistindo o valor previsto no caput a base de cálculo será o somatório do preço praticado pelo substituto nas operações com o comércio varejista, do Imposto sobre Produtos Industrializados, do frete ou carreto até o estabelecimento varejista e das demais despesas cobradas ou debitadas ao estabelecimento destinatário, acrescido dos seguintes percentuais (Convênios ICMS 25/01 e 47/05):

[...];

**Art. 148. A base de cálculo prevista no art. 147, assegurada a manutenção integral dos créditos do imposto, fica reduzida: (Grifos postos).**

[...].

É evidente e notório que a vontade do legislador no momento de elaborar o art. 148 era atingir somente o caput do art. 147, e não todo o art. 147, em obediência ao princípio da estrita legalidade.

E mais ainda, como é do conhecimento de todos, o regulamento não pode inovar, não pode ir além do que a lei estabelece, desse modo, as disposições do regulamento devem ser observadas em conformidade com o previsto na lei.

Assim, conclui-se que os redutores previstos no art. 148, Anexo 3, RICMS/SC, somente compreendem as hipóteses expressas no caput do art. 147, ou seja, podem ser aplicados unicamente quando a base de cálculo do ICMS-ST for o preço final, único ou máximo sugerido por órgão público competente (pauta fiscal) ou quando for o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador (PMC).

Um argumento sempre utilizado pelos contribuintes substitutos, responsáveis pela retenção e recolhimento do ICMS-ST, é a alegação que o PMC não reflete a média dos preços praticados no varejo, estando muito acima do valor de mercado devido aos descontos concedidos na comercialização e conseqüentemente o Estado estaria violando o princípio do não confisco.

É imprescindível relatar que o Grupo de Especialistas do setor de Medicamentos (GESMED), composto por Auditores Fiscais da Receita Estadual, inclusive o próprio autor dessa monografia, realizou entre os anos de 2.008 e 2.009 duas pesquisas para a aferição do preço final praticado nos estabelecimentos varejistas. A primeira para medicamentos genéricos e a segunda para medicamentos similares.

Para ambas, foi utilizado método científico, englobando farmácias grandes, médias e pequenas localizadas nas principais cidades de Santa Catarina, considerando os descontos máximos por elas praticados.

O resultado da primeira pesquisa (medicamentos genéricos) foi uma diferença de aproximadamente 12,00% (doze por cento) para menos em relação ao PMC. Dessa forma, meses depois, foi concedida pelo Estado de Santa Catarina uma redução de 25% (vinte e cinco por cento) sobre o preço máximo ao consumidor (PMC), o qual é vigente desde 01/10/2008.

A segunda pesquisa (medicamentos similares) constatou uma diferença de aproximadamente 11,00% (onze por cento) para menos em relação ao PMC.

No entanto, desde 01/2004 a legislação tributária catarinense previa uma redução do PMC de 10% (dez por cento), válida para qualquer tipo de medicamento: referência, similar e genérico. É importante ressaltar, conforme citado acima, que a partir de 01/10/2008 a redução para o medicamento genérico passou a ser de 25% (vinte e cinco por cento).

E a última, em novembro de 2.011, o GESMED realizou uma nova pesquisa de preços dos medicamentos similares na venda ao consumidor final. Os dados foram extraídos diretamente da memória fiscal dos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal (ECF) e são relativos ao mês de maio daquele ano. Foram pesquisadas 97 (noventa e sete) farmácias, distribuídas entre os dez municípios catarinenses economicamente mais relevantes com medicamentos sugeridos pela ADIMESC – associação de distri-

buidores de medicamentos do Estado de Santa Catarina.

O desconto médio em relação ao PMC dos medicamentos similares, encontrado no levantamento, foi da ordem de 15% (quinze por cento), existindo, inclusive, vários estabelecimentos praticando preços superiores ao PMC para alguns medicamentos, ou seja, está sujeito às sanções descritas no caput do art. 8º da Lei 10.742/3003. A partir de 01/01/2012 a redução prevista na legislação passou a ser de 20% (vinte por cento) para medicamento similar e referência.

Assim, como restou comprovado nas pesquisas de mercado nas principais cidades do território catarinense, o PMC com os respectivos redutores reflete de fato o preço praticado nas farmácias e drogarias. Não há que se cogitar a hipótese de violação do princípio do não confisco, pois os preços dos medicamentos pesquisados diretamente na memória fiscal do ECF dos varejistas foram os indicados pela ADIMESC como sendo aqueles que mais estariam distorcidos da realidade.

Ademais, é importante lembrar que o preço máximo de venda ao consumidor final sugerido pelo estabelecimento industrial (PMC), é determinado, como o próprio nome revela, pelo próprio estabelecimento fabricante do medicamento ao apresentar à CMED, geralmente no mês de março, o relatório de comercialização contendo os preços que pretendem praticar o preço de fábrica (PF). Logo os Estados não tem a menor ingerência na formação desse preço.

Isto é, basta o fabricante apresentar à CMED um preço de fábrica (PF) menor que, automaticamente, o ICMS-ST devido reduzirá na mesma proporção e sem a menor interferência do Estado.

Fulminadas todas as dúvidas em relação às operações internas passa a análise das operações interestaduais.

O art. 9º da Lei Complementar 87/96 dispõe que a adoção do regime de substituição tributária em operações **interestaduais** dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Posto isso, os Estados e o Distrito Federal em reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) celebraram o Convênio ICMS 76/94, o qual teve como propósito regulamentar a substituição tributária do ICMS nas operações interestaduais com produtos farmacêuticos dando extraterritorialidade à legislação dos Estados signatários.

O Supremo Tribunal Federal considera válida a regulamentação do ICMS-ST nas operações com medicamentos, nos termos do mencionado convênio como se depreende do acórdão abaixo:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTOS. IMPRESCINDIBILIDADE DE QUE ESSA HIPÓTESE ESTEJA PREVISTA EM LEI.

1. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. Legitimidade do regime de substituição tributária declarada pelo Pleno desse Tribunal.
2. Produtos farmacêuticos. Substituição tributária. Hipótese prevista no Convênio 76/94 e na





Para finalizar o tema da base de cálculo do ICMS-ST em caso concreto e antes de avançar no estudo, um ponto que merece ser mais detalhado é o tão falado preço máximo de venda ao consumidor final sugerido pelo estabelecimento fabricante.

Apenas recapitulando, o PMC é sugerido pela própria empresa produtora ou importadora da mercadoria e, como é sabido, qualquer industrial ou importador de qualquer setor pode sugerir-lo.

Essa prática da indústria de sugerir o PMC é bastante comum em vários setores, inclusive o de medicamentos, e faz parte da estratégia mercantil e de marketing da companhia.

As Unidades Federadas competentes sabendo dessa política de comercialização, após estudos e pesquisas, definem justamente essa sugestão de preço como sendo a base de cálculo do ICMS-ST em vários setores, como é o caso do próprio Estado Catarinense.

Lembre-se que o setor de fármacos é altamente regulado, fiscalizado e controlado. Assim, o simples fato da indústria farmacêutica sugerir o PF e por consequência o PMC, indiferentemente se foi de forma voluntária ou compulsória, já estará caracterizado o valor sugerido como a base de cálculo do ICMS-ST, pois a parte final do art. 147, Anexo 3, RICMS/SC, estabelece que a base de cálculo do ICMS-ST será o valor correspondente ao preço máximo de venda ao consumidor sugerido pelo estabelecimento industrial.

Entretanto, devido à complexa regulação do setor farmacêutico a óbvia conclusão acima não parece ser tão simples, muito pelo contrário, geram incontáveis dúvidas aos gestores e executores da administração tributária, aos contribuintes e aos operadores do direito.

Aprofundando a questão, é correto afirmar que todos os tipos de produtos farmacêuticos estão sujeitos à substituição tributária?

Não! Os medicamentos manipulados não se encontram no instituto da substituição tributária, pois eles são manipulados e comercializados numa única operação, isto é, os próprios estabelecimentos varejistas manipulam e vendem diretamente ao consumidor final.

Em relação ao PMC, pode-se dizer que todos os tipos de fármacos, exceto os manipulados, devem ter o PMC publicado e podem ser comercializados pelo respectivo preço?

Não! A Resolução CMED nº 03/2009 proíbe a publicação do PMC em qualquer meio de divulgação e, também, proíbe a comercialização pelo PMC de medicamentos cujo registro defina ser o mesmo de uso restrito a hospitais e clínicas.

A Orientação Interpretativa CMED nº 05/2009 dispõe que os hospitais têm por objeto social a prestação de serviços médico-hospitalares; são, portanto, prestadores de serviços de cuidado à saúde e não exercem como atividade principal, ou mesmo subsidiária, o comércio de medicamentos, drogas ou produtos para a saúde. Os medicamentos não estão ali para que sejam vendidos aos pacientes, de forma autônoma, como ocorre com as farmácias e drogarias, mas sim porque fazem parte intrínseca da



forma de sua prestação de serviços, ao serem ministrados aos pacientes.

Sendo assim, os hospitais, quando prestam serviços que envolvam o fornecimento de medicamentos, como dispensários de medicamentos, não podem aplicar o PMC (este entendido como o preço a ser praticado pelo comércio varejista, ou seja, farmácias e drogarias). Por outro lado, os hospitais têm o direito de obter do paciente o reembolso do valor pago pelo medicamento utilizado na prestação de serviços médico-hospitalares. O reembolso deve ser compreendido como a devolução do valor desembolsado. Receber uma quantia maior do que a desembolsada significa revenda e não reembolso.

Nesse contexto, pode-se concluir que não se pode aplicar o PMC para qualquer medicamento de uso restrito ao ambiente clínico e hospitalar e também para os medicamentos apresentados em embalagens próprias para hospitais e clínicas (embalagens hospitalares).

Importante não confundir embalagens hospitalares com embalagens múltiplas, elas não se confundem, as embalagens múltiplas são utilizadas pelo fabricante para aumentar o poder de sua venda, pois são embalagens secundárias que contêm várias embalagens primárias, mas somente podem ser disponibilizadas nos medicamentos de venda sem exigência de prescrição médica e a venda ao usuário só pode ocorrer na embalagem primária, logo é obrigatória a publicação do PF e do PMC dos medicamentos contidos nas embalagens múltiplas.

No tocante ao índice de reajuste anual estabelecido pela CMED (índice máximo de aumento permitido), é verdade que todos os produtos farmacêuticos estão sujeitos a esse índice?

Não! Apesar de aproximadamente 20 (vinte) mil apresentações terapêuticas comercializadas no Brasil estarem submetidos ao modelo de teto de preços, os medicamentos homeopáticos, fitoterápicos, e outras apresentações (Resolução CMED nº 5 de 9 de outubro de 2003), medicamentos de notificação simplificada, anestésicos locais injetáveis odontológicos e os polivitamínicos (Resolução CMED nº 3 de 18 de março de 2010) foram liberados dos critérios de estabelecimento ou ajuste de preço de fábrica.

Isto é, os fabricantes dos fármacos liberados podem aumentar a cada ano o preço como bem quiser e, também, não precisam apresentar à CMED o relatório de comercialização contendo os preços de fábrica que pretendem praticar.

Posto isso, pode-se concluir que os medicamentos liberados dos critérios de estabelecimento ou ajuste de preço não possuem PF e PMC?

Não! Todos possuem PF e PMC, exceto os medicamentos manipulados e os de uso restrito a hospitais e clínicas.

Os medicamentos homeopáticos, fitoterápicos, e outras apresentações anexas a Resolução CMED nº 5/2003, os de notificação simplificada, anestésicos locais injetáveis odontológicos e os polivitamínicos foram liberados, **somente**, dos critérios de estabelecimento ou ajuste de preço, mas devem ter seus preços divulgados em revistas especializadas<sup>3</sup>.

Além disso, o Comunicado CMED nº 8/2010 dispõe em seu item 6 que a Resolução

CMED nº 3/2010, liberou os referidos medicamentos apenas dos critérios de estabelecimento ou ajuste de Preços Fábrica previstos na Lei nº 10.742, de 2003, ou seja, continuando sob o regime de regulação as margens do comércio varejista consubstanciadas no Preço Máximo ao Consumidor – PMC.

O mesmo comunicado em seu item 6.1 determina que as empresas produtoras ficam obrigadas a dar ampla publicidade aos preços dos seus medicamentos liberados, por meio de publicações mensais em revistas especializadas de grande circulação, com a divulgação dos respectivos Preços Fábrica – PF e dos Preços Máximos ao Consumidor – PMC.

E no item 6.2 o comunicado estabelece que os medicamentos liberados dos critérios de estabelecimento ou ajuste de Preços Fábrica previstos na Lei nº 10.742/2003 não constarão da lista de preços atualizada, publicada mensalmente pela CMED no sítio eletrônico da ANVISA.

Portanto, excluindo os medicamentos manipulados e os de uso restrito a hospitais e clínicas, todos os outros possuem PF e PMC e devem ser publicados.

Entretanto, enquanto as publicações mensais do PF e do PMC dos medicamentos não liberados são realizadas pela CMED no sítio eletrônico da ANVISA e, também, pelas empresas produtoras em revistas especializadas de grande circulação, as publicações mensais do PF e do PMC dos medicamentos liberados dos critérios de estabelecimento ou ajuste de preço de fábrica são realizadas pelos fabricantes em revistas especializadas de grande circulação. Grife-se, somente o PF e o PMC dos medicamentos liberados não são publicados pela CMED no sítio eletrônico da ANVISA. (itens 6.1 e 6.2 do Comunicado CMED nº 8/2010).

Em razão da complexa normatização e da quantidade imensa de confusões em relação às publicações do PF e do PMC, será desenvolvida uma explanação bastante minuciosa que fulminará toda e qualquer dúvida.

A CMED realiza duas publicações anuais, a primeira, em forma de resolução, refere-se ao ajuste de preços (índice de aumento) e a segunda, no sítio eletrônico da ANVISA de livre acesso a qualquer pessoa, refere-se aos novos preços de fábrica e preços máximos ao consumidor que serão os limites máximos pelo período de 12 meses. Essa segunda publicação ocorre após a CMED receber dos fabricantes o relatório de comercialização contendo os preços que pretendem praticar. Importante sublinhar que essas publicações abrangem somente os medicamentos não liberados do ajuste de preços de fábrica.

A mesma Câmara também realiza publicações mensais no sítio eletrônico da ANVISA, mas de acesso restrito, somente com login e senha é possível ter acesso a elas. Nessas publicações mensais constam as listas de preços atualizada do PF e do PMC, pois periodicamente os fabricantes informam a CMED novos preços que pretendem

---

<sup>3</sup> Texto extraído da lista de preços de medicamentos - preços fábrica e preço máximo ao consumidor - expedida pela Secretaria Executiva da CMED, publicada no sítio eletrônico da ANVISA, atualizada em 15/03/13. Disponível em: <[http://portal.anvisa.gov.br/wps/wcm/connect/e8fb19804eef3a67b8d9fc9153a1fa5b/LISTA+CONFORMIDADE\\_2013-03-15.pdf?MOD=AJPERES](http://portal.anvisa.gov.br/wps/wcm/connect/e8fb19804eef3a67b8d9fc9153a1fa5b/LISTA+CONFORMIDADE_2013-03-15.pdf?MOD=AJPERES)>. Acesso em 11 abr. 2013.

praticar, mas desde que seja inferior ao estabelecido como teto máximo por 12 (doze) meses. De forma semelhante às publicações anuais, as mensais abarcam somente os medicamentos não liberados do ajuste de preços de fábrica.

Já as empresas produtoras realizam publicações mensais, em revistas especializadas de grande circulação, dos preços de fábrica e dos preços máximos ao consumidor. Apesar da legislação não obrigar as empresas produtoras a publicar os mencionados preços em sítios eletrônicos, elas de forma espontânea adotaram tal procedimento. Um exemplo dessa publicação encontra-se no sítio eletrônico da associação brasileira de comércio farmacêutico ([www.abcfarma.org.br](http://www.abcfarma.org.br)), no entanto, elas não disponíveis gratuitamente, é preciso pagar para acessá-las. Essas publicações alcançam tanto os medicamentos não liberados quanto os liberados do ajuste de preços de fábrica.

É oportuno destacar que as publicações impostas aos fabricantes, relatadas acima, referem-se somente as obrigações legais da regulação do setor de medicamentos; no entanto, também existem as obrigações tributárias. Essas, por sua vez, determinam que os estabelecimentos industriais remetam ao Fisco as listas atualizadas do preço máximo ao consumidor e que informem em qual revista especializada ou outro meio de comunicação divulgou os preços máximos de venda ao consumidor dos seus produtos. No Convênio ICMS 76/94, tais obrigações constam na Cláusula segunda e seus §§ 6º e 7º. *In verbis*:

Cláusula segunda: A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

§ 6º O estabelecimento industrial remeterá listas atualizadas dos preços referidos no caput, podendo ser emitida por meio magnético, ao órgão fazendário responsável pela substituição tributária de cada unidade da Federação onde tiver obtido inscrição como substituto tributário.

§ 7º O estabelecimento industrial ou importador informará em qual revista especializada ou outro meio de comunicação divulgou os preços máximos de venda a consumidor dos seus produtos, conforme determinação legal, ao órgão fazendário responsável pela substituição tributária de cada unidade da Federação, sempre que efetuar quaisquer alterações.

No território catarinense, a legislação tributária quanto a obrigatoriedade de informar o PMC foi ainda mais específica, o art. 36, § 27, Anexo 5, RICMS/SC, determinando que não apenas o fabricante, mas também o importador e o distribuidor informem na nota fiscal o valor do preço máximo ao consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial. *In verbis*:

Art. 36. A Nota Fiscal conterá, nos quadros e campos próprios, observada a disposição gráfica dos modelos “1” e “1-A”, as seguintes indicações:

[...];

IV - no quadro Dados do Produto:

[...];

b) a descrição dos produtos, compreendendo nome, marca, tipo, modelo, série, espécie, qualidade e demais elementos que permitam sua perfeita identificação;

[...];

§ 27. A Nota Fiscal emitida por fabricante, importador ou distribuidor, relativamente à saída para estabelecimento atacadista ou varejista, dos produtos classificados nos códigos 3002, 3003, 3004 e 3006.60 da Nomenclatura Brasileira de Mercadoria/Sistema Harmonizado - NBM/SH, exceto se relativa às operações com produtos veterinários, homeopáticos ou amostras grátis, deverá conter, na descrição prevista na alínea “b” do inciso IV deste artigo, a indicação do valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

Portanto, superada essa etapa, resta esclarecer dois pontos bastante polêmicos, a começar pela análise da constitucionalidade em presumir um fato que ainda não ocorreu (venda futura) e, também, presumir um valor (PMC) para a definição da base de cálculo do ICMS-ST que não seja o valor da operação acrescida da margem de lucro (MVA).

Por exemplo, um medicamento acaba de ser produzido, encontra-se no estoque do estabelecimento industrial e nem se concretizou a primeira venda ao atacadista ou distribuidor, nessa hipótese, é constitucional presumir que esse mesmo medicamento seja vendido no futuro ao consumidor final pelo varejista? E, ainda, é constitucional presumir que essa venda ocorra pelo preço máximo de venda ao consumidor final sugerido pelo industrial (PMC)?

Mas, antes de responder a essas duas questões faz-se necessário avançar nos textos legais e na jurisprudência.

O dispositivo constitucional que trata do assunto reza que:

Art. 150.

[...];

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

De igual modo, como se nota abaixo, o art. 10 da LC n. 87/96 dispõe que a restituição do gravame está assegurada ao substituído em apenas um caso: na hipótese de o fato gerador presumido que não se realizar.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

Apesar de não haver dúvidas dos dispositivos supracitados, o Convênio ICMS 13/97, que define procedimento referente à aplicação do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, veio a harmonizar as aplicações dos dispositivos:

Cláusula primeira: A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substi-

tuição tributária.

**Cláusula segunda: Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996. (Grifos postos).**

Ademais, o STF, em 2002 (ADIn n. 1.851/2002), sobre tais dispositivos (cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97 e art. 150, § 7º, da CF), decidiu que, uma vez ocorrido o fato gerador, a base de cálculo utilizada será considerada DEFINITIVA, havendo presunção absoluta de sua legitimidade. Segue a ementa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO ICMS 13/97 (...). ALEGADA OFENSA AO §7º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) (...). Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão de benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando da operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2º, II).

A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

**O FATO GERADOR PRESUMIDO, POR ISSO MESMO, NÃO É PROVISÓRIO, MAS DEFINITIVO, NÃO DANDO ENSEJO À RESTITUIÇÃO OU COMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO PAGO, SENÃO, NO PRIMEIRO CASO, NA HIPÓTESE DE SUA NÃO REALIZAÇÃO FINAL.**

Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. (ADIn 1.851/AL, Pleno,rel.Min. Ilmar Galvão, j.08-05-2002). (Grifos postos).

Em consequência, ficou estabelecido, no âmbito da egrégia Corte, que somente nos casos de não realização do fato imponible presumido é que se permite a repetição dos valores recolhidos, sem relevância o fato de ter sido o tributo pago a maior ou a menor por parte do contribuinte.

Em idêntico sentido, a mesma corte no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 397677/RJ decidiu que:

1. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 2. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDA DE AUTOMÓVEL POR PREÇO INFERIOR AO ESTIPU-

LADO PELA FÁBRICA. RESTITUIÇÃO. ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 3. RESTITUIÇÃO QUE SE RESTRINGE APENAS À HIPÓTESE DE NÃO OCORRER O FATO GERADOR PRESUMIDO, NÃO HAVENDO QUE SE FALAR EM TRIBUTO PAGO A MAIOR OU A MENOR POR PARTE DO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO. PRECEDENTES. 4. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (RE - AgR nº 397677/RJ, 2ª Turma. Relator: Min. Gilmar Mendes. Decisão: 29.11.2005. DJ 30.06.2006).

Em outra decisão, esse entendimento foi corroborado pela segunda turma do STF, conforme julgamento do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 266.523-MG:

"AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA E VALOR REAL DA OPERAÇÃO. DIFERENÇAS APURADAS. RESTITUIÇÃO. 1. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. Legitimidade do regime de substituição tributária declarada pelo Pleno deste Tribunal. 2. Base de cálculo presumida e valor real da operação. Diferenças apuradas. Restituição. Impossibilidade, dada a ressalva contida na parte final do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que apenas assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realize. Agravo regimental não provido."

E em consonância com o entendimento esposado pela Egrégia Corte, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina, no julgamento da Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 2001.019564-0, decidiu, por unanimidade, que o ressarcimento do ICMS-ST só é cabível em caso de não ocorrência do fato gerador presumido, não havendo que se cogitar em ressarcimento de tributo na hipótese da operação ser realizada por valor inferior ao utilizado como base de cálculo do imposto.

Em âmbito administrativo, a Comissão Permanente de Assuntos Tributários do Estado Catarinense (COPAT) em seu pronunciamento nº 61/2001 se manifestou contrária à restituição:

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Não cabe restituição do imposto quando se houver verificado fato gerador presumido, ainda que o valor deste difira da base de cálculo fixada na forma prevista na legislação.

Assim também já fora a COPAT nº 31/1997:

"ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A Lei Complementar nº 87/96 reconheceu o direito de o contribuinte substituído pleitear a restituição do imposto pago por força da substituição tributária correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar. Não cabe restituição quanto a fato gerador efetivamente realizado, ainda que com base de cálculo diversa daquela estabelecida com base nas disposições da lei."

Posto isso, em respeito aos contribuintes há de se reconhecer a preocupação do legislador com a morosidade da máquina pública, pois a legislação catarinense além de seguir na mesma esteira da restituição somente no caso do fato gerador presumido que



não se realizar, inovou!

O art. 40 da Lei 10.297/96 c/c art. 26 do Anexo 3 do RICMS/SC trouxe uma grande inovação: se o contribuinte não obtiver resposta do pedido de restituição em 90 (noventa) dias do fato gerador presumido que não ocorrer, fica autorizado a se creditar na sua escrita fiscal. *In verbis*:

Art. 40. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar, na forma prevista em regulamento.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

Art. 26. O contribuinte substituído tem direito à restituição do valor do imposto retido por substituição tributária correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º A restituição deverá ser pleiteada mediante requerimento ao Diretor de Administração Tributária, instruído com documentos que comprovem a situação alegada.

§ 2º Não sendo respondido o pedido de restituição no prazo de 90 (noventa) dias, o contribuinte substituído fica autorizado a se creditar na sua escrita fiscal do valor objeto do pedido, atualizado monetariamente segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 3º Na hipótese do § 2º, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de 15 (quinze) dias contados do ciente do despacho, procederá ao estorno do crédito lançado, atualizado monetariamente e com os acréscimos legais cabíveis.

Pelo exposto até aqui, pode-se facilmente deduzir a resposta da primeira questão, qual seja: um medicamento acaba de ser produzido, encontra-se no estoque do estabelecimento industrial e nem se concretizou a primeira venda ao atacadista ou distribuidor, nessa hipótese, é constitucional presumir que esse mesmo medicamento seja vendido no futuro ao consumidor final pelo varejista?

Sim! Pois assim prevê a legislação e assim entendem os tribunais superiores. Além do mais, essa futura venda somente não ocorrerá por um fato fortuito a sua vontade, por exemplo, roubo, furto, deterioração, incêndio, contaminação, etc. Mas nesses casos o contribuinte tem direito a imediata e preferencial restituição da quantia paga, e no Estado de Santa Catarina, não sendo restituído em 90 dias após efetuar o pedido de restituição, fica autorizado a se creditar na sua escrita fiscal do valor objeto do pedido atualizado monetariamente.

E mais, a presunção é a alma da substituição tributária, tanto a do fato gerador quanto a da base de cálculo, pois se não existir presunção não existe substituição tributária para as operações posteriores. Logo, toda e qualquer operação e valor da base de cálculo da substituição tributária progressiva são presumidos, pois a operação a ser praticada pelo varejista, fato gerador a ser substituído, ainda não ocorreu no momento do cálculo da substituição tributária.



Não confundir presunção da base de cálculo com arbitramento de valor e com pauta fiscal, o diferencial está no fato da presunção ser constitucional e legal, com todos os critérios para a determinação da base de cálculo da substituição tributária estabelecidos em lei.

Dessa forma, a lei deve estabelecer critérios para determinar a base de cálculo do ICMS nas operações sujeitas à substituição tributária. Em algumas mercadorias adota-se o valor da operação própria acrescida da margem de valor agregado (MVA), e em outras, como nos produtos farmacêuticos, o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante (PMC).

A constitucionalidade e a legalidade ao adotar o PMC como base de cálculo das mercadorias, inclusive os medicamentos, sujeitas à substituição tributária é ponto pacífico no Superior Tribunal de Justiça (STJ), a Primeira Turma, por unanimidade, na decisão abaixo corrobora esse entendimento:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS INCIDENTE SOBRE MEDICAMENTOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇOS DIVULGADOS PELA REVISTA "ABCFARMA". PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR. LEGALIDADE.

I - Assentou o Plenário do Colendo Supremo Tribunal Federal a legitimidade constitucional, referente ao ICMS, da substituição tributária para frente.

II - O artigo 8º, § 2º, da LC 87/96, preceitua que, em se cuidando "de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido".

III - "Estabelecendo a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED os critérios para obtenção dos valores correspondentes ao Preço Máximo ao Consumidor, esse valores correspondem à base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária".

(RMS 21.844/SE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/12/2006, DJ 01/02/2007 p.392).

Recentemente, também por unanimidade, mas dessa vez a Segunda Turma, o STJ manteve o mesmo entendimento, ao decidir que a base de cálculo do ICMS-ST dos medicamentos é o PMC sugerido pelos fabricantes e publicado nas revistas especializadas:

TRIBUTÁRIO - (...) - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - (...) - BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA

(...).

3. Esta Corte admite a utilização dos preços indicados na Revista ABC FARMA na composição da base de cálculo presumida do ICMS na circulação de medicamentos em regime de substituição tributária progressiva.

(Resp 1192409/SE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 01/07/2010).

Diante disso, a resposta para a segunda questão também é sim! Ou seja, é constitucional presumir o PMC como a base de cálculo do ICMS-ST.

Portanto, tanto jurisprudencialmente quanto as normas tributárias afirmam que haverá restituição do valor pago a título do ICMS-ST somente na hipótese do fato

gerador presumido que não se realizar e que não haverá ressarcimento e nem complementação caso a mercadoria venha a ser vendido pelo varejista por um preço menor ou maior, respectivamente.

Por fim, resta elucidar a problemática que o Programa Farmácia Popular do Brasil, instituído pelo Governo Federal, tem causado aos Estados e ao Distrito Federal para definirem a base de cálculo do ICMS-ST.

O Governo Federal com o objetivo declarado de facilitar a aquisição de medicamentos e, desta forma, garantir a universalização das ações de promoção à saúde, o Ministério da Saúde ao lado da Fundação Oswaldo Cruz (FIOCRUZ) instituiu o Programa Farmácia Popular do Brasil, a fim de facilitar o acesso da população aos medicamentos tidos como essenciais para o tratamento das doenças com maior ocorrência na população brasileira.

Segundo o Ministério da Saúde, o Programa Farmácia Popular do Brasil beneficia a população que utiliza a rede privada de saúde e apresenta dificuldade em adquirir os medicamentos devido aos altos preços praticados no mercado, sem prejudicar o fornecimento, de modo totalmente gratuito, dos medicamentos oferecidos pela Farmácia Básica aos usuários do Sistema Único de Saúde (SUS).

A Lei Federal nº 10.858/04 e o Decreto nº 5.090/04 criaram o Programa Farmácia Popular do Brasil na intenção de oferecer medicamentos e insumos essenciais, gratuitamente ou a baixo custo, a mais lugares e mais pessoas mediante ressarcimento apenas do valor dos custos de produção ou aquisição.

O Programa Farmácia Popular do Brasil atua sobre dois eixos de ação, o primeiro, em funcionamento desde junho de 2.004, é conhecido como sistema de unidades próprias, o qual é desenvolvido por meio de convênios firmados entre o Governo Federal com os Estados, Distrito Federal, Municípios, bem como órgãos, entidades e instituições públicas e, também, privadas, sem fins lucrativos, mantenedoras de estabelecimentos de assistência à saúde ou de ensino superior de farmácia e hospitais filantrópicos.

O segundo, lançado em março de 2.006, é conhecido como sistema de copagamento ou, como popularmente conhecido, "Aqui tem farmácia popular", o qual é desenvolvido através de parcerias entre o Governo Federal com varejistas privados. Qualquer farmácia ou drogaria da rede privada pode-se habilitar nessa modalidade do programa, e a única maneira do usuário identificar esses parceiros é visualizando o adesivo (selo antifalsificação e reprodução proibida) de credenciamento fornecido pelo Ministério da Saúde, ou banner oficial ou, ainda, o cartaz contendo os valores de referência (VR) dos medicamentos<sup>4</sup>.

A Portaria Nº 971, de 15 de maio de 2.012, que dispõe sobre as normas operacionais o Programa Farmácia Popular do Brasil, em seu art. 2º prescreve que:

Art. 2º O PFPB consiste na disponibilização de medicamentos e/ou correlatos à população, pelo Ministério da Saúde (MS), pelos meios descritos abaixo:

I - a "Rede Própria", constituída por Farmácias Populares, em parceria com os Estados, Distrito Federal, Municípios e hospitais filantrópicos; e

II - o "Aqui Tem Farmácia Popular", constituído por meio de convênios com a rede privada de farmácias e drogarias.

Parágrafo único. O PFPB Aqui Tem Farmácia Popular tem por objetivo disponibilizar à população, por meio da rede privada de farmácias e drogarias, os medicamentos e correlatos previamente definidos pelo MS, nos termos do Anexo II desta Portaria.

As unidades próprias são operacionalizadas pela FIOCRUZ, que coordena a estruturação das unidades, executa a compra dos medicamentos, o abastecimento das unidades e a capacitação dos profissionais. Contam, atualmente, com um elenco de 108 (cento e oito) medicamentos mais o preservativo masculino, os quais são dispensados pelo seu valor de custo, o quê representa uma redução de até 90% (noventa por cento) do valor comparando-se com farmácias e drogarias da rede privada. A única condição para a aquisição dos medicamentos disponíveis nas unidades próprias, neste caso, é a apresentação de receita médica ou odontológica<sup>5</sup>.

Ou seja, no sistema de unidades próprias a gestão é da FIOCRUZ, com ou sem a participação dos conveniados, a qual compete realizar a compra dos medicamentos provenientes de Laboratórios Oficiais mediante dispensa de licitação, e de forma complementar dos laboratórios privados através de licitação na modalidade de pregão e distribuí-los para as unidades próprias.

Já no sistema de copagamento ou "Aqui tem farmácia popular", o Governo Federal paga uma parte do valor dos medicamentos e o cidadão o restante. O valor pago pelo Governo é fixo e equivale a 90% (noventa por cento) do valor referencial (VR) para alguns e 100% (cem por cento) do preço de referência para os indicados para combater a hipertensão, diabetes e asma. O valor de referência (VR) é estabelecido pelo Ministério da Saúde e calculado pela média ponderada dos medicamentos de menor preço com maior participação no mercado<sup>6</sup>. A condição para a compra dos fármacos disponíveis é a apresentação da receita médica acompanhada do seu CPF e documento com foto.

Atualmente, o sistema de copagamento está trabalhando com medicamentos para hipertensão, diabetes, colesterol, asma, rinite, mal de Parkinson, osteoporose e glaucoma, além de anticoncepcionais e fraldas geriátricas<sup>7</sup>.

Ou seja, no sistema de copagamento a gestão é do Ministério da Saúde, e compete à instituição privada (farmácia ou drogaria) adquirir os medicamentos do laboratório fabricante de sua escolha. Frise-se que os varejistas privados credenciados podem vender os mesmos produtos farmacêuticos por dentro ou por fora do sistema "Aqui tem farmácia popular".

É importante saber que hodiernamente os medicamentos oferecidos pelo programa, tanto nas unidades próprias quanto nos parceiros privados, são os mais básicos e específicos para algumas doenças, e que por meio dele o Ministério da Saúde pretende-se reduzir os gastos realizados pelo SUS com internações e serviços hospitalares decor-

---

<sup>4</sup> <http://portal.saude.gov.br/portal/aplicacoes/faq/faqcategoria.cfm?idcat=841&idquest=2518>

<sup>5</sup> [http://portal.saude.gov.br/portal/saude/visualizar\\_texto.cfm?idtxt=30269](http://portal.saude.gov.br/portal/saude/visualizar_texto.cfm?idtxt=30269)

<sup>6</sup> Manual de informações do Programa Farmácia Popular do Brasil. Disponível em: <[http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/Manual\\_de\\_informacoes\\_FP2.pdf](http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/Manual_de_informacoes_FP2.pdf)>. Acesso em 12 abr. 2013.

rentes de complicações causadas por doenças crônicas. A lista de medicamentos disponíveis nos dois sistemas encontra-se no Manual de Orientações do Programa Farmácia Popular, disponível no sítio eletrônico do portal da saúde ([www.saude.gov.br](http://www.saude.gov.br)).

Após detalhar os dois sistemas (unidades próprias e aqui tem farmácia popular) do Programa Farmácia Popular do Brasil, será apresentada a problemática enfrentada pelas Unidades da Federação competentes para definirem a base de cálculo do ICMS-ST no âmbito do “Aqui tem farmácia popular”.

Na modalidade de unidades próprias não há problema algum! A solução encontrada pelos Entes Políticos competentes foi simples e digna de aplausos. Lembre-se de que nesse sistema os medicamentos são padronizados de acordo com especificações do Ministério da Saúde, e **somente** estes podem ser comercializados nas unidades próprias pelo seu preço de custo ou aquisição. Ademais, toda a operacionalização e gestão do sistema e das unidades são executadas pela FIOCRUZ.

Dessa forma, no intuito de colaborar com o Programa Farmácia Popular do Brasil, os Estados e o Distrito Federal em reunião no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) celebraram o Convênio ICMS 81/08, o qual teve como propósito isentar do ICMS as operações com produtos farmacêuticos e fraldas geriátricas oriundas da FIOCRUZ e destinadas às farmácias credenciadas no programa e isentar, também, as saídas das mesmas mercadorias promovidas pelas mesmas farmácias. *In Verbis*:

Cláusula primeira: Ficam isentas do ICMS as saídas de produtos farmacêuticos e de fraldas geriátricas da Fundação Oswaldo Cruz - FIOCRUZ destinadas às farmácias que façam parte do “Programa Farmácia Popular do Brasil”, instituído pela Lei nº 10.858, de 13 de abril de 2004. Cláusula segunda: Ficam isentas do ICMS as saídas internas a pessoa física, consumidor final de produtos farmacêuticos e de fraldas geriátricas promovidas pelas farmácias referidas na cláusula primeira.

Cláusula terceira O benefício previsto neste convênio condiciona-se:

I - a entrega do produto ao consumidor pelo valor de ressarcimento à Fundação Oswaldo Cruz - FIOCRUZ, correspondente ao custo de produção ou aquisição, distribuição e dispensação; [...];

A grande dificuldade dos Sujeitos Ativos em definirem a base de cálculo do ICMS-ST encontra-se no segundo sistema do Programa Farmácia Popular do Brasil, isto é, no modelo de copagamento ou “Aqui tem farmácia popular”.

Nesse sistema o Governo Federal não envolveu os Estados e o Distrito Federal na sua elaboração. E, conseqüentemente, a não participação dessas Pessoas Políticas na instituição do “Aqui tem farmácia popular” tem, a priori, gerado graves distorções na tributação dos medicamentos inclusos nessa sistemática do programa.

Rememorize, por esse eixo do programa o Governo Federal paga as farmácias e drogarias, para alguns medicamentos, 90% (noventa por cento) do valor de referência (VR) estabelecido pelo Ministério da Saúde e o usuário suporta a diferença até o preço praticado pelo estabelecimento comercial. Para os fármacos que tratam da hiperten-

---

<sup>7</sup> [http://portal.saude.gov.br/portal/saude/visualizar\\_texto.cfm?idtxt=30269](http://portal.saude.gov.br/portal/saude/visualizar_texto.cfm?idtxt=30269)

são, diabetes e asma o Governo Federal financia 100% (cem por cento) do preço de referência.

No que tange ao ICMS, incidente nas operações realizadas pelo “Aqui tem farmácia popular”, existem complicadores que estão sendo objetos de estudos por parte dos Estados e do Distrito Federal com o objetivo de apoiar o programa.

O primeiro complicador é o fato de o Governo Federal reembolsar os valores às farmácias e às drogarias, pois o ICMS devido pelos varejistas nas vendas realizadas ao consumidor é previamente recolhido por substituição tributária pelo atacadista, distribuidor ou industrial. Ou seja, no momento da retenção e recolhimento do ICMS-ST, não há condições de saber se o produto farmacêutico será vendido ao abrigo do programa “Aqui tem farmácia popular”, pois o fato gerador presumido ainda não ocorreu.

O segundo complicador são as farmácias e drogarias que comercializam os mesmos fármacos e não estão habilitados no programa. Por exemplo, em junho de 2012 Santa Catarina possuía 3.453 estabelecimentos varejistas de medicamentos e, desse total, somente 1.304 estavam habilitados no programa<sup>8</sup>, ou seja, 62% (sessenta e dois por cento) dos varejistas podiam estar vendendo os mesmos produtos sem serem credenciados no programa.

O terceiro complicador é o fato de o varejista parceiro do programa poder vender o medicamento por dentro ou por fora do programa. Caso a operação ocorra por fora, será uma comercialização normal, isto é, o usuário desembolsará todo o valor do medicamento que não poder ser superior ao PMC. No entanto, caso a venda seja realizada por dentro do sistema, o Governo Federal subsidiará 90% (noventa por cento) do valor de referência (VR) e o usuário arcará com a diferença até o valor do preço de venda que, também, é limitado pelo PMC. Lembre-se que os fármacos para combater a hipertensão, diabetes e asma o Governo Federal banca 100% (cem por cento) do VR.

Como se nota, a matéria é tão complexa e de difícil solução que será necessário utilizar o mundo das hipóteses. Suponha que todos os complicadores acima fossem solucionados e, mesmo assim, ainda restaria um de mais difícil solução. E refere-se à definição do valor da base de cálculo do ICMS-ST ao abrigo do “Aqui tem farmácia popular”. A matéria é bastante nebulosa, a começar pelo valor de referência (VR) estabelecido pelo Ministério da Saúde.

O inciso IX do artigo 3º da Portaria Nº 971, de 15 de maio de 2012, que dispõe sobre as normas operacionais o Programa Farmácia Popular do Brasil, define o valor de referência (VR) como sendo o preço referencial fixado pelo Ministério da Saúde para cada princípio ativo e correlato constante do Programa e definido para cada unidade de produto.

No entanto, não há dispositivo legal que explicita como o Ministério da Saúde estabelece o VR. Essa informação está disponível na página 04 no Manual de Informações do Programa Farmácia Popular do Brasil – Expansão Rede Privada – Farmácias e Drogarias<sup>9</sup>, disponível no sítio eletrônico do portal da saúde.

---

<sup>8</sup> Disponível em: <[http://portal.saude.br/arquivos/pdf/fpbrsc\\_sc.pdf](http://portal.saude.br/arquivos/pdf/fpbrsc_sc.pdf)>. Acesso em 20 jun. 2012.

Segundo esse manual, o VR é calculado pela média ponderada dos medicamentos de menor preço com maior participação no mercado. Logo, como não poderia ser diferente, conclui-se que o valor de referência (VR) pode ser menor ou até igual ao preço máximo de venda ao consumidor final sugerido pelo estabelecimento industrial (PMC), mas o resultado desse cálculo jamais será superior ao PMC!

Além das normas técnicas da CMED que proíbe qualquer comercialização de medicamento por valor acima do PMC, o Ministério da Saúde, por meio de suas portarias, corrobora com essa posição como se depreende da interpretação do art. 7º, VIII, Portaria nº 491/2006 c/c art. 2º, IV, Portaria nº 749/2009.

Ademais, como o próprio nome diz, o valor de referência é somente um referencial que o Ministério da Saúde utiliza para reembolsar as farmácias, não existe obrigatoriedade legal dos parceiros do “Aqui tem farmácia popular” de praticar o VR nas suas operações.

O inciso XI do artigo 3º da Portaria Nº 971, de 15 de maio de 2.012, define o preço de venda como sendo o valor do medicamento e correlato praticado pelas farmácias e drogarias no ato da venda ao paciente, inclusive com eventuais descontos.

A mesma portaria, em seu art. 9º fixa que:

Art. 9º No "Aqui Tem Farmácia Popular", o MS pagará até 90% (noventa por cento) do valor de referência estabelecido, sendo obrigatório o pagamento pelo paciente da diferença entre o percentual pago pelo MS e o preço de venda do medicamento e/ou correlato adquirido.

Parágrafo único. Nos casos em que o medicamento e/ou correlato forem comercializados com o preço de venda menor do que o valor de referência definido no Anexo II desta Portaria, o MS pagará 90% (noventa por cento) do preço de venda e o paciente a diferença.

Assim, quando o preço de venda praticado pelo varejista for inferior ao valor referencial (VR), o Ministério da Saúde pagará 90% (noventa por cento) do valor efetivamente realizado na venda. Por esse motivo, o cidadão pode pagar menos para alguns medicamentos do que para outros, de acordo com o tipo (referência, similar ou genérico) e o preço praticado pelo estabelecimento fora do programa.

Mas e quando o preço de venda concretizado pela farmácia ou drogaria for superior ao valor referencial (VR)? Mas antes de tudo, isso é possível?

Novamente a legislação é omissa, neste caso, inexistindo vedação tal prática é plenamente possível. A única restrição é quanto a utilizar um preço superior ao PMC. Porém, para ter algo concreto e fundamentar esse posicionamento, no sítio eletrônico do portal da saúde, na seção de perguntas e respostas, essa indagação é esclarecida de forma bastante clara:

“SE O MEDICAMENTO É PARA TRATAMENTO DE HIPERTENSÃO E DIABETES (*em junho de 2.012 foi incluída a asma*) O USUÁRIO NÃO PAGARÁ NADA POR ESTE, MAS SE

---

<sup>9</sup> Manual de Informações do Programa Farmácia Popular do Brasil – Expansão Rede Privada – Farmácias e Drogarias. Disponível em: < [http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/Manual\\_de\\_informacoes\\_FP2.pdf](http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/Manual_de_informacoes_FP2.pdf)>. Acesso em 13 abr. 2013.



É DOS QUE FAZEM PARTE DAS PATOLOGIAS ONDE O USUÁRIO DEVE PAGAR UMA PARTE DO VALOR (SISTEMA FARMÁCIA POPULAR COPAGAMENTO) NÃO EXISTE UMA TABELA FIXADA DE PREÇOS QUE OS USUÁRIOS PAGAM POR ESTES. AS NORMAS SÃO AS SEGUINTE: O MINISTÉRIO DA SAÚDE SUBSIDIARÁ PARA O ESTABELECIMENTO CREDENCIADO ATÉ 90% DO VALOR DE REFERÊNCIA ESTABELECIDO PARA O PRINCÍPIO ATIVO DE CADA MEDICAMENTO E O PACIENTE A DIFERENÇA ENTRE O PERCENTUAL PAGO PELO MS E O PREÇO DE VENDA DO MEDICAMENTO E/OU CORRELATO ADQUIRIDO. **DESSA FORMA O VALOR QUE O USUÁRIO PAGARÁ PELO MEDICAMENTO, SERÁ A DIFERENÇA ENTRE O PREÇO DE VENDA DO MEDICAMENTO (FORA DO PROGRAMA) E A PARTE PAGA PELO MINISTÉRIO,** LEVANDO-SE EM CONTA DIFERENTES MARCAS (UM PRINCÍPIO ATIVO PODE TER VÁRIAS MARCAS) E O PREÇO QUE O ESTABELECIMENTO ESTARÁ NO MOMENTO PRATICANDO (QUE NÃO PODE ULTRAPASSAR A TABELA DE MERCADO DE PREÇOS MÁXIMOS AOS CONSUMIDORES DE ACORDO COM A ALÍQUOTA DE ICMS DE CADA ESTADO - A LISTA PODE SER ENCONTRADA NO SITE: WWW.ANVISA.GOV.BR - MEDICAMENTOS REGULAÇÃO DE MERCADO). **ASSIM SENDO O CIDADÃO SÓ TERÁ 90% DE DESCONTO, SE O PREÇO DE VENDA QUE O ESTABELECIMENTO ESTEJA PRATICANDO FORA DO PROGRAMA FOR IGUAL OU MENOR QUE ESTE VALOR DE REFERÊNCIA<sup>10</sup>**”. (Grifos postos).

Para confirmar o entendimento que o varejista credenciado no “Aqui tem farmácia popular” pode praticar nas suas vendas qualquer valor, inclusive acima do valor referencial (VR), limitado apenas pelo PMC, o Manual de Informações do Programa Farmácia Popular do Brasil – Expansão Rede Privada – Farmácias e Drogarias<sup>11</sup>, disponível no sítio eletrônico do portal da saúde, na página 04, traz a tona essa realidade por meio de exemplos numéricos.

## Preço de referência e percentuais de co-pagamento

### EXEMPLO 1: PREÇO DE VENDA = AO PREÇO DE REFERÊNCIA

PREÇO DE REFERÊNCIA	R\$ 10,00
% DE CO-PAGAMENTO	90%
PREÇO DE VENDA DO MEDICAMENTO	R\$ 10,00
PARCELA MINISTÉRIO	R\$ 9,00
PARCELA PACIENTE	R\$ 1,00

<sup>10</sup> Disponível em: <<http://portal.saude.gov.br/portal/aplicacoes/faq/faqcategoria.cfm?idcat=841&idquest=2367>>. Acesso em 13 abr. 2013.

<sup>11</sup> Manual de Informações do Programa Farmácia Popular do Brasil – Expansão Rede Privada – Farmácias e Drogarias. Disponível em: <[http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/Manual\\_de\\_informacoes\\_FP2.pdf](http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/Manual_de_informacoes_FP2.pdf)>. Acesso em 13 abr. 2013.



**EXEMPLO 2: PREÇO DE VENDA ACIMA DO PREÇO DE REFERÊNCIA**

PREÇO DE REFERÊNCIA	R\$ 10,00
% DE CO-PAGAMENTO	90%
PREÇO DE VENDA DO MEDICAMENTO	R\$ 12,00
PARCELA MINISTÉRIO	R\$ 9,00
PARCELA PACIENTE	R\$ 3,00

**EXEMPLO 3: PREÇO DE VENDA ABAIXO DO PREÇO DE REFERÊNCIA**

PREÇO DE REFERÊNCIA	R\$ 10,00
% DE CO-PAGAMENTO	90%
PREÇO DO MEDICAMENTO	R\$ 8,00
PARCELA MINISTÉRIO	R\$ 7,20
PARCELA PACIENTE	R\$ 0,80

Como se infere, os varejistas privados parceiros estão livres para adotar como preço de venda do fármaco qualquer valor limitado apenas pelo PMC, independentemente se a venda ocorrer por dentro ou por fora da sistemática do programa. Entretanto há uma exceção expressa, o artigo 7º da Portaria N° 971/2012, alterado pelo artigo 1º da Portaria N° 1146/2012, determina que:

Art. 7º No 'Aqui tem Farmácia Popular' e na 'Rede Própria', os medicamentos definidos para o tratamento da hipertensão arterial, 'diabetes mellitus' e/ou asma serão distribuídos gratuitamente aos usuários.

Parágrafo único. Quando os medicamentos para hipertensão arterial, 'diabetes mellitus' e asma forem comercializados com preço de venda menor que o valor de referência definido no Anexo I desta Portaria, o MS pagará 100% (cem por cento) do valor de venda.

Ou seja, somente os medicamentos para o tratamento da hipertensão, diabetes e asma são compulsoriamente distribuídos gratuitamente aos usuários, inviabilizando, dessa forma, a venda por preço superior ao VR.

O fato é que o Programa Farmácia Popular do Brasil tem um apelo muito grande na população, e os grandes contribuintes sabendo disso pressionam as Administrações Tributárias para reduzirem os impostos incidentes nos medicamentos, mas devido à inelasticidade dos preços dos fármacos, caso ocorra algum benefício fiscal, o preço dos produtos farmacêuticos não reduzirá na mesma proporção do benefício concedido e aumentará ainda mais o lucro dos empresários.

Portanto, pelo tudo que foi exposto até aqui, deixando de lado a função social dos medicamentos, considerando apenas o aspecto material e fiscal, a legislação tributária catarinense acertadamente não prevê qualquer benefício fiscal em relação aos produtos farmacêuticos comercializados à luz do sistema "Aqui tem farmácia popular" do Programa Farmácia Popular do Brasil, pois no momento da retenção e recolhimento do ICMS-ST é impossível prever se o fármaco será comercializado ao abrigo do programa e, mais ainda, mesmo que a operação mercantil seja realizada pelo programa, o varejista está livre para

definir o seu preço de venda limitado apenas pelo PMC.

E, finalmente, até que seja encontrada uma solução definitiva para os Estados e o Distrito Federal efetuarem uma tributação fiscal justa sobre os medicamentos inclusos no Programa Farmácia Popular do Brasil, esse conflito se perpetuará no tempo. E não obstante, as Unidades Federadas competentes continuarão a utilizar a regra geral para a definição da base de cálculo do ICMS-ST dos produtos farmacêuticos. Ademais, é pacífico que essa solução deva ocorrer no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) com a celebração de um Convênio e com a ratificação de todos os Estados e do Distrito Federal.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente monografia ao trazer conceitos como os tipos de produtos farmacêuticos, explorar o Preço de Fábrica e o Preço Máximo ao consumidor, abordar o Programa Farmácia Popular do Brasil e relatar um pouco da história e da regulação do setor de produtos farmacêuticos tem como finalidade sanar dúvidas da sociedade, orientar os consumidores e ser um ponto de partida para os operadores do direito, contadores e contribuintes.

No campo do fato gerador presumido utilizado na substituição tributária não sobrevivem dúvidas nos três Poderes que a presunção de valor de uma operação futura é constitucional. Em outra linha, apesar de não ser objeto de trabalho nesta monografia, na doutrina o campo é polêmico, sendo bastante recomendável aprofundar os estudos nessa fonte do direito.

Por derradeiro, no Estado de Santa Catarina, tanto pela legislação interna quanto pelo Convênio ICMS 76/94 nos casos de extraterritorialidade da norma, a base de cálculo do ICMS-ST dos produtos farmacêuticos é o preço máximo de venda ao consumidor final sugerido pelo fabricante (PMC) com os descontos previstos em regulamento conforme os tipos de medicamentos e, somente, na inexistência anterior, o somatório do preço praticado pelo substituto nas operações com o comércio varejista, do Imposto sobre Produtos Industrializados, do frete ou carreto até o estabelecimento varejista e das demais despesas cobradas ou debitadas ao estabelecimento destinatário, acrescido da MVA.

## 8 REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em 06 mar. 2013.

BRASIL. Convênio ICMS n. 76, de 08 de julho de 1994. Disponível em: <[http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1994/cv076\\_94.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1994/cv076_94.htm)>. Acesso em 06 mar. 2013.

BRASIL. Lei n. 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm)>. Acesso em 06 mar. 2013.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em 06 mar. 2013.

BRASIL. Lei n. 9.787, de 10 de fevereiro de 1999. Disponível em: <[http://www.anvisa.gov.br/legis/leis/9787\\_99.htm](http://www.anvisa.gov.br/legis/leis/9787_99.htm)>. Acesso em 06 mar. 2013.

BRASIL. Lei n. 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Disponível em: <[http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/index.html](http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html)>. Acesso em 06 mar. 2013.

BRASIL. Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <[http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/index.html](http://200.19.215.13/legtrib_internet/index.html)>. Acesso em 06 mar. 2013.

MARIANO, Antônio Paulo. **Substituição Tributária no ICMS: aspectos jurídicos e práticos**. São Paulo. 2007.

MELO, José Eduardo Soares. Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. ICMS – Teoria e Prática 11ª edição Editora: Dialética. Material da 3ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Impostos em Espécie, ministrada no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu TeleVirtual em Direito Tributário – Universidade Anhanguera – Uniderp |REDE LFG.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA FILHO, Hildebrando Marques da. **Direito à Saúde: a inconstitucionalidade do Programa Farmácia Popular do Brasil**. Monografia apresentada à Banca Examinadora do Departamento de Ciências Jurídicas do Centro Universitário de João Pessoa – UNIPÊ, como exigência parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito. João Pessoa, 2010.

# Capítulo 7

II Concurso de Monografias do Sindifisco – 2015

Primeiro lugar

**ESTATÍSTICA INFERENCIAL APLICADA À AUDITORIA TRIBUTÁRIA:  
UMA NOVA METODOLOGIA DE SELEÇÃO OBJETIVA DE LANÇAMENTOS  
CONTÁBEIS COM INDÍCIOS DE ERROS OU FRAUDES**

**Júlio César Fazoli**

## RESUMO

O presente trabalho objetivou mostrar que o uso de recursos estatísticos alternativos (Regressão Linear Simples e Coeficientes de Determinação -  $R^2$ ) pode aperfeiçoar o processo de auditoria tributária, ajudando o Auditor-Fiscal a priorizar contas e transações contábeis que possuam, de fato, indícios de erros e fraudes nas demonstrações contábeis. Os dados foram extraídos do livro Diário de uma empresa que atua no setor de telecomunicações e que possuía irregularidades fiscais lançadas pela Secretaria do Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina (SEF-SC). O período de análise foram os anos 2010, 2011 e 2012. Os resultados apontaram pouca relação linear entre contas contábeis que, necessariamente, deveriam ter um alto grau de correlação entre suas variações (Diminuições em Clientes/Duplicatas a Receber e Aumentos em Disponibilidades - Caixas/Bancos), gerando uma oportunidade de reflexão acerca dos recursos utilizados para fazerem face ao fluxo de caixa operacional da empresa. Ainda em relação à análise dessas duas variáveis, por intermédio do modelo de amostragem pelo desvio-padrão dos resíduos, chegou-se às mesmas irregularidades que foram objeto de Notificação Fiscal pela Secretaria de Fazenda de Santa Catarina: suprimentos de caixa por meio de sucessivos aumentos fictícios de Capital Social. Ademais, foram encontradas outras rubricas que demandariam atenção por parte da auditoria tributária, cabendo ao auditor reverter seu esforço para obter evidências de auditoria suficientes acerca desses lançamentos contábeis. Tais fatos contábeis, verificados de forma objetiva pelo método proposto, foram preteridos pela fiscalização durante o trabalho de auditoria, quer seja em decorrência da utilização de critérios subjetivos de seleção de contas contábeis ou pelas limitações inerentes ao próprio trabalho de auditoria (oriundas da natureza das informações contábeis e dos procedimentos de auditoria ou da necessidade de que a auditoria seja conduzida dentro de um período de tempo razoável). Por fim, concluiu-se, no estudo em questão, que a utilização dessas ferramentas estatísticas contribui de forma efetiva para um aprimoramento do processo de auditoria tributária.

**Palavras-chave:** Auditoria tributária, estatística, amostragem, regressão linear simples, fraudes, erros, evasão fiscal.

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	293
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	295
2.1 A auditoria e as normas contábeis.....	295
2.2 Regressão Linear Simples.....	298
2.3 Coeficiente de Determinação ( $R^2$ ).....	299
3 METODOLOGIA.....	299
4 ANÁLISE DOS DADOS.....	301
5 CONCLUSÃO.....	313
6 REFERÊNCIAS.....	315

# 1 INTRODUÇÃO

O Estado, na teoria das finanças públicas, promove três funções básicas na sociedade. A primeira, a função alocativa, diz respeito ao fornecimento de bens públicos para a sociedade, tanto os tangíveis (ruas, iluminação pública, saneamento básico, etc.), como os intangíveis (segurança pública, justiça, etc.). A segunda, a função distributiva, por sua vez, está associada a ajustes na distribuição de renda que permitam um nivelamento social considerado justo pela sociedade. Já terceira, a função estabilizadora, tem como objetivo o uso da política econômica visando a um alto nível de emprego, à estabilidade dos preços e à obtenção de uma taxa apropriada de crescimento econômico. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000). Parar poder arcar com as funções anteriormente descritas, o Estado precisa gerar recursos e a sua principal fonte de receita é a arrecadação tributária.

Porém, para que a Administração Pública alcance seu imprescindível trabalho de promover o bem-estar social e garantir serviços públicos essenciais à população, não basta que os recursos ingressem nos cofres estatais a qualquer custo, pois uma das finalidades do Estado é a aproximação de um sistema tributário ideal, cujos aspectos mais importantes são equidade (distribuição do ônus tributário de forma equitativa entre os diversos indivíduos de uma sociedade) e de progressividade (tributar de modo mais gravoso aqueles que possuem maiores rendas) (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000). Entretanto, o correto comprimento das funções básicas pertinentes ao Estado tem encontrado resistência em alguns setores da sociedade, sobretudo nas práticas ilegais de sonegação de impostos, acarretando prejuízos financeiros e sociais para o país.

Alexandre (2008) explica que existem diversos meios de se fugir da tributação e, tradicionalmente, o critério mais adotado pela doutrina jurista para classificar tais meios toma por base a licitude da conduta. A doutrina majoritária costuma dividir as práticas em três formas: elisão, elusão e evasão tributárias.

A elisão fiscal pode ser delineada como a prática de negócio na qual o contribuinte, almejando que a incidência tributária se dê de maneira mais branda as suas finanças, opta pela forma legalmente aceita que melhor lhe convier. Ou seja, se a hipótese de incidência é prevista de forma típica em lei, o cidadão e a empresa têm o direito de pautar sua vida econômica da maneira que lhe pareça menos onerosa (ROCHA, 2007). Para Alexandre (2008), trata-se de mero planejamento tributário, que encontra amparo no ordenamento jurídico pátrio, tendo em vista que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio da forma mais onerosa.

Por outro lado, a elusão fiscal é o comportamento do contribuinte que, a rigor, não é ilícito, entretanto busca-se adotar um formato artificioso para o negócio jurídico celebrado, acarretando a não-incidência tributária ou buscando que ela ocorra de maneira menos custosa. Tal prática é considerada pela doutrina como abuso das formas, pois o sujeito passivo adota uma conduta atípica para o ato que está sendo praticado. Tal prática é literalmente condenada pelo Código Tributário Nacional, que, em seu artigo 116, parágrafo único, assim prescreve:



*“A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”*

Enfim, a evasão fiscal é classificada quando o contribuinte, para fugir da tributação ou torná-la diminuta, faz uso de meios ilícitos (ALEXANDRE, 2008). É a situação na qual o indivíduo, visando evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal, esconde atos efetivamente praticados na ânsia de fugir à tributação. Para a doutrina, a principal característica da evasão fiscal é que, regra geral, a ação é cometida após a ocorrência do fator gerador do tributo (ROCHA, 2007).

É justamente nesse cenário de combate às práticas de evasão e alusão tributárias que o Estado se vê obrigado a lançar mão de uma crucial ferramenta de verificação do correto ingresso de suas receitas: a auditoria tributária.

Nos últimos anos, concomitantemente ao aprimoramento do trabalho de auditoria tributária, o Estado tem investido em uma gama de soluções tecnológicas, objetivando propiciar um trabalho mais ágil e eficaz por parte da Administração Tributária. Como maior exemplo disso está o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, que consiste na modernização da sistemática de entrega das obrigações acessórias às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores. Trata-se de um enorme avanço digital da relação entre o fisco e os contribuintes.

Contudo, o manuseio deste tipo de informação, mesmo em meio digital, tende a ser uma tarefa árdua, tendo em vista limitações das mais diversas ordens, como, por exemplo, a extensa quantidade de contribuintes, o excessivo volume de dados e informações, a pouca utilização de ferramentas de Tecnologia de Informação, o reduzido número de servidores, entre outros. Soma-se, a esses problemas, a impossibilidade de o auditor realizar uma revisão integral dos registros e transações contábeis, utilizando métodos estatísticos para a seleção de contas contábeis a serem analisadas.

Nesse sentido, o desenvolvimento de ferramentas eficazes de seleção de informações contábeis a serem analisadas é de suma importância para a auditoria tributária, tendo em vista que, na maioria dos casos, a análise de todos os lançamentos contábeis da empresa é um trabalho impraticável.

A Contabilometria e a Estatística Inferencial dispõem de métodos que podem ser utilizados em diversos campos das ciências sociais aplicadas e que também podem ser empregadas com eficácia nas principais etapas do planejamento de auditoria tributária, sobretudo na seleção objetiva da conta contábil a ser auditada, bem como na distinção das amostras de auditoria a serem testadas.

Diante do contexto apresentado, com o objetivo de atribuir melhoria na informação contábil e agilidade no desenvolvimento do trabalho do auditor tributário, surge a pergunta da pesquisa: **quais recursos estatísticos poderiam ser utilizados pelo auditor-fiscal para garantir objetividade na seleção da conta contábil a ser analisada e de suas respectivas unidades de amostragem?**

Dado a pouca quantidade de trabalhos que se utilizam de ferramentas estatísticas na área de auditoria tributária com este fim, este estudo contribui para a formação de uma base teórica que conduza à utilização e ao aprimoramento de técnicas estatísticas aplicadas à auditoria, necessários para a evolução da auditoria tributária como área de estudo.

Dessa forma, o presente trabalho explicita, fundamentado teoricamente, a importância do assunto dentro do enfoque contábil-tributário e os modelos estatísticos utilizados. Em seguida, é exposta a metodologia utilizada para conclusão do objetivo desta pesquisa e, por fim, serão apresentadas, sucessivamente, a análise dos resultados obtidos e as conclusões finais sobre o modelo.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 A AUDITORIA E AS NORMAS CONTÁBEIS

Sabe-se que a auditoria é uma importante ferramenta no combate à assimetria informacional. Sabe-se, também, que ela tem a capacidade de orientar seu público-alvo a decisões de melhor qualidade, especialmente quando seus resultados são extraídos de demonstrações contábeis fidedignas da realidade patrimonial da entidade. Pode-se dizer, de forma sucinta, que um dos objetivos basilares da auditoria é obter a segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, estão livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro (NBC TA 200).

Não obstante tudo isso, é de conhecimento amplo que existe um risco inevitável de que distorções relevantes não sejam devidamente detectadas nas demonstrações contábeis de determinada entidade, mesmo quando a auditoria seja adequadamente planejada e executada em conformidade com as normas técnicas vigentes. A essa ameaça é dada o nome de *Risco de Auditoria* (NBC TA 200).

Na ânsia de minimizar o risco de auditoria a patamares aceitáveis, a doutrina contábil e as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC vêm, através dos anos, desenvolvendo metodologias e regras que possam auxiliar os auditores a executar seus trabalhos em conformidade com os padrões necessários, garantindo confiabilidade e integridade em suas conclusões. Entretanto, antagonicamente à regulamentação vigente, algumas lacunas permaneceram abertas, causando omissões em diretrizes importantes para um bom planejamento do trabalho de auditoria.

Como exemplo, pode-se citar a Resolução CFC nº 1.203, de 27/11/2009, que normatiza os objetivos gerais do auditor independente e sistematiza as diretrizes fundamentais para a condução da auditoria em conformidade com normas técnicas internacionais vigentes. O item A49 da citada Norma dispõe que, durante o trabalho de auditoria, “é necessário que o auditor... dirija o esforço de auditoria às áreas com **maior expectativa** de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou a

erro, com esforço correspondentemente menor dirigido a outras áreas”.

Ora, inferir em quais contas contábeis existe maior probabilidade de distorções relevantes pode ser um processo extremamente pessoal, tendo em vista os diversos fatores específicos de cada empresa, como, por exemplo, o setor econômico em que a mesma atua, a carga tributária a qual está submetida, o tipo de mercado em que a empresa opera (monopólio, oligopólio ou livre concorrência), entre outros.

Cunha e Beuren (2006), em estudo relacionado ao tema, pesquisaram quais seriam os critérios de seleção de amostras mais utilizados pelas firmas catarinenses de auditoria independente. Durante o trabalho, os autores observaram que 91,67% dos auditores independentes utilizavam basicamente o julgamento profissional para a execução dos testes de controle. Da mesma forma, durante a pesquisa, os autores constataram que 58,33% auditores entrevistados também se utilizavam, basicamente, do subjetivismo profissional nos procedimentos substantivos de auditoria.

Da mesma forma, em outro trabalho, Cunha, Beuren e Hein (2006) compararam os critérios de seleção de amostras utilizados pelas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina e na cidade do Rio de Janeiro. A conclusão foi a de que, nos testes de controle, o critério subjetivo de seleção (não probabilístico) era utilizado por 91,67% dos auditores independentes de Santa Catarina, enquanto que no Rio de Janeiro essa porcentagem chegava a 100%. Nos procedimentos substantivos, o critério subjetivo (não probabilístico) de seleção era utilizado por 58,33% dos auditores catarinenses, enquanto que as empresas de auditoria pesquisadas na cidade do Rio de Janeiro apresentaram os mesmos 100%.

Para Cunha e Beuren (2006), a causa desse fator pode estar relacionada à escassez de material, na área de auditoria, que oriente os profissionais na aplicação da estatística no seu dia-a-dia, uma vez que o uso dessa ferramenta permite medir o risco, a confiabilidade e a precisão necessários à auditoria, minimizando omissões ou excessos de exames durante o trabalho do auditor.

Outro ponto que levanta dúvida no desenvolvimento do trabalho de auditoria seria acerca da metodologia mais eficaz para a obtenção de amostras de auditoria que tragam segurança na identificação dos pontos mais vulneráveis nas demonstrações contábeis.

A NBC TA 500 - Evidência de Auditoria leciona que:

*“(...) ao definir os testes de controles e os testes de detalhes, o auditor deve determinar meios para selecionar itens a serem testados que sejam eficazes para o cumprimento dos procedimentos de auditoria (...)”.*

E complementa:

*“(...) Os meios à disposição do auditor para a seleção de itens a serem testados são: (a) seleção de todos os itens (exame de 100%); (b) seleção de itens específicos; e (c) amostragem de auditoria”.*

Preterindo a seleção de todos os itens (a) devido aos problemas que envolvem tempo e custo nos trabalhos de auditoria, e de itens específicos (b), haja vista que, segundo a NBC TA 500, esse tipo de exame pode não fornecer evidência de auditoria referente ao restante da população, resta analisar se a seleção por amostragem, dentro do enfoque da auditoria tributária, pode garantir inferências realistas sobre a verdadeira situação patrimonial das empresas.

A NBC TA 530 – Amostragem em auditoria define que:

*“O objetivo do auditor, ao usar a amostragem em auditoria, é o de proporcionar uma base razoável para o auditor concluir quanto à população da qual a amostra é selecionada. (...) Os principais métodos para selecionar amostras correspondem ao uso de seleção aleatória, seleção sistemática e seleção ao acaso.”*

A NBC TA 530 cita, de modo exemplificativo, somente as amostragens aleatória, sistemática e ao acaso. De forma similar, Boyntonetal (2002), Franco e Marra (2001) e Gil (2008) fazem remissão somente aos métodos probabilísticos tradicionais de amostragem. Ribeiro e Dias Filho (2007) visitaram a literatura especializada e concluíram que a alusão ao assunto concentra-se, basicamente, nas técnicas tradicionais de amostragem, seguindo a mesma linha exposta na NBC TA 530.

No entanto, a auditoria tributária possui objetivos distintos da auditoria independente executada nas empresas privadas. Em outras palavras, enquanto a auditoria independente dirige seu esforço para aumentar o grau de confiabilidade nas demonstrações contábeis, restringindo seu trabalho à expressão de uma opinião sobre a adequação ou não daqueles demonstrativos, a auditoria tributária busca os pormenores dos lançamentos contábeis, procurando evidências de auditoria que comprovem e mensurem atos de evasão fiscal que, por ventura, tenham sido praticados pelos contribuintes. A NBC TA 530, justamente por levar em consideração essa diversidade de objetivos, assim dispôs:

*“Ao definir uma amostra de auditoria, o auditor deve considerar os fins específicos a serem alcançados e a combinação de procedimentos de auditoria que devem alcançar esses fins. A consideração da natureza da evidência de auditoria desejada e as eventuais condições de desvio ou distorção ou outras características relacionadas com essa evidência de auditoria ajudam o auditor a definir o que constitui desvio ou distorção e qual população usar para a amostragem (...)”*

Cabe ressaltar que, assim como no estudo de Ribeiro e Dias Filho (2007), o presente trabalho não tem como objetivo questionar a validade dos métodos tradicionais de amostragem, e sim propor outros recursos estatísticos que possam abrandar a subjetividade na seleção da conta contábil a ser analisada e de suas respectivas unidades de amostragem, selecionando, de forma mais objetiva e eficaz, lançamentos contábeis com possíveis indícios de erros e/ou de fraudes tributárias.

## 2.2 REGRESSÃO LINEAR SIMPLES

A regressão linear simples é uma técnica que envolve a análise de dados para obter informações da natureza de variáveis relacionadas. É utilizada, principalmente, com o propósito de previsão. Consiste em determinar uma função matemática que busca descrever o comportamento de determinada variável dependente, chamada de variável Y, com base nos valores de uma variável independente, chamada de variável X. O termo regressão surgiu com os trabalhos de Galton, no final do século XIX, cujo objetivo era explicar certas características de um indivíduo a partir das características de seus pais, como, por exemplo, prever a altura de um indivíduo em função das alturas de seus genitores (BARBETTA; REIS; BORNIA, 2010).

No modelo de regressão linear simples, a relação entre duas variáveis, X e Y, pode ser definida pela equação:

$$Y_i = a + \beta x_i + \epsilon_i$$

Onde:

$Y_i$  é a variável aleatória associada à  $i$ -ésima observação de Y;

$a$  e  $\beta$  são os parâmetros do modelo;

$\epsilon_i$  é o erro aleatório da  $i$ -ésima observação. Isto é, o efeito de  $n$  fatores que estão afetando a observação de Y de forma aleatória.

Para a aplicabilidade do modelo de regressão, é preciso obter os parâmetros do modelo (estimativas para  $a$  e  $\beta$ ) a partir de um conjunto de observações  $(x_1, y_1), (x_2, y_2), \dots, (x_n, y_n)$ . Noutras palavras, a partir de  $a$  e  $\beta$ , é possível encontrar a função matemática (reta) que passe o mais próximo possível dos pontos observados.

Existem diversos modelos para estimar  $a$  e  $\beta$  do modelo de regressão linear simples. Neste trabalho, adotou-se o Método de Mínimos Quadrados (MMQ), que consiste em fazer com que a soma dos erros quadráticos (diferenças entre as variáveis dependentes esperadas e as observadas) seja o menor possível. Dessa forma, no modelo apresentado (MMQ), o erro aleatório da  $i$ -ésima observação é definido pela equação:  $\epsilon_i = Y_i - (a + \beta x_i)$

O Método de Mínimos Quadrados (MMQ) consiste na obtenção dos valores de  $a$  e  $\beta$  que minimize o resultado da equação:

$$S = \sum \epsilon_i^2 = \sum \{Y_i - (a + \beta x_i)\}^2$$

Onde:

$$a = \frac{\sum y_i - b \sum x_i}{n}$$

$$\beta = \frac{n \cdot \sum (x_i y_i) - (\sum x_i) \cdot (\sum y_i)}{n \cdot \sum x_i^2 - (\sum x_i)^2}$$

As observações  $(x_1 y_1), (x_2 y_2), \dots, (x_n y_n)$ , são os elementos da população ou amostra

efetivamente observados. A chamada equação ou reta de regressão é dada pela função ( $\hat{y}_i = a + \beta x$ ). Ou seja, a cada valor de  $x_i (i=1, 2, \dots, n)$ , obtém-se, pela equação de regressão, os valores preditos ou esperados da variável dependente ( $\hat{y}_i$ ), representados por uma reta no gráfico de dispersão.

## 2.3 COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO ( $R^2$ )

Uma das formas de avaliar qualitativamente o modelo de regressão linear simples é através do coeficiente de determinação ( $R^2$ ), que indica, em percentagem, o quanto o modelo consegue explicar os valores observados entre as variáveis independentes e dependentes. Basicamente, trata-se de uma medida descritiva da proporção da variação de Y (variável dependente) que pode ser explicada pelas variações de X (variável independente), segundo o modelo aplicado (BARBETTA; REIS; BORNIA, 2010).

O modelo pode ser dado pela seguinte equação:

$$R^2 = \frac{\sum (\hat{y}_i - \bar{y})^2}{\sum (y_i - \bar{y})^2}$$

Onde:

$\hat{y}_i$  = Valor esperado da variável Y pela função de regressão linear ( $\hat{y}_i = a + \beta x$ );

$y_i$  = Valor da variável Y observada na população ou amostra;

$\bar{y}$  = Média aritmética da variável Y.

## 3 METODOLOGIA

O objetivo principal do trabalho é apresentar métodos estatísticos alternativos que possam ser utilizados pelo auditor-fiscal tanto como instrumentos de apoio na execução de seus trabalhos, quanto na formação de uma opinião mais segura sobre a fidedignidade e veracidade dos lançamentos e das demonstrações contábeis auditadas.

Nesse sentido, o presente trabalho pode ser classificado como:

1. Quanto ao objetivo, como exploratório. Para Gil (2008), trabalhos exploratórios têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, buscando a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores;
2. Quanto à abordagem do problema, trata-se de um estudo quantitativo, uma vez que os dados e evidências obtidos podem ser classificados, filtrados, organizados, tabulados e analisados por intermédio de técnicas estatísticas (MARTINS; THEÓPHILO, 2009);
3. Quanto ao delineamento da pesquisa, o presente trabalho pode ser classificado como pesquisa experimental. Segundo Gil (2008), a pesquisa expe-



rimental representa o melhor exemplo de pesquisa científica e consiste em determinar um objeto de estudo, selecionar as variáveis que seriam capazes de influenciá-lo, definir as formas de controle e de observação dos efeitos que a variável produz no objeto.

Conforme mencionado, o objetivo principal do trabalho é propor outros recursos estatísticos que possam mitigar a subjetividade na seleção da conta contábil a ser analisada e de sua respectiva amostra durante o trabalho de auditoria tributária.

Como forma de mensurar a eficácia dos procedimentos aqui propostos com aqueles usualmente adotados na auditoria tributária da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, optou-se pelo método comparativo de investigação, que, segundo Gil (2008), procede pela investigação de indivíduos, classes, fenômenos ou fatos, com vistas a ressaltar as diferenças e similaridades entre eles.

A empresa, que doravante será identificada como MTW, atua no setor de telecomunicações, mais precisamente na exploração de serviço de comunicação multimídia – SCM, comumente conhecido como serviço de banda-larga (Resolução ANATEL n.º 614, de 28 de maio de 2013).

A escolha da empresa foi feita por meio de amostragem intencional ou por julgamento (método não-probabilístico) que, segundo Gil (2008), consiste em selecionar um subgrupo da população que, com base nas informações disponíveis, possa ser considerado representativo de toda população. Nesta pesquisa, a população da qual a amostra intencional foi extraída é a de empresas para as quais a Secretaria de Estado Fazenda de Santa Catarina tenha emitido, nos últimos 5 anos, Notificações Fiscais contendo, como fundamentação legal, fraudes nos lançamentos contábeis.

O trabalho buscou explorar as relações entre as contas contábeis estritamente relacionadas às atividades finalísticas da empresa (fornecimento de serviço de comunicação multimídia a seus clientes), quais sejam:

- a) Prestação de serviços a prazo e Aumentos em Clientes/Duplicatas a receber;
- b) Diminuições em Clientes/Duplicatas a receber e Aumentos nos Ingressos de recursos no disponível (Caixas e Bancos);
- c) Prestação de serviços à vista e aumentos nos Ingressos de recursos no disponível (Caixas e Bancos).

Todavia, no presente estudo, a aplicabilidade do item “c” supra restou prejudicada, já que a empresa analisada opera somente com prestação de serviços a prazo.

Cabe ressaltar que, apesar do presente trabalho restringir sua análise somente às relações entre as contas contábeis estritamente relacionadas às atividades da empresa, o objetivo maior é evidenciar uma nova metodologia estatística na seleção da conta contábil a ser auditada e de suas respectivas amostras. Dessa forma, os procedimentos que aqui serão tratados poderão ser facilmente estendidos a outras contas contábeis que possuam alto grau de correlação entre si.

Para a realização deste estudo, foram tomados como base todos os fatos contábeis



registrados nos livros diários de 2010, 2011 e 2012 que fossem relacionados com as seguintes contas contábeis: a) Prestação de serviços a prazo; b) Clientes/Duplicatas a receber; c) Caixas; e d) Bancos.

As técnicas estatísticas aplicadas aos livros diários da empresa analisada podem ser sintetizadas da seguinte forma:

1. A partir da utilização da Regressão Linear Simples nas variáveis independentes, Prestação de serviços a prazo e Diminuições em Clientes/Duplicatas, serão calculados os valores esperados para as variáveis dependentes Aumentos em Clientes/Duplicatas a receber e Ingressos de recursos no disponível (Caixa e Bancos), respectivamente. Feito isso, serão comparados os valores esperados das variáveis dependentes àqueles efetivamente verificados nos lançamentos contábeis, mediante aplicação do Coeficiente de determinação –  $R^2$ . Para a seleção da conta contábil, será utilizado um erro tolerável de 5%, pois, segundo Boynton (1995), este é o valor geralmente utilizado pelos auditores quando se pretende selecionar contas ou grupo de contas a serem examinadas. Dessa forma, caso as variações não explicadas pelo modelo de regressão linear simples sejam superiores a 5%, a conta contábil será selecionada para verificação. Caso contrário, será aceita, a priori, a adequação dos lançamentos contábeis relativos àquela rubrica patrimonial;
2. Caso a conta contábil seja selecionada para análise, a amostragem dos lançamentos contábeis com possíveis indícios de erros e/ou de fraudes tributárias será feita pelo método de seleção pelos desvios-padrão dos resíduos. Dessa forma, o modelo proposto apresentará em quais datas os lançamentos contábeis apresentaram variabilidade superior ou inferior a um desvio-padrão da média aritmética dos resíduos verificados no modelo de regressão linear simples.

Para mensuração dos dados estatísticos, foi utilizado o software IBM® SPSS® Statistics, versão 22.

#### 4 ANÁLISE DOS DADOS

Na análise das variáveis independente (Prestação de serviços a prazo) e dependente (Aumentos em Clientes/Duplicatas a receber), o SPSS apresentou os seguintes resultados:

**Quadro 1 – Descrição das variáveis utilizadas**

Modelo	Variáveis inseridas	Variáveis removidas	Método
1	REC_SERV <sup>b</sup>	.	Inserir

a. Variável Dependente: AUM\_DPTAS

b. Todas as variáveis solicitadas inseridas.

## Quadro 2 - Resumo do modelo<sup>b</sup>

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa
1	0,991 <sup>a</sup>	0,983	0,983	9581,05146

a. Preditores: (Constante), REC\_SERV

b. Variável Dependente: AUM\_DPTAS

## Quadro 3 - Coeficientes<sup>a</sup> do modelo de Regressão Linear

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (constante)	1530,385	741,529		2,064	0,040
REC_SERV	1,009	0,009	0,991	110,787	0,000

a. Variável Dependente: AUM\_DPTAS

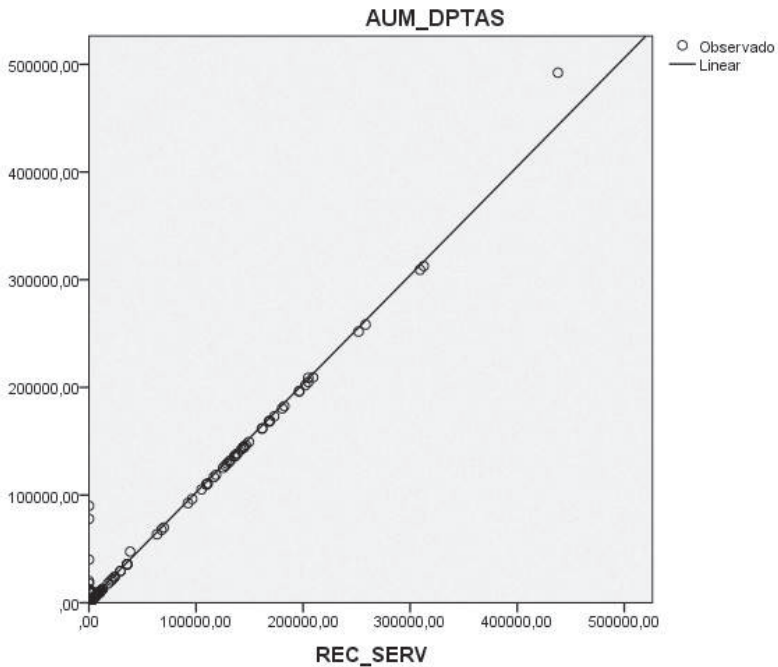
Dos resultados extraídos, pode-se chegar às seguintes conclusões sobre as variáveis Prestação de serviços a prazo (X) e Aumentos em Clientes/Duplicatas a receber (Y):

1. No Quadro 2, R representa o Coeficiente de Correlação Linear de Pearson. Trata-se de um cálculo estatístico cujo resultado conduzirá a duas conclusões: a) se há uma força unindo as duas variáveis estudadas; e b) como se comporta uma variável em relação à outra (CARVALHO; CAMPOS, 2008). Os valores variam entre -1 e 1, de acordo com a intensidade de correlação entre as variáveis (Correlação perfeita negativa ou positiva, respectivamente). O resultado zero indica ausência total de correlação entre as variáveis (CARVALHO; CAMPOS, 2008). No caso, R apresentou o valor de 0,991, demonstrando alto grau de correlação entre as variáveis Prestação de serviços a prazo (X) e Aumentos em Clientes/Duplicatas a receber (Y);

2. Ainda no Quadro 2, R<sup>2</sup> diz respeito ao Coeficiente de Determinação. Conforme abordado no trabalho, trata-se de uma medida descritiva da proporção da variação de Y (variável dependente) que pode ser explicada pelas variações em X (variável independente) (Barbetta, Reis e Bornia; 2010). No caso em estudo, R<sup>2</sup> = 0,983, o que demonstra que 98,3% das variações positivas em Duplicatas a Receber são explicadas pelas variações em Prestação de serviços a prazo;

3. O Quadro 3 apresenta a estimativa do modelo, definida pela função  $Y_i = a + \beta x_i$ . Dessa forma, o valor estimado para a os aumentos em Duplicatas a Receber é dado pela reta de Regressão  $y = 1.530,38 + 1,009x$ . Por exemplo, caso houvesse uma Prestação de serviços a prazo ( $\hat{X}$ ) de R\$ 10.000,00, o modelo de Regressão Linear estimaria um aumento em Duplicatas a Receber de R\$ 11.620,00 ( $y = 1.530,38 + (1,009 \times 10.000,00)$ ). No Gráfico abaixo, pode-se comparar os valores esperados pela função de Regressão, representados pela reta linear, e os aumentos em Duplicatas a Receber efetivamente observados:

**Gráfico 1 – Curva de estimação dos valores de Duplicatas a Receber**



Diante das conclusões acima expostas e tendo em vista a predeterminação de um erro tolerável máximo de 5% para  $R^2$  ( $1 - 0,983 = 0,017 = 1,7\%$ ), os resultados sugerem que os registros contábeis relacionados com as transações Prestação de serviços a prazo e Aumentos em Duplicatas a Receber não apresentam discrepâncias significativas a ponto de merecer uma análise mais profunda pelo Auditor-Fiscal responsável (segundo o modelo, apenas 1,7% dos aumentos em Duplicatas a Receber advém de outros fatores que não sejam a Prestação de serviços a prazo).

Entretanto, não se pretende afirmar que a empresa não apresentou irregularidades, pois, na prática, sabe-se que os ilícitos tributários abrangem uma gama de práticas evasivas, como, por exemplo, falta de emissão de documentos fiscais de venda ou revenda, utilização dolosa de alíquota inferior àquela determinada pela legislação, entre outras. Porém, levando em consideração os resultados apresentados, o auditor-Fiscal poderia reverter seus esforços para a análise de outras contas contábeis, garantindo maior eficiência e agilidade no seu trabalho.

No diagnóstico das variáveis independente (Diminuições em Clientes/Duplicatas) e dependente (Ingressos de recursos no disponível), o SPSS apresentou os seguintes resultados:

#### Quadro 4 - Descrição das variáveis utilizadas

Modelo	Variáveis inseridas	Variáveis removidas	Método
1	REDUCAO_DPTAS <sup>b</sup>	.	Inserir

a. Variável Dependente: INGRESSO\_DISP

b. Todas as variáveis solicitadas inseridas.

#### Quadro 5 - Resumo do modelo<sup>b</sup>

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa
1	,438a	0,192	0,190	39047,66017

a. Preditores: (Constante), REDUCAO\_DPTAS

b. Variável Dependente: INGRESSO\_DISP

#### Quadro 6 - Coeficientes<sup>a</sup> do modelo de Regressão Linear

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (constante)	16031,406	1560,608		10,273	0,000
REDUCAO_DPTAS	0,938	0,070	0,438	13,444	0,000

a. Variável Dependente: INGRESSO\_DISP

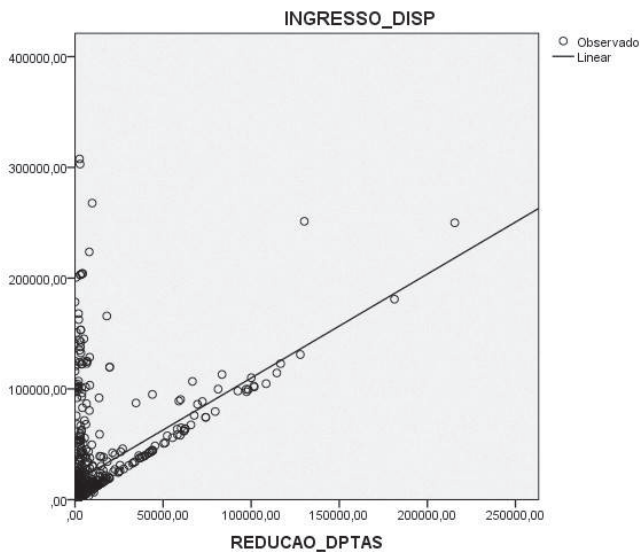
Dos resultados obtidos, pode-se chegar às seguintes conclusões sobre as variáveis diminuições em Duplicatas a receber (X) e aumentos nos Ingressos de recursos no disponível (Caixas e Bancos) (Y):

1. No Quadro 5, o Coeficiente de Correlação Linear de Pearson (R) apresenta um valor de correlação de 0,438, o que, para Barbetta, Reis e Bornia (2010), denota uma força de correlação apenas moderada;

2. Ainda no Quadro 5, R<sup>2</sup>, que diz respeito ao Coeficiente de Determinação, apresenta um valor de 0,192, demonstrando que apenas 19,2% dos ingressos de recursos no disponível (Caixas e Bancos) podem ser atribuídos ao recebimento de Duplicatas;

3. O Quadro 6 apresenta a estimativa do modelo, definida pela função  $Y_i = a + \beta x_i$ . O valor estimado para os ingressos de recursos no disponível é dado pela reta de Regressão ( $\hat{y} = 16.031,40 + 0,938 x$ ). Por exemplo, caso houvesse um recebimento de Duplicatas (X) de R\$ 10.000,00, o modelo de Regressão Linear estimaria ingressos de recursos no disponível no valor de R\$ 25.411,40 ( $\hat{y} = 16.031,40 + 0,938 \times 10.000,00$ ). No Gráfico abaixo, é possível comparar os valores esperados pela função de Regressão, representados pela reta linear, com aqueles efetivamente observados nas contas Caixas e Bancos da empresa:

**Gráfico 2 – Curva de estimação dos valores de Caixas e Bancos**



Considerando os dados acima e tendo em vista a predeterminação de um erro tolerável máximo de 5% para  $R^2$  ( $1-0,192=0,808=80,8\%$ ), os resultados sugerem que os registros contábeis relacionados com os aumentos nos Ingressos de recursos no disponível (Caixas e Bancos) apresentam discrepâncias significantes a ponto de merecer uma análise mais profunda pelo Auditor responsável. Segundo o modelo, 80,8% dos ingressos de recursos no disponível advêm de outros fatores que não sejam o recebimento de Duplicatas.

Selecionadas as contas que serão objetos de análise (Caixa e Bancos), passa-se à etapa de seleção de amostras de auditoria suficientes para concluir acerca de possíveis indícios de erros ou fraudes fiscais.

Conforme já discutido no presente trabalho, a função  $\epsilon_i = Y_i - (a + \beta x_i)$  representa o resíduo, que é a diferença entre os valores efetivamente observados como ingressos de recursos no disponível ( $Y_i$ ) com aqueles esperados pela função de Regressão ( $a + \beta x_i$ ). Foram utilizados os seguintes critérios de seleção de amostras:

1. De posse dos valores de  $Y_i$  e  $(a + \beta x_i)$ , calculou-se o desvio padrão dos resíduos encontrados no modelo de regressão linear simples; e
2. Foram selecionadas as datas cujos lançamentos contábeis apresentaram diferenças superiores ou inferiores a um desvio-padrão do valor esperado para a variável dependente (no caso, as datas que apresentassem lançamentos contábeis com diferenças inferiores a R\$ -39.022,09 e superiores a R\$ 39.022,09 dos valores esperados para os ingressos de recursos no disponível).

**Quadro 7 - Estatísticas de resíduos<sup>a</sup>**

	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão	N
Valor previsto	16031,4063	218275,4688	24973,6845	18992,80003	765
Resíduo	-19754,89648	289241,90625	0,00000	39022,09706	765
Valor Previsto Padrão	-0,471	10,178	0,000	1,000	765
Resíduo Padronizado	-0,506	7,407	0,000	0,999	765

a. Variável Dependente: INGRESSO\_DISP

**Quadro 8 – Seleção dos lançamentos contábeis a serem analisados**

Número do caso	DATA	Resíduo Padronizado	INGRESSO_DISP	Valor previsto	Resíduo
717	22/10/2012	7,407	307658,27	18416,3647	289241,90530
344	09/05/2011	7,281	302960,41	18667,7591	284292,65087
441	22/09/2011	6,213	267754,14	25167,3274	242586,81256
616	31/05/2012	5,125	223738,57	23617,7890	200120,78105
359	30/05/2011	4,720	204012,21	19717,2579	184294,95207
387	08/07/2011	4,718	204144,27	19899,1068	184245,16325
425	30/08/2011	4,717	202961,17	18761,0433	184200,12667
488	01/12/2011	4,717	203026,50	18858,0431	184168,45687
376	22/06/2011	4,713	200638,82	16615,1315	184023,68847
402	29/07/2011	4,713	204073,19	20050,0204	184023,16965
574	31/03/2012	4,162	178529,76	16031,4063	162498,35371
467	31/10/2011	3,845	168029,68	17874,7215	150154,95850
551	29/02/2012	3,703	162584,45	17990,5151	144593,93487
457	17/10/2011	3,438	153281,37	19018,2927	134263,07735
414	15/08/2011	3,436	153235,49	19064,5782	134170,91180
543	15/02/2012	3,433	150822,83	16781,5080	134041,32195
594	30/04/2012	3,401	165765,80	32963,7825	132802,01750
532	31/01/2012	3,214	143840,94	18346,5470	125494,39301
637	30/06/2012	3,206	141231,02	16031,4063	125199,61371
733	14/11/2012	3,186	145167,23	20742,6804	124424,54964
192	30/09/2010	3,157	142377,50	19104,9056	123272,59435
428	02/09/2011	3,044	137820,07	18943,8304	118876,23957
257	03/01/2011	2,979	134858,96	18536,4181	116322,54186
659	31/07/2012	2,904	132556,63	19145,4020	113411,22802
711	11/10/2012	2,899	251326,40	138142,5567	113183,84325

510	31/12/2011	2,793	125084,99	16031,4063	109053,58371
297	28/02/2011	2,709	124125,56	18340,8047	105784,75531
689	12/09/2012	2,682	128551,15	23817,2306	104733,91940
487	30/11/2011	2,677	120884,35	16351,4456	104532,90442
669	14/08/2012	2,672	124844,07	20490,5541	104353,51593
318	31/03/2011	2,635	122493,05	19610,0215	102883,02855
218	05/11/2010	2,634	122304,65	19464,9440	102839,70602
221	10/11/2010	2,626	125036,98	22491,9232	102545,05678
501	20/12/2011	2,626	124578,13	22033,9280	102544,20197
171	31/08/2010	2,579	122989,67	22297,4639	100692,20614
702	30/09/2012	2,558	115927,26	16031,4063	99895,85371
126	30/06/2010	2,283	107012,92	17865,7046	89147,21541
234	30/11/2010	2,229	104341,74	17313,3556	87028,38443
752	12/12/2012	2,205	102914,08	16821,1599	86092,92007
566	21/03/2012	2,182	119719,56	34519,0164	85200,54362
345	10/05/2011	2,181	119581,17	34434,5521	85146,61795
582	12/04/2012	2,155	102078,20	17918,5957	84159,60434
646	12/07/2012	2,155	101610,38	17477,4145	84132,96548
603	14/05/2012	2,153	101170,60	17104,9345	84065,66546
480	21/11/2011	2,153	100866,02	16813,5692	84052,45079
149	31/07/2010	2,151	100039,64	16031,4063	84008,23371
277	31/01/2011	2,110	100096,54	17719,3041	82377,23586
273	25/01/2011	2,087	101036,88	19527,1710	81509,70902
213	30/10/2010	2,084	97400,51	16031,4063	81369,10371
338	30/04/2011	2,079	97212,24	16031,4063	81180,83371
105	31/05/2010	2,045	101576,13	21711,6556	79864,47437
426	31/08/2011	2,034	103311,46	23900,4658	79410,99423
195	05/10/2010	1,961	96285,61	19707,3027	76578,30726
256	30/12/2010	1,918	91979,20	17084,8177	74894,38227
84	30/04/2010	1,879	93013,09	19636,4904	73376,59955
430	06/09/2011	1,651	86645,50	22165,6068	64479,89319
652	20/07/2012	1,615	91893,99	28828,5585	63065,43149
447	30/09/2011	1,614	82983,10	19966,6163	63016,48371
466	28/10/2011	1,512	75730,50	16696,2837	59034,21629
744	30/11/2012	1,454	80416,85	23632,2385	56784,61148
381	30/06/2011	1,296	67884,30	17289,4950	50594,80499



736	20/11/2012	1,291	71495,07	21065,9661	50429,10389
223	12/11/2010	1,221	66667,20	18995,3047	47671,89531
686	06/09/2012	1,182	67999,35	21828,1530	46171,19703
471	07/11/2011	1,109	62892,18	19576,2901	43315,88986
415	16/08/2011	1,080	61541,47	19366,2365	42175,23349
707	05/10/2012	1,050	59802,06	18788,4975	41013,56248
237	03/12/2010	1,005	58136,21	18886,0978	39250,11218

a. Variável Dependente: INGRESSO\_DISP

Analisando pormenorizadamente, foi possível chegar às seguintes conclusões acerca dos lançamentos contábeis efetuados nas contas Caixa e Bancos nas datas apontadas pela amostragem proposta no modelo:

## 1. Suprimento de disponibilidades por meio de sucessivos aportes fictícios de capital social

### Quadro 9 – Lançamentos contábeis indicando aumentos fictícios de capital social

Número do caso	Data	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	VALOR
344	09/05/2011	Adiantamento Capital	1.01.01.02.001 Caixa Economica	2.04.02.01.001 XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	300.000,00
441	22/09/2011	Adiantamento Capital	1.01.01.02.001 Banco Santander	2.04.02.01.001 XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	200.000,00
359	30/05/2011	Adiantamento Capital	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.04.02.01.001 XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	200.000,00
387	08/07/2011	Adiantamento Capital	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.04.02.01.001 XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	200.000,00
425	30/08/2011	Adiantamento Capital	1.01.01.02.001 Banco Santander	2.04.02.01.001 XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	200.000,00
376	22/06/2011	Adiantamento Capital	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.04.02.01.001 XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	200.000,00
402	29/07/2011	Adiantamento Capital	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.04.02.01.001 XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	200.000,00
414	15/08/2011	Adiantamento Capital	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.04.02.01.001 XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	150.000,00
218	05/11/2010	Adiantamento Capital Depósito Banrisul	1.01.01.02.001 Banco Banrisul	2.04.02.01.001 XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX	50.000,00
				<b>TOTAL</b>	<b>1.700.000,00</b>

A extração das amostras pelo método apresentado apontou os mesmos lançamentos verificados pela Secretaria de Estado da Fazenda como aportes fictícios de capital social. Adiante, devido à seleção objetiva dos lançamentos, foi possível reverter os esforços para verificação pormenorizada da respectiva conta contábil 2.04.02.01.001 no Livro Razão da empresa, resultando em acréscimo da base de cálculo de R\$ 202.000,00 em 2010 e de R\$ 60.000,00 em 2011, totalizando R\$ 1.962.000,00 de receitas omitidas (o nome da conta contábil foi suprimido tendo em vista que a mesma possuía o nome do sócio-administrador da empresa).

É justamente nesse ponto que a metodologia de seleção objetiva de contas contábeis pode gerar ganhos frente aos métodos tradicionais de seleção, fundamentados, basicamente, na experiência profissional do auditor. Enquanto que o modelo proposto apresentou objetivamente as datas em que os lançamentos contábeis se mostraram discrepantes, a adoção de critérios subjetivos de seleção poderia maximizar o risco de tais lançamentos não serem detectados no momento oportuno, aumentando as chances do Auditor-Fiscal expor-se ao risco de auditoria.

Outro ponto que merece atenção é o tempo demandando para se obter as conclusões acima apresentadas. Conforme já explanado nesta pesquisa, conduzir a auditoria dentro de um período de tempo razoável e a um custo tolerável é uma tarefa árdua, sobretudo na administração tributária. Dessa forma, enquanto na metodologia apresentada o auditor-fiscal poderia, dentro de um exíguo lapso temporal, obter os lançamentos que possivelmente apresentassem erros ou fraudes tributárias, na seleção subjetiva o mesmo trabalho poderia demandar um prazo muito maior para chegar às mesmas conclusões, o que geraria prejuízos aos cofres públicos, tendo em vista o instituto da decadência tributária.

## 2. Empréstimos junto a terceiros

### Quadro 10 – Relação de empréstimos verificados

Número do caso	Data	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	VALOR
717	22/10/2012	Empréstimo creditado no valor de R\$ 310.000,00 (Banco Santander) em 24x de R\$ 13.656,58.	1.01.01.02.001 Banco Santander	2.01.01.02.001 Empréstimo Bco Santander-Capital de Giro	305.021,97
488	01/12/2011	Empréstimo creditado conforme instrumento particular de contrato mútuo referente 2 parcelas	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.02.01.01.001 XXXXX XXX Empreend.Imobiliários Ltda	200.000,00
467	31/10/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Santander	2.02.01.01.001 Banco Santander - Empréstimo	89.371,90
457	17/10/2011	Empréstimo creditado conforme instrumento particular de contrato mútuo, o presente contrato será de 13 meses a contar desta data.	1.01.01.02.001 Banco Santander	2.02.01.01.001 XXXXX XXX Empreend.Imobiliários Ltda	150.000,00
543	15/02/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Santander	2.02.01.01.001 Banco Santander - Empréstimo	80.000,00
428	02/09/2011	Empréstimo creditado ref. empréstimo de R\$ 137.000,00 em 02/09/2011 em 36 parcelas de R\$ 3.805,56.	1.01.01.02.001 Banco Banrisul	2.01.01.02.001 Banco Banrisul - Empréstimo	134.605,41
257	03/01/2011	Empréstimo creditado	1.01.01.02.001 Banco Santander	2.02.01.01.001 Banco Santander - Empréstimo	30.000,00
221	10/11/2010	Empréstimo creditado	1.01.01.02.001 Banco Santander	2.02.01.01.001 Banco Santander - Empréstimo	100.000,00
480	21/11/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Santander	2.02.01.01.001 Banco Santander - Empréstimo	100.000,00
277	31/01/2011	Empréstimo creditado ref. empréstimo de R\$ 100.000,00 em 31/01/2011 em 36 parcelas de R\$ 2.777,78.	1.01.01.02.001 Banco Banrisul	2.01.01.02.001 Banco Banrisul - Empréstimo	98.134,18
273	25/01/2011	Empréstimo creditado	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco Empréstimo-24x	97.265,22
195	05/10/2010	Operação de Crédito (Lançado cfe. extrato)	1.01.01.02.001 Banco Banrisul	2.01.01.02.001 Banco Banrisul - Empréstimo	52.218,94
430	06/09/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Santander	2.02.01.01.001 Banco Santander - Empréstimo	40.000,00
652	20/07/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Santander	2.02.01.01.001 Banco Santander - Empréstimo	5.000,00
466	28/10/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Santander	2.02.01.01.001 Banco Santander - Empréstimo	75.000,00
<b>TOTAL</b>					<b>1.556.618,62</b>

Segundo os lançamentos verificados, a empresa contratou empréstimos junto a terceiros no montante de R\$ 1.556.618,62. Entretanto, analisando os dados, percebe-se que, do total dos empréstimos contraídos, 64% (R\$ 1.003.462,47) não possuem informações completas no histórico do lançamento contábil, dificultando a análise do fluxo das atividades de financiamento da empresa, além de contrariar literalmente o disposto no Art. 1.184 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002):

*“No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa”.*

Ademais, ainda com relação a esses últimos, verificou-se que nos Livros Diário e Razão da empresa existe omissão dos lançamentos do IOF e das parcelas de amortiza-

ção do valor contraído dentro do período analisado (2010, 2011 e 2012), o que pode gerar dúvidas quanto à veracidade dos negócios jurídicos celebrados. Nesses casos, caberia ao auditor-fiscal circularizar as partes interessadas para a efetiva comprovação das transações contábeis escrituradas nos Livros. Contudo, durante o processo de fiscalização, tais lançamentos não foram analisados por não terem sido totalmente detectados no momento oportuno.

### 3. Sucessivas utilizações de conta-corrente garantida para obtenção de capital de giro

**Quadro 11 – Relatório de utilização de conta garantida**

Número do caso	Data	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	VALOR
84	30/04/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Banrisul	2.01.01.02.001 Banco Banrisul - Ch.Especial	12.994,25
84	30/04/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	50.000,00
84	30/04/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	2.01.01.02.001 Caixa Economica Federal - Ch.E	26.713,95
105	31/05/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Banrisul	2.01.01.02.001 Banco Banrisul - Ch.Especial	14.187,59
105	31/05/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	55.399,74
105	31/05/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	2.01.01.02.001 Caixa Economica Federal - Ch.E	26.057,02
126	30/06/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	78.583,60
126	30/06/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Banrisul	2.01.01.02.001 Banco Banrisul - Ch.Especial	15.461,01
126	30/06/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	2.01.01.02.001 Caixa Economica Federal - Ch.E	10.959,48
149	31/07/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	100.039,64
171	31/08/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	100.000,00
192	30/09/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Banrisul	2.01.01.02.001 Banco Banrisul - Ch.Especial	17.117,35
192	30/09/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	95.422,03
213	30/10/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	97.400,51
234	30/11/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	100.000,00
256	30/12/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	85.669,07
297	28/02/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	100.000,00
318	31/03/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	99.336,60
318	31/03/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Banrisul	2.01.01.02.001 Banco Banrisul - Ch.Especial	17.038,98
338	30/04/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Banrisul	2.01.01.02.001 Banco Banrisul - Ch.Especial	15.151,78
338	30/04/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	82.060,46
381	30/06/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	41.494,01
426	31/08/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	94.828,21
447	30/09/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	78.735,54
467	31/10/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	73.483,36
487	30/11/2011	Transf. de/ou/conta 11/2011	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	87.183,14
510	31/12/2011	Transf. de/ou/conta 12/2011	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	125.094,99
532	31/01/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	141.334,89
551	29/02/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	160.486,16
574	31/03/2012	Transf. de/ou/conta 03/2012	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	178.529,76
594	30/04/2012	Transf. de/ou/conta 04/2012	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	147.681,16
616	31/05/2012	Transf. de/ou/conta 05/2012	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	215.535,56
637	30/06/2012	Transf. de/ou/conta 06/2012	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	141.231,02
659	31/07/2012	Transf. de/ou/conta 07/2012	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	129.161,79
702	30/09/2012	Transf. de/ou/conta 09/2012	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	114.961,93
744	30/11/2012	Transf. de/ou/conta 11/2012	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	2.01.01.02.001 Banco Bradesco - Ch.Especial	56.421,19
				<b>TOTAL</b>	<b>2.985.745,77</b>

Conforme o Quadro 11, foram selecionados diversos lançamentos devedores atípicos nas contas Caixa e Bancos, fazendo referência à utilização de empréstimos junto a instituições financeiras, a título de conta garantida (cheque especial).

A partir da seleção aleatória simples de um lançamento, foram analisados todos os fatos contábeis que envolveram seu registro nos Livros Diário e Razão da empresa.

Além de terem sido verificados erros na forma de lançamento (ao invés de manter a rubrica credora no passivo circulante), o valor do juro incidente sobre a conta-corrente garantida apresentou discrepância com a realidade, conforme o Quadro 12 abaixo:

**Quadro 12 – Lançamentos de juros sobre conta garantida referente ao período de 05/2012**

Empresa: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX				CNPJ: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX		
Endereço: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX KOBASOL						
88102-300 SÃO JOSÉ - SC						
LIVRO RAZÃO Número:12						
Período: 01/01/2012 a 31/12/2012				Folha:4X2		
Conta: 7404 - 3.01.15.01.001 - Juros s/Empréstimos						
DATA	HISTÓRICO	LCTO.	CONTR.	DÉBITO	CRÉDITO	
...	...	...	...	...	...	
04/06/2012	Av.debito Juros/IOF/Tarifas Encargos Conta Garantida	331	7641 - 1.01.01.02.001 - Banco Bradesco-Ag. XXXX	912,83	-	
04/06/2012	Av.debito Juros/IOF/Tarifas Encargos Conta Garantida	332	7642 - 1.01.01.02.001 - Banco Bradesco-Ag. XXXX	2.878,70	-	
...	...	...	...	...	...	

A partir do que foi apresentado, os valores contraídos a título de conta-corrente garantida fecharam o mês 05/2012 em R\$ 215.535,56, enquanto os lançamentos contábeis referentes aos juros do período totalizaram R\$ 3.791,53. Segundo pesquisa feita no endereço eletrônico do Banco Central do Brasil - BACEN, a taxa de juros praticada pela mesma instituição financeira na data de 31/05/2012 era de 6,69% ao mês. Diante do exposto e levando-se em consideração o montante contraído a título de empréstimo (R\$ 215.535,56), os valores dos juros lançados estão muito aquém daqueles que deveriam de fato incidir sobre o empréstimo contraído.

Neste contexto, caberia ao auditor-fiscal reverter seu esforço para obter evidências de auditoria suficientes para alcançar uma conclusão acerca dos supracitados empréstimos, escriturados nos Livros Diário e Razão da empresa. Não obstante a importância dos lançamentos, durante o processo de fiscalização, tais fatos contábeis não foram analisados por não terem sido detectados no momento oportuno.



#### 4. Sucessivas transferências entre contas bancárias da empresa

Quadro 13 – Relação de transferências entre contas bancárias da empresa

Número do caso	Data	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	VALOR
195	05/10/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	1.01.01.02.001 Banco Banrisul	40.000,00
218	05/11/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	19.000,00
218	05/11/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	40.000,00
221	10/11/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Banrisul	1.01.01.02.001 Caixa Economica	15.000,00
223	12/11/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.01.001 Caixa	1.01.01.02.001 Banco Banrisul	3.500,00
223	12/11/2010	Transf. de/ou/conta (lançado	1.01.01.02.001 Banco Banrisul	1.01.01.02.001 Banco Santander	30.000,00
237	03/12/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Banrisul	1.01.01.02.001 Banco Santander	25.000,00
237	03/12/2010	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	1.01.01.02.001 Banco Santander	30.000,00
257	03/01/2011	Transf. de/ou/conta TED	1.01.01.02.001 Caixa Economica	1.01.01.02.001 Banco Santander	34.000,00
345	10/05/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	1.01.01.02.001 Caixa Economica	100.000,00
381	30/06/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	25.000,00
415	16/08/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Santander	1.01.01.02.001 Caixa Economica	20.000,00
415	16/08/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	20.000,00
415	16/08/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	18.000,00
430	06/09/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	1.01.01.02.001 Banco Santander	31.000,00
471	07/11/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.01.001 Caixa	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	12.000,00
471	07/11/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	1.01.01.02.001 Banco Santander	47.000,00
487	30/11/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	14.000,00
487	30/11/2011	Transf. de/ou/conta ch 394	1.01.01.01.001 Caixa	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	14.000,00
501	20/12/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	95.000,00
501	20/12/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	1.01.01.02.001 Caixa Economica	6.000,00
501	20/12/2011	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	1.01.01.02.001 Caixa Economica	6.000,00
543	15/02/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	1.01.01.02.001 Banco Santander	70.000,00
566	21/03/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	1.01.01.02.001 Banco Santander	100.000,00
582	12/04/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	1.01.01.02.001 Banco Santander	100.000,00
603	14/05/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	1.01.01.02.001 Banco Santander	100.000,00
646	12/07/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	1.01.01.02.001 Banco Santander	100.000,00
652	20/07/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Santander	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	70.000,00
669	14/08/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	1.01.01.02.001 Banco Santander	120.000,00
686	06/09/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Santander	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	50.000,00
686	06/09/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	1.01.01.02.001 Banco Santander	11.500,00
689	12/09/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	1.01.01.02.001 Banco Santander	120.000,00
707	05/10/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Santander	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	44.000,00
707	05/10/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	1.01.01.02.001 Banco Santander	12.800,00
711	11/10/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	1.01.01.02.001 Banco Santander	120.000,00
733	14/11/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	1.01.01.02.001 Banco Santander	140.000,00
736	20/11/2012	cheque No. 344	1.01.01.01.001 Caixa	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	5.500,00
736	20/11/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Santander	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	15.000,00
736	20/11/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	1.01.01.02.001 Banco Santander	4.000,00
744	30/11/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Santander	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	11.000,00
752	12/12/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Banco Bradesco-Ag.XXXX	1.01.01.02.001 Banco Santander	100.000,00
752	12/12/2012	Transf. de/ou/conta	1.01.01.02.001 Caixa Economica	1.01.01.02.001 Banco Santander	2.000,00
<b>TOTAL</b>					<b>1.940.300,00</b>

De acordo com o Quadro 13, o modelo apresentou diversos lançamentos contábeis, transferindo valores monetários entre as diversas contas bancárias da empresa.

De início, as transações acima descritas não sugerem indícios de irregularidades ou erros contábeis. Todavia, levando-se em consideração o valor e a quantidade de transações efetuadas, e considerando que as origens de recursos destas transferências podem advir dos aportes financeiros fictícios e/ou de lançamentos com falta de clareza em seu respectivo histórico, faz-se necessário que o auditor analise com maior profundidade a veracidade desses lançamentos. Por fim, cabe ressaltar que tais fatos contábeis não foram analisados durante o processo de fiscalização por não terem sido detectados no momento oportuno.

## 5 CONCLUSÃO

Na tentativa de promover o bem-estar social e de garantir acessibilidade a serviços públicos essenciais, o governo necessita obter recursos e, de acordo com a teoria das finanças públicas, a principal fonte de receita é a arrecadação tributária. Junto a essa necessidade de obtenção de recursos, nasce, também, o objetivo fundamental do Estado de promover um sistema tributário ideal, cujos aspectos mais importantes são o de equidade, que traz a ideia de distribuição do ônus tributário de forma equitativa entre os diversos indivíduos de uma sociedade, e de progressividade, que busca tributar de modo mais gravoso aqueles que possuem maiores rendas.

Apesar da cíclica necessidade de obtenção de recursos para suprir as demandas sociais, o Estado tem se deparado com inúmeras práticas ilegais de sonegação de impostos, contabilizando um enorme prejuízo financeiro e social para o país.

Buscando aliviar ao máximo essa prática, o Estado lança mão de servidores cuja função é evitar que haja evasão fiscal das receitas estatais, os auditores-fiscais. Contudo, esses últimos, assim como os auditores independentes, estão sujeitos ao risco de auditoria, que é a possibilidade de emitir uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis possuem distorções relevantes.

Levando em consideração esse cenário, chega-se à conclusão de que o auditor-fiscal não pode obter segurança absoluta de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante devido a fraude ou erro, especialmente porque uma auditoria tem limitações inerentes (natureza das informações contábeis e dos procedimentos de auditoria ou, até mesmo, da necessidade de que a auditoria seja conduzida dentro de um período de tempo razoável).

O objetivo da presente pesquisa foi demonstrar que, a partir do uso de recursos estatísticos alternativos, como a Regressão Linear Simples e os Coeficientes de Determinação ( $R^2$ ) e de Pearson, é possível obter resultados satisfatórios no processo de auditoria tributária, auxiliando o auditor-fiscal a levantar indícios de erros e fraudes nas demonstrações contábeis de forma objetiva e segura.

A título de exemplo, quando verificada a falta de relação linear entre as variáveis Diminuições em Clientes/Duplicatas a receber e Aumentos nos Ingressos de recursos no disponível (Caixas e Bancos), gerou-se uma oportunidade de reflexão acerca dos recursos utilizados para fazer face ao fluxo de caixa operacional da empresa.

Conforme demonstrado, com a adoção do modelo proposto, houve objetividade na verificação do suprimento de disponibilidades por meio de sucessivos aportes fictícios de capital social, sobretudo quando comparada à metodologia subjetiva normalmente utilizada. Outro ponto importante foi a verificação de outros lançamentos contábeis que, durante o trabalho de auditoria, mereciam análise pormenorizada do auditor-fiscal, mas, por não terem sido detectados momento oportuno, foram preteridos de análise durante o processo de fiscalização.

De forma contrária, os resultados também apresentaram ausência de problemas significativos entre as variáveis Prestação de serviços a prazo e Aumentos em Clientes/

Duplicatas a receber, levando-se em consideração o erro tolerável de 5% para  $R^2$  estipulado pelo presente trabalho. Entretanto, não se pretende afirmar que a empresa não apresentou irregularidades, pois, na prática, sabe-se que os ilícitos tributários abrangem uma gama de práticas evasivas, como, por exemplo, falta de emissão de documentos fiscais de venda ou revenda, utilização dolosa de alíquota inferior àquela determinada pela legislação, entre outras. Porém, de acordo com os resultados apresentados, o auditor poderia reverter seus esforços para a análise de outras contas contábeis ou, até mesmo, para possíveis práticas evasivas que não se utilizam da contabilidade, garantindo uma maior eficiência e agilidade no seu trabalho.

Os resultados obtidos comprovam que o uso da Regressão Linear Simples e dos Coeficientes de Determinação ( $R^2$ ) e de Pearson podem contribuir exponencialmente na identificação de erros e fraudes nas demonstrações contábeis examinadas pelos auditores-fiscais. A adesão a esses tipos de ferramentas estatísticas aumentam a segurança e a confiabilidade da fiscalização, reduzindo, substancialmente, o risco de auditoria inerente ao trabalho do Fisco. O resultado direto do uso dessas ferramentas estatísticas é a identificação dos pontos mais vulneráveis nas demonstrações contábeis analisadas, o que torna a auditoria tributária mais seletiva, priorizando contas e transações contábeis que apresentem maior potencial de risco. Porém, por se tratar de estudo de caso, é altamente salutar a realização de estudos adicionais para identificar e aprimorar o uso de ferramentas desse tipo.



## 6 REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES – ANATEL – Resolução nº 614, de 28 de maio de 2013.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 2. ed. São Paulo: Método, 2008.

ALM, James e TORGLER, Benno. “Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality”. **Journal of Business Ethics**, p.1, 2011.

BARBETTA, Pedro Alberto; REIS, Marcelo Menezes; BORNIA, Antonio Cezar. **Estatística para cursos de engenharia e informática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BOYNTON, William C., JOHNSON, Raymond N. e KELL, Walter G. Tradução de Evaristo dos Santos. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

BOYNTON, William C.; KELL, Walter G. **Modern Auditing**. 6.ed. New York: John Wiley & Sons, Inc, 1995.

CARVALHO, Sérgio; CAMPOS, Weber Salmito. **Estatística básica simplificada**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

BRASIL. Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil Brasileiro. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm)>. Acesso em 13/06/2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.203, de 27 de Novembro de 2009. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Disponível em: [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001203](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001203)>. Acesso em 13/06/2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC Nº. 1.222, de 27 de Novembro de 2009. Aprova a NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria. Disponível em <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001222](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001222)>. Acesso em 13/06/2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC Nº. 1.217, de 27 de Novembro de 2009. Aprova a NBC TA 500 – Evidência de Auditoria. Disponível em <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001217](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001217)>. Acesso em 13/06/2014.

CUNHA, Paulo Roberto da; BEUREN, Ilse Maria. Técnicas de amostragem utilizadas nas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 40, p. 67 – 86, 2006.

CUNHA, Paulo Roberto da; BEUREN, Ilse Maria; HEIN, Nelson. Técnicas de amostragem utilizadas nas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina versus na cidade do Rio de Janeiro. **Revista UnB Contábil – UnB**, Brasília, v. 9, n. 1, 2006.

FIGUEIREDO, Gustavo Henrique de Britto. Um novo paradigma na auditoria em meio digital. In: **Prêmio de Criatividade e Inovação Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil José Antônio Schöntag** / Secretaria da Receita Federal do Brasil. 7. ed. 2010. Monografia. Brasília: RFB, p. 15 – 54, 2010.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: Teoria e prática no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**. 10ª Edição. São Paulo: Atlas, 2012

MARRA, Esnesto; FRANCO, Hilário. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 2002.

PETTERSON, Mark. The keys to effective IT auditing. **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, v. 16.16, n. 5, p. 41-46, 2005.

RIBEIRO, Joselito de Macedo; DIAS FILHO, José Maria. Aplicação de métodos quantitativos em auditoria: propostas para otimizar procedimentos e reduzir riscos. **Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP**, v. 1, n. 1, p. 43– 59, 2007.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007.

THEÓPHILO, Carlos Renato; MARTINS, Gilberto de Andrade. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009.

VORHIE, Richard. Nonlitigation Risk and Pricing Audit Services. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, v. 24, n. 1, 2005.



# Capítulo 8

II Concurso de Monografias do Sindifisco – 2015

Segundo lugar

**Concepção de um Sistema de Rastreabilidade para Controle Fiscal através dos  
Projetos do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED e dos Padrões de  
Automação Comercial**

**Júlio César Narciso**

## RESUMO

O crescente aumento de sonegação fiscal e desvios de produtos leva ao Governo Brasileiro a buscar novas formas de controlar o cumprimento das obrigações fiscais. Pioneiramente, o Sistema Público de Escrituração Digital –SPED traz grandes resultados, possibilitando cruzamento de informações. Buscar novas soluções para aprimorar a eficiência do controle fiscal é fundamental para aumentar a arrecadação numa fase econômica turbulenta, mas sem elevar consideravelmente o custo-brasil. Nesse contexto, um sistema de rastreabilidade baseado nos padrões de automação comercial e nas obrigações fiscais em meio eletrônico do SPED pode ser implementado. Os elementos essenciais para tal sistema são:

1. Número único de identificação;
2. Tecnologia de Marcação Gráfica da Numeração;
3. Agregação;
4. Dados a serem capturados;
5. Eventos da cadeia logística; e
6. Transferência de dados.

Os padrões mundiais oferecidos pela organização GS1 oferecem suporte para os elementos de 1 a 3. Sendo que os elementos de 4 a 6 podem ser alcançados utilizando o SPED.

Esse sistema deverá aprimorar o controle fiscal com indicação dos possíveis sonegadores no percurso da cadeia de suprimento, ou seja, dos insumos ao consumidor final.

**Palavras-chave:** Sistema de Rastreabilidade, Padrões de Automação Comercial, Código de Barras, Sistema Público de Escrituração Digital

## SUMÁRIO

1 Introdução.....	321
2 Rastreabilidade.....	322
2.1 Definição.....	322
2.2 Sistema de Rastreabilidade.....	322
3 Identificação de Produtos e Lotes.....	325
3.1 Tipos de Unidades.....	326
3.2 Identificação das Unidades.....	327
3.3 Tecnologia de Marcação.....	330
3.4 Serialização de Produtos.....	331
3.5 Agregações usando os padrões GS1.....	333
4 Classificação de Produtos.....	335
4.1 Nomenclatura Comum do MERCOSUL – NCM.....	335
4.2 Classificação Global de Produtos - GPC.....	337
4.3 Comparações entre NCM e GPC.....	340
5 SPED – Sistema Público de Escrituração Digital.....	343
5.1 Nota Fiscal Eletrônica.....	344
5.2 EFD.....	348
5.3 CT-e e MFD-e.....	349
5.4 Conclusões.....	350
6 Proposta: Concepção de um sistema de Rastreabilidade para Controle Fiscal através dos projetos do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.....	350
6.1 Premissas.....	350
6.2 Procedimentos dos Participantes da Cadeia Logística.....	357
6.3 Benefícios ao Fisco.....	358
7 Conclusão.....	363
8 Referências.....	364

# 1 Introdução

A sonegação é um grave problema para uma nação, corrompendo a capacidade de investir e custear os serviços essenciais à sociedade, como o de educação, saúde, segurança, entre outros. O Sonômetro, sistema que estima frequentemente o valor sonegado no país, apontou que a sonegação no país em 2014 chegou a casa dos “500 Bilhões”, aproximadamente 10% do Produto Interno Bruto do Brasil (ANDRADE, 2015). Segundo reportagem do Jornal da Nova, “a arrecadação tributária brasileira poderia se expandir em 27,1%, no ano passado, de R\$ 1,851 trilhão, para R\$ 2,301 trilhões” (ANDRADE, 2015).

Com o intuito de reduzir esse problema, os Fiscos Federal, Estaduais e Municipais estão se modernizando e exigindo cada vez mais informações em meio eletrônico dos contribuintes, para aprimorar os controles fiscais. Um bom exemplo disso é o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, que abrange as três esferas do governo, e teve como objetivo modernizar o cumprimento de obrigações acessórias. O SPED compreende o projeto da Nota Fiscal Eletrônica, Escrituração Fiscal Digital – EFD, Conhecimento de Transporte Eletrônico – CT-e, Manifesto Fiscal de Documento Eletrônico – MFD-e, entre outros.

Nesse contexto, buscar novas soluções para aprimorar a eficiência do controle fiscal é fundamental para aumentar a arrecadação numa fase econômica turbulenta. No entanto, para não elevar consideravelmente o custo-brasil, deve-se buscar soluções já em uso no dia-a-dia das organizações. A solução de automação comercial mais conhecida em uso pelas empresas é o código de barras. Ele vem sendo usado já há 30 anos no Mundo. No Brasil, segundo a organização GS1, já há aproximadamente 58 mil estabelecimentos que utilizam o código de barras nas suas operações, chegando no mundo a sua leitura à casa dos 6 Bilhões diariamente. Mais recentemente, as empresas estão aprimorando o uso do código de barras e ampliando o controle dos produtos para toda a cadeia de suprimentos, desde a matéria prima até o consumidor final, criando os sistemas de rastreabilidade de produtos.

Com o intuito de aumentar a eficiência do Fisco com soluções já em uso, o trabalho visa buscar uma solução de rastreabilidade com fins tributários, através de padrões mundiais de automação comercial e das obrigações fiscais em meio eletrônico existentes. Para tal, a divisão deste trabalho ficou assim definida:

Capítulo 2 – Rastreabilidade: Conceituar e elencar os elementos necessários ;

Capítulo 3 – Identificação dos Produtos e Lotes;

Capítulo 4 – Classificação de Produtos;

Capítulo 5 – Sistema Público de Escrituração Digital (Sped);

Capítulo 6 – Proposta: Concepção de um sistema de Rastreabilidade para Controle Fiscal através dos projetos do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.



## 2 Rastreabilidade

### 2.1 Definição

O conceito de rastreabilidade já vem sendo objeto de estudo por vários autores da administração que associam a rastreabilidade como uma ferramenta do gerenciamento da qualidade (VINHOLIS & AZEVEDO, 2002), com o objetivo de localizar um produto na cadeia logística (GS1a, 2015).

Para Morris K. Dyer, da década de 60, um dos pioneiros sobre esse assunto, ao tratar sobre a rastreabilidade de produtos para sistemas espaciais da NASA, descreve rastreabilidade como:

A habilidade de traçar o caminho da história, aplicação, uso e localização de uma mercadoria individual ou de um conjunto de características de mercadorias, através da impressão de números de identificação. A identificação dos números pode ser aplicada sobre itens individuais de ferramenta ou sobre lotes de peças, ou podem ser códigos de datas para materiais de produção contínua ou uma combinação disto (Dyer, 1966, citado por Juran & Gryna Júnior, 1970).

Para GS1 Brasil, Associação Brasileira de Automação responsável por definir padrões de automação comercial objetivando a melhoria para as cadeias de suprimentos desde a matéria-prima até o consumidor final, a rastreabilidade “representa a capacidade de recuperação do histórico, da aplicação ou da localização de um produto, através da impressão de números de identificação. Ou seja, a habilidade de se poder saber através de um código de barras qual a identidade de uma mercadoria e as suas origens.” (GS1, 2015a)

Assim, temos a rastreabilidade como ferramenta de identificação do trajeto dos produtos e seus insumos da produção ao consumo final. A identificação é vital para melhorar a qualidade, custo e o tempo da cadeia produtiva.

### 2.2 Sistema de Rastreabilidade

O termo sistema refere-se a um sistema de informações e todas as suas características. Sistema de informação é definido como várias partes unidas, formando um conjunto, que interage, coletando, armazenando e manipulando, disseminando os dados e fornecendo feedback, atingindo assim objetivos ou resultados (REZENDE, 1999; STAIR, 1999).

Segundo Stair (1999), o sistema de informação é composto das seguintes partes:

- 1) Entrada de dados no sistema;
- 2) Processamento;
- 3) Saídas do sistema (Informação);
- 4) Feedback (Tomar a decisão).

Assim, o Sistema de Rastreabilidade permite seguir e rastrear informações de diferentes tipos (referente ao processo, produto, pessoal e/ou serviço) em um departamento interno de uma empresa ou amplamente na cadeia logística através de coleta de dados para tomar as decisões necessárias que diferenciam conforme o tomador de decisão (VINHOLIS & AZEVEDO, 2000). Geralmente nos recentes anos esse sistema de rastreabilidade entende-se por um sistema informatizado responsável pelo armazenamento e rastreamento das informações (VINHOLIS & AZEVEDO, 2002).

As indústrias, distribuidores e varejistas estão voluntariamente desenvolvendo e utilizando sistemas de rastreabilidade em seus processos para melhorar a eficiência, para ajudar na proteção de suas marcas e para garantir que seus alimentos, medicamentos e materiais médicos ou brinquedos sejam seguros (GS1, 2015a).

Atualmente, no Brasil vários setores já se destacam na utilização de sistemas de rastreabilidade buscando almejando os bons retornos a empresa, dentre eles se destacam (GS1, 2015b):

- Cadeia de Medicamentos e Produtos para Saúde;
- Cadeia da Carne Bovina;
- Produtos Alimentícios;
- Produtos Frescos (FLV);
- Matérias-primas e material de embalagem.

As autoridades ao redor do mundo também estão começando a monitorar a circulação de produto. Conforme mencionamos no capítulo 2, no Brasil o Sistema Nacional de Controle de Medicamentos (SNCM), um sistema de rastreabilidade de medicamentos, foi instituído através da Lei nº 11.903 (Brasil, 2009), dispondo sobre o rastreamento da produção e do consumo de medicamentos por meio de tecnologia de captura, armazenamento e transmissão eletrônica de dados. O objetivo do SNCM é permitir o monitoramento e garantir a segurança sanitária dos medicamentos brasileiros desde a produção até a dispensação em farmácias de todo o país, prevenindo falsificações e desvio de medicamentos, que deverá ser adotado por todos os fabricantes de medicamentos até 2016 (PORTAL DO BRASIL, 2015)

Globalmente a Organização Mundial da Saúde, agência especializada em saúde e subordinada à Organização das Nações Unidas, na Convenção-Quadro para o Controle do Tabaco (CQCT) implementa o sistema de rastreamento de produtos relacionados ao tabaco, com o objetivo de evitar seu desvio para mercados ilegais. É fundamental que as autoridades possam acompanhar o produto, a fim de identificarem onde ele foi desviado e para questionarem os responsáveis pelo desvio (CAMPANHA PARA CRIANÇAS LIVRES DE CIGARRO, 2015).

Análises dos especialistas do CQCT identificaram como elementos essenciais para o sistema de rastreabilidade para os produtos de Tabaco (WHO FCTC, 2015):

- Número único de identificação;
- Tecnologia de Marcação Gráfica da Numeração;
- Agregação;

- Dados a serem capturados;
- Eventos da cadeia logística;
- Transferência de dados.

Para a GS1, os principais requisitos obrigatórios para um sistema de rastreabilidade com base em padrões são (GS1, 2015c):

- Todos os itens rastreáveis devem ser identificados com o identificador GS1 apropriado no momento de sua criação;
- A identificação deve permanecer com ou no item até sua utilização;
- Todas as localizações físicas devem ser identificadas com o identificador GS1 apropriado em toda a cadeia de suprimentos;
- Dados sobre produtos e seu fluxo físico são capturados e compartilhados como combinado entre os parceiros comerciais.

### **2.2.1 Número único de identificação**

O Sistema de numeração deve possuir certos requerimentos:

- Construído em padrões internacionais;
- Legível às pessoas;
- Expansível; e
- Único, ou seja, o número não é repetido (WHO FCTC, 2015).

### **2.2.2 Tecnologia de Marcação Gráfica da Numeração**

A tecnologia de marcação gráfica é o mecanismo usado para capturar os dados sobre o produto. A escolha da tecnologia pode variar conforme a capacidade individual do industrial mas deve estar em conformidade com um padrão aberto (WHO FCTC, 2015).

### **2.2.3 Agregação**

Agregação estabelece a relação pai-filho entre o número único de identificação da unidade do produto e as subunidades empacotadas dentro dessas. Nessa maneira, o número de identificação de uma embalagem de produto individual é relacionado ao número único de identificação da caixa em que ele está empacotado. Isto irá permitir monitorar e rastrear o movimento das embalagens individuais sem a necessidade de lê-los individualmente, que dependeria da abertura de suas caixas (WHO FCTC, 2015).

Qualquer alteração das agregações, tal como uma remoção de uma caixa de um pallet ou a obtenção de uma amostra para teste, requer ser registrada no momento em que ocorrer na cadeia logística (WHO FCTC, 2015).

## **2.2.4 Dados a serem capturados**

Algumas informações práticas como a descrição do produto, mercado desejado de venda, data de fabricação, unidade fabril, máquina e turno de produção pode ser agrupado em uma única etiqueta (WHO FCTC, 2015).

## **2.2.5 Eventos da cadeia logística**

Cada carregamento ou descarregamento na cadeia logística deve ser validado as mudanças de posse das unidades e registrado esses eventos localmente. Compartilhar e analisar esses eventos ajudará identificar pontos potenciais de desvios de produtos (WHO FCTC, 2015).

## **2.2.6 Transferência de dados**

A troca de dados acontece em dois níveis. Primeiramente, as trocas desses dados registrados acontecem entre os parceiros da cadeia logística e as autoridades nacionais. Essa troca de dados deve ser implementada ou pela transferência de dados para o sistema nacional ou alternativamente através de um mecanismo de consulta no qual obtém os dados quando necessários diretamente dos industriais ou dos sistemas dos parceiros da cadeia logística. O segundo nível de transferência de dados é entre as autoridades nacionais e internacionais, sendo essa cooperação internacional essencial (WHO FCTC, 2015). O trabalho envolve somente o controle dentro de nosso país, mas tais níveis podem ser comparados ao que ocorre dentro de cada estado e a necessidade de compartilhamento entre os estados.

## **3 Identificação de Produtos e Lotes**

Dentro dos requisitos do sistema de rastreabilidade necessitamos identificar os produtos e lotes, pois as descrições de produtos e serviços precisam ser substituídas por sistemas de identificação que possam ser usados em todos os setores da indústria e comércio mundialmente (PAOLESCHI, 2008). Os sistemas para atender as necessidades logísticas utilizam números de identificação exclusivos. A identificação é marcada nas embalagens individuais, comerciais ou logísticas geralmente através de símbolos de códigos de barras. Isso possibilita a captura de dados precisa e com baixo custo, fornecendo as informações necessárias em todos os pontos da cadeia de suprimento (PAOLESCHI, 2008).

## 3.1 Tipos de Unidades

### 3.1.1 Unidade de Consumo

“A unidade de consumo representa qualquer artigo disponível para venda ao consumidor final” (OLIVEIRA, 2008). Estes são os itens de produtos que nós, pessoas físicas, encontramos no varejo (supermercados e lojas) nos balcões e levamos até o caixa (ponto-de-venda). É geralmente uma embalagem pequena e que contém somente um único item.

Em regra geral, essa unidade não é utilizada entre os parceiros da cadeia logística, em virtude de o varejista revender uma quantidade relevante dessas unidades, assim ele adquire embalagens maiores com várias unidades de consumo.

### 3.1.2 Unidade de Expedição ou Comercial

Segundo Oliveira (2008):

A unidade de expedição, ou unidade comercial, compreende o conjunto normalizado de unidades de consumo estabelecido para as transações comerciais entre parceiros, como fornecedor/cliente. A unidade de expedição pode representar também o conjunto de unidades para venda num canal de distribuição distinto do retalho.

Segundo a GS1 Portugal (2015b), unidade comercial é a unidade das transações comerciais entre os participantes da cadeia logística, ou seja, é a unidade da encomenda e fatura, no qual o preço é estipulado entre as partes.

As unidades comerciais abrangem comumente diversas unidades de consumo agrupadas em caixas de papelão.

### 3.1.3 Unidade logística

Derivando-se do próprio nome, ela tem propósito logístico, ou seja, abrange um grupo misto ou homogêneo de unidades comerciais em unidades maiores para facilitar o transporte e estocagem ao longo da cadeia de suprimentos (OLIVEIRA, 2008).

Os *pallets* e containers são as unidades logísticas mais conhecidas. Dificilmente as transações comerciais irão utilizar como unidade um *pallet* fechado (completo), esses são vistos ou solicitados como forma de "utilização de carga" para facilidade nas movimentações logísticas (GS1 Portugal, 2015b).

A figura abaixo ilustra a diferença entre os três tipos de unidades descritas.



Figura 3.1:Classificação das Unidades

### 3.2 Identificação das Unidades

As unidades poderão ser identificadas através dos padrões GS1, amplamente utilizado nas transações comerciais para fins de reconhecimento de um produto específico. Com o uso de documentos fiscais eletrônicos, o código padrão GS1 de identificação dos produtos passou a ser requisito obrigatório a ser informado ao Fisco, quando o produto o possuir.

A expressão GTIN (Número global do item comercial) é um gênero de estrutura de códigos utilizados para identificação de unidades de consumo e comerciais. Eles diferenciam-se pelo tamanho, podendo ser de 8, 12, 13 ou 14 dígitos como veremos a seguir.

Vamos descrever os principais códigos em relação aos tipos de unidades.

#### 3.2.1 Consumo

As unidades de consumo utilizam basicamente os seguintes códigos:

- GTIN 8: Código de tamanho reduzido que deve ser impresso apenas em embalagens ou rótulos pequenos (GS1 Portugal, 2015b).
- GTIN 13: Código Padrão mundial para a identificação de produtos / bens de consumo.
- GTIN 12: Código Padrão na América do Norte.

##### 3.2.1.1 GTIN 13

A estrutura do GTIN 13 é assim composta:

Nº da GS1 Licenciadora (GS1 Brasil= 789)			Identificam a empresa na GS1, varia de 4 a 7 dígitos					Identificam o produto da em- presa, varia de 5 a 2 dígitos				Dígito Verificador
N1	N2	N3	N4	N5	N6	N7	N8	N9	N10	N11	N12	N13

Os produtos são identificados pela empresa para cada espécie com características distintas de outros da mesma empresa. A GS1 recomenda que caso haja modificações relevantes no produto ou criações de produtos semelhantes mas que diferenciados do originário deve ser criado novo número GTIN para esse produto.

### 3.2.1.2 GTIN 8

A estrutura do GTIN 8 é:

Nº da GS1 Licenciadora (GS1 Brasil= 789)			Identificam o produto da empresa				Dígito Verificador
N1	N2	N3	N9	N10	N11	N12	N13

Cada GTIN 8 deve ser licenciado pela GS1, pois pode passar por avaliação técnica (GS1 Portugal, 2015b).

### 3.2.2 Comercial

As unidades comerciais podem ser codificadas de duas maneiras:

- Usando um novo GTIN 8, 12 ou 13, diferente das unidades de consumo que esse agrega;
- Ou utilizada o GTIN 14 formado basicamente com o mesmo código da unidade de consumo, como veremos a seguir.

Não iremos mencionar novamente o GTIN 8, 12 ou 13, pois já foram anteriormente explicados.

#### 3.2.2.1 GTIN14 – Unidade Comercial

O GTIN 14 possui quase a mesma estrutura do GTIN 13 conforme estrutura abaixo, diferenciado somente o indicador logístico:

Indicador	Nº da GS1 Licenciadora (GS1 Brasil= 789)			Identificam a empresa na GS1, varia de 4 a 7 dígitos					Identificam o produto da empresa, varia de 5 a 2 dígitos				Dígito Verificador
N1	N2	N3	N4	N5	N6	N7	N8	N9	N10	N11	N12	N13	N14

O indicador pode assumir os dígitos de 1 a 8 para unidades comerciais com medidas fixas, assim a empresa para um mesmo produto ex. Shampoo (GTIN 7891234567890) pode definir 8 tipos de pacotes com quantidades fixas de Shampoo, ex:

- Pacote 1: com 4 unidades de consumo (GTIN 1 789123456789 5)
- Pacote 2: com 8 unidades de consumo (GTIN 2 789123456789 2)
- Pacote 3: com 10 unidades de consumo (GTIN 3 789123456789 8)
- Pacote 4: com 15 unidades de consumo (GTIN 4 789123456789 1)
- ...



O indicador 9 designa que o número de item identificado denota um item comercial de peso variável e o indicador 0 aponta a própria unidade de consumo (GS1 Portugal, 2015b).

O GTIN 14 é utilizado somente para unidades comerciais contendo somente um específico produto, não podendo haver diferentes produtos com GTIN's diferentes no mesmo código GTIN 14. Outra característica do GTIN 14 é a impossibilidade de utilização no ponto-de-venda do varejo, assim o uso será somente para as transações entre os parceiros da cadeia logística.

### 3.2.3 Logísticas

As unidades logísticas são identificadas principalmente para o controle e rastreabilidade de mercadorias no embarque, transporte, recebimento e armazenagem (PAOLESCHI, 2008). “O cadastro de informações referentes à carga, marcado em código de barras em cada unidade logística, permite o gerenciamento da movimentação física das unidades individualmente, proporcionando um elo entre o fluxo físico dos itens e o fluxo de informações a eles associado.” (PAOLESCHI, 2008).

As unidades logísticas podem ser identificadas tal como as unidades comerciais ou, além disso, através do código SSCC, que veremos a seguir.

#### 3.2.3.1 SSCC – Código de série da unidade logística

O SSCC é um número que identifica cada uma das unidades logísticas, sejam estas homogêneas ou mistas, e a sua estrutura é a seguinte (GS1 Portugal, 2015b):

Díg. Extensão	Nº da GS1 Licenciadora (GS1 Brasil= 789)			Identificam a empresa na GS1, varia de 4 a 7 dígitos					Referência de Série									Dígito Verificador
N1	N2	N3	N4	N5	N6	N7	N8	N9	N10	N11	N12	N13	N14	N15	N16	N17	N18	

O SSCC identifica unicamente cada unidade logística, pois esse código é formado pela identificação da empresa na GS1 e sua referência de série, ou seja, número serial. Por identificar singularmente cada unidade logística, esse código é de suma importância para o funcionamento de um sistema de rastreabilidade.









Figura 3.2: Identificações das Unidades no decorrer da cadeia logística (GS1 BRASIL, 2015h)

### 3.3 Tecnologia de Marcação

O código de barras é uma forma de representar a numeração, que viabiliza a captura automática dos dados por meio de leitura óptica nas operações automatizadas (PAO-LESCHI, 2008). O código de barras é o mais comum tipo de suporte de dados das numerações de identificações dos produtos, mas atualmente existe a tecnologia RFID. A tecnologia RFID permite a identificação de produtos em alta velocidade, sem precisar da leitura direta do chip. A Identificação por Radiofrequência (RFID) é uma tecnologia que envolve etiquetas que emitem sinais de rádio e dispositivos chamados leitores que recebem esses sinais. Essa tecnologia é atualmente utilizada como passes de pedágio (Sem-Parar), em sistemas de controle de acesso a edifícios, passe de ônibus (bilhete único em SP) etc (GS1 BRASIL, 2015e). Essa tecnologia é baseada no EPC (Código Eletrônico de Produto), suportando todos os códigos de identificação anteriormente mencionados. Os objetos identificados com EPC são serializados, o que significa que portam um número serial individualizado (GS1 BRASIL, 2015h). Basicamente o EPC é formado pelos códigos padrões GS1 mais um número serial.

A GS1 BRASIL, em seu portal, lista os principais padrões de suporte de dados (2015g), vejamos:

Padrão	Código	Descrição	Conteúdo
EAN/UPC		Código desenvolvido especificamente para leitura no PDV (ponto de venda), devido à agilidade propiciada na captura da informação.	GTIN
GS1 DataBar		Compreende uma família de códigos que podem ser escaneados no PDV, podem ser muito menores do que os códigos EAN/UPC e ainda codificar informações adicionais como número serial, número de lote e/ou data de validade. É uma tendência global utilizar esse código no setor de frutas, verduras e legumes (FLV) e outros produtos perecíveis.	GTIN Serial Nº do Lote Data de Validade
GS1-128		Código de barras que permite codificar todas as chaves GS1. Utilizado na gestão de logística e de rastreabilidade por meio da codificação de informações adicionais como número serial, número de lote, data de validade, quantidades, número de pedido do cliente etc.	GTIN Serial Nº do Lote Data de Validade Quantidade Peso Líquido Peso Bruto
ITF-14		Código de barras desenvolvido para codificar apenas GTINs, pode ser impresso diretamente em substrato corrugado (caixa de papelão) oferecendo um bom desempenho de leitura. Não pode ser utilizado para identificar itens comerciais que passarão pelo PDV.	GTIN 14

GS1 DataMatrix	 <p>(01)07898357410015 (713)3210987654321 (21)1234567890123 (10)123ABC (17)161231</p>	Símbolo bidimensional para aplicações especiais que permite codificar informações em espaços menores que os códigos lineares e agregar informações adicionais como código do produto, lote e validade. Principal código do segmento hospitalar, por permitir identificação de itens muito pequenos e possibilitando a sua rastreabilidade.	GTIN Nº de Registro da Anvisa Serial Nº do Lote Data de Validade-
GS1 QR Code	 <p>(01)078983574100158200www.gs1br.org</p>	QR Codes são módulos pretos densos distribuídos em um formato padrão de caixa em um fundo branco, um primo mais sofisticado do código de barras que pode conter 100 vezes mais informações.	GTIN URL

Vale destacar o padrão GS1 128, muito utilizado nas etiquetas de unidades logísticas por conter várias informações úteis do produto e ser altamente flexíveis (Figura 3.1). Ele pode conter uma informação essencial para este trabalho, o número de série, que será descrito no capítulo 4.4.



Figura 3.3: Etiqueta logística usando o GS1 128 (GS1 Portugal, 2015b)

### 3.4 Serialização de Produtos

Um dos requisitos do sistema de rastreabilidade é a serialização de produtos. Vários setores já utilizam voluntariamente o número de série para identificar individualmente cada produto, principalmente os produtos com alto valor agregado, como:

- Produtos eletrônicos;
- Eletrodomésticos;
- Bicicletas;
- Celulares;
- Computadores;
- Softwares;
- Entre outros.

Esses setores utilizam a serialização para fins de controle logístico, para fins de assegurar a garantia somente para os produtos originais e manter o histórico do produto e assistências.



Figura 3.4: Número de série nos produtos

As Seguradoras também exigem esse número principalmente para os produtos eletrônicos, celulares, notebooks e veículos, para constar na Apólice e assim evitar fraudes por parte dos segurados e facilitar a busca por motivo de roubo ou furto. Um bom exemplo da utilização dos números seriais na segurança é o que está sendo adotado desde fevereiro de 2015 pelo Estado de São Paulo. Para bloquear rapidamente celulares roubados, está sendo exigindo o IMEI (Identificação Internacional de Equipamento Móvel), um número único de identificação do celular, para registro do Boletim de Ocorrência nas Delegacias, através dele as Delegacias solicitam o bloqueio às Operadoras para cumprimento em no máximo 12 horas.

As agências reguladoras de alguns produtos também o exigem, para fins de licença de uso e controle. No Brasil, os produtos mais conhecidos exigidos o número de série são:

- Veículos Automotivos;
- Armas de fogo e
- Medicamentos.

Sobre os medicamentos, a Anvisa, Agência Nacional de Vigilância Sanitária, dispôs sobre a implantação de um sistema nacional de controle de medicamentos e os mecanismos e procedimentos para rastreamento de medicamentos na cadeia dos produtos através da Resolução da Diretoria Colegiada - RDC N° 54 (BRASIL, 2013).

No Art. 4º dessa resolução adotou as seguintes definições:

V - Identificação exclusiva de produtos: atribuição de código Identificador Único de Medicamentos (IUM), correspondente à menor unidade de comercialização, conforme disposto na presente norma.

VII – Identificador Único de Medicamento – IUM: uma série de caracteres numéricos, alfanuméricos, ou especiais, criada através de padrões de identificação e codificação, que permita a identificação exclusiva e inequívoca de cada unidade específica de medicamento comercia-

lizada no mercado, conforme disposto na presente norma.

VIII – Número Serial: número individual, contido no IUM, não repetitivo, de 13 dígitos, correspondente a cada unidade de medicamento a ser comercializada no território brasileiro, codificado no código de barras bidimensional e inscrito de forma legível a olho humano na embalagem de comercialização, conforme disposto na presente norma. (Grifo nosso)

O Identificador Único de Medicamentos – IUM é formado da seguinte maneira (Art. 6º, RDC Nº 54, BRASIL, 2013):

- Número do registro do medicamento junto à Anvisa, contendo 13 (treze) dígitos;
- Número serial;
- Data de validade, no formato MM/AA e
- Número do lote.

Esse número que vai identificar o medicamento em toda a cadeia logística e é a essência desse sistema nacional. Todos os eventos da cadeia são registrados usando o IUM.

Do SNCM podemos abstrair a necessidade da serialização para fins de qualquer controle, seja ele sanitário, fiscal ou outro. A própria Receita Federal, na solução de Consulta DISIT/SRRF7ª Nº 58 (BRASIL, 2013), considerou a importância do número de série para controle aduaneiro, afirmando:

É obrigatório que o número de série da mercadoria conste da Fatura Comercial/Invoice e da Declaração de Importação (DI), sob pena de multa por omissão de informação necessária ao controle aduaneiro, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis.

O número serial nesse capítulo tratado pode estar vinculado a um GTIN qualquer (8, 13 ou 14), não somente ao código SSCC, identificando unicamente qualquer unidade comercial ou logística, na cadeia de suprimentos. No entanto, para embalagens de transporte o mais utilizado é o SSCC, sendo comumente usados por muitos sistemas de rastreabilidade privados.

Uma questão a ser analisada em sistemas de rastreabilidade é o uso da numeração de série sequencial da ou randomizada. No SNCM, o parágrafo único do art. 7, RDC Nº 54, (BRASIL, 2013) determinou o uso de numeração randomizada.

### **3.5 Agregações usando os padrões GS1**

As unidades consumo, comercial e logística circulam juntas, pois cada uma delas é agrupada na unidade superior. As unidades de consumo, em suas embalagens denominadas de primárias, ex. 1 litro de leite, com seu GTIN 13 são acondicionados em caixas de papelão (unidade comercial), identificados normalmente com o GTIN 14 e o código de barra padrão ITF 14, e, posteriormente, várias caixas são agrupadas no pallet, com um número SSCC e etiqueta logística padrão GS1 128 (Figura 3.5). As embalagens posteriores a primária do produto, ou seja, das unidades comerciais e logísticas, são denominadas secundárias.

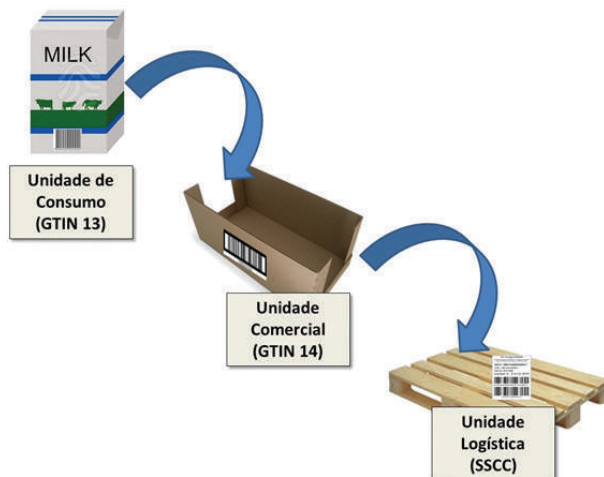


Figura 3.5: Hierarquia entre as unidades e os seus padrões mais utilizados

O conceito de agregação no contexto de um sistema de rastreabilidade é algo um pouco mais específico. Segundo BELLMAN (2014):

Agregação é o processo de vincular um grupo de pequenas unidades (também chamadas de filhos) em uma maior (pai), e cria uma única correspondência pai-filho entre eles. Exemplo: 3 números seriais de uma unidade de produto (filhos) são agregados sob o número serial de uma caixa (pai).

Assim, a agregação no sistema de rastreabilidade dependerá da serialização das unidades para ocorrer. A unidade logística (pai) recebe um número serial e as unidades comerciais (filhas) também serializadas são vinculadas àquela, gerando os relacionamentos pai-filho, critério necessário para o sistema compreender a hierarquia das unidades físicas e seus conteúdos (Figura 3.6).

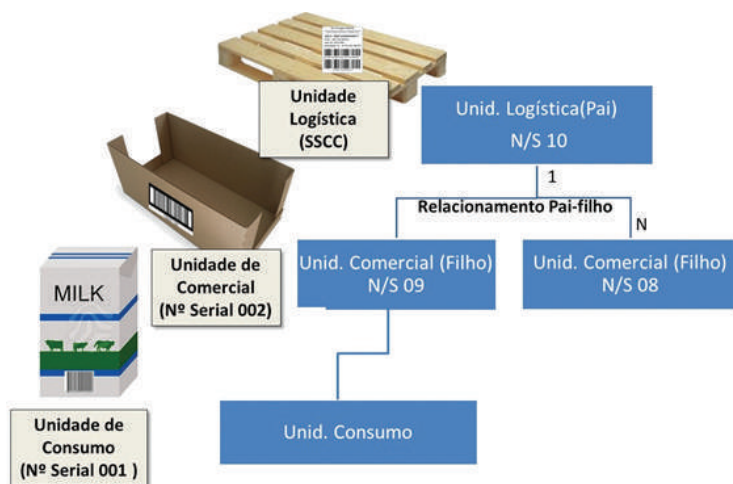


Figura 3.6: Agregações das Unidades



## 4 Classificação de Produtos

Vimos no capítulo 4 os códigos de identificação de produtos, mas para a concepção da proposta exige-se o conhecimento da classificação de produtos.

A Comissão Permanente Técnica da Organização Mundial das Alfândegas (2013) fez a distinção entre código de identificação e código de classificação de produtos:

A distinção conceitual entre os códigos de identificação do produto e códigos de classificação do produto é algo importante. Um código de classificação indica a relação do item do produto com outros itens, se são semelhantes ou desiguais. Um código de identificação identifica-o inequivocamente. Os códigos de classificação tendem a serem hierárquicos, com esquema dígitos exibindo classes e subclasses de itens. Por outro lado, códigos de identificação trabalha com o princípio de unicidade, onde há um correspondente entre um código e um item. Uma classificação de produtos ajuda colocar os produtos em categorias distintas e não sobrepostos para propósitos negociais ou de tomada de decisões regulatórias. Códigos de identificação ajudar no rastreamento e contabilidade das mercadorias.

Assim, saber que somente com a identificação de produtos não é possível identificar o tipo de produto e assim aplicar a correta classificação fiscal. O GTIN, conforme já mencionado, identifica o fabricante e um tipo único de produto, mas nada podemos subtrair de fato que tipo produto é, ou seja, não conseguimos distinguir pelo GTIN se o produto é, por exemplo, arroz ou é feijão. Faz-se necessário a um sistema de rastreamento fiscal a nível nacional discriminar o tipo de produto para enquadrá-lo corretamente.

Há alguns sistemas de classificações padrões que organizam produtos em categorias pré-definidas, como:

- Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM);
- Sistema Harmonizado (SH);
- Classificação Internacional Padrão do Comércio (SITC);
- Classificação de Produtos por Atividade (CPA);
- Classificação Global de Produtos (GPC);
- Classificação UNSPSC - Classificação das Nações Unidas e outros.

Neste trabalho iremos relatar somente a NCM (Classificação Fiscal) e a GPC (Classificação comercial implementada pela GS1)

### 4.1 Nomenclatura Comum do MERCOSUL – NCM

A Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) é baseado no sistema harmonizado, um método internacional de classificação de mercadorias, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições. Os principais objetivos da criação do sistema harmonizado são (MDIC, 2015):

- promover o desenvolvimento do comércio internacional;
- aprimorar a coleta, a comparação e a análise das estatísticas, particularmen-

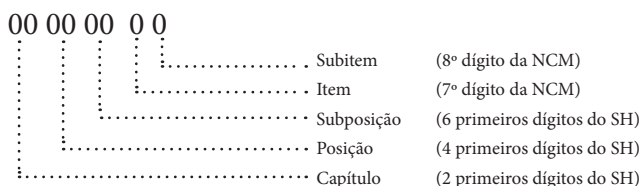


te as do comércio exterior;

- facilitar as negociações comerciais internacionais, a elaboração das tarifas de fretes e das estatísticas relativas aos diferentes meios de transporte de mercadorias e de outras informações utilizadas pelos diversos intervenientes no comércio internacional.

Os países do Mercosul adotam o NCM em suas relações comerciais entre si e internamente, adaptando o Sistema Harmonizado. Foi adicionado aos seis dígitos do Sistema Harmonizado o sétimo e oitavo dígito correspondentes a desdobramentos específicos atribuídos no âmbito do MERCOSUL (MDIC, 2015).

A sistemática de classificação dos códigos na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM) obedece à seguinte estrutura (MDIC, 2015):



A composição da NCM permite atender as especificidades dos produtos, tais como origem, matéria constitutiva e aplicação, em um ordenamento numérico lógico, crescente e de acordo com o nível de sofisticação das mercadorias.

NCM é a classificação adotada pelos Fiscos no Brasil. O Ajuste SINIEF 11/2009, instituiu a obrigatoriedade dessa informação nos documentos fiscais alterando o Convênio S/Nº, de 15 de dezembro de 1970:

Art. 19. A nota fiscal conterá, nos quadros e campos próprios, observada a disposição gráfica dos modelos 1 e 1-A, as seguintes indicações:

IV - no quadro "DADOS DO PRODUTO":

c) o código estabelecido na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado - NCM/SH, nas operações realizadas por estabelecimento industrial ou a ele equiparado, nos termos da legislação federal, e nas operações de comércio exterior;

...

§ 27. Nas operações não alcançadas pelo disposto na alínea "c" do inciso IV do caput deste artigo, será obrigatória somente a indicação do correspondente capítulo da Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado - NCM/SH.

O Regulamento do ICMS Catarinense (Aprovado pelo Decreto 2.870, SANTA CATARINA, 2001 ) ratificou a obrigatoriedade da informação no Art. 36 do Anexo 5.

Vale ressaltar que dos oitos dígitos da NCM, excetuados as operações da indústria ou equiparadas e comércio exterior, somente os dois dígitos iniciais devem ser informados nos documentos fiscais.

## 4.2 Classificação Global de Produtos - GPC

Segundo a IBM (2015): “Classificação de Produto Global (GPC) é um conjunto de categorias comuns que fornece uma linguagem comum para compradores e vendedores a fim de agrupar produtos da mesma maneira globalmente”.

Segundo a GS1 BRASIL (2015d): “O GPC (Classificação Global de Produtos) é a linguagem comum para a classificação de produtos. Ela permite que os parceiros comerciais se comuniquem de forma mais eficiente e precisa em todas as atividades de sua cadeia de suprimento.”

Os benefícios do GPC são inúmeros, podendo serem destacados os seguintes para a cadeia logística (GS1 Portugal, 2015; GS1 BRASIL,2015d):

- Melhora a precisão da informação sobre o produto
- Facilita a automatização
- Melhora e acelera a capacidade de decisão
- Oportunidade de agrupar produtos com atributos específicos de categorias
- Melhora a integridade dos dados
- Possibilita a granularidade e agregação internamente na empresa ou entre os parceiros comerciais.

O GPC fornece uma hierarquia opcional de quatro níveis para a classificação de um item comercial: segmento, família, classe e brick (bloco), conforme a figura abaixo (GS1 BRASIL, 2015d). Os Bricks podem ser caracterizados com um ou mais atributos.

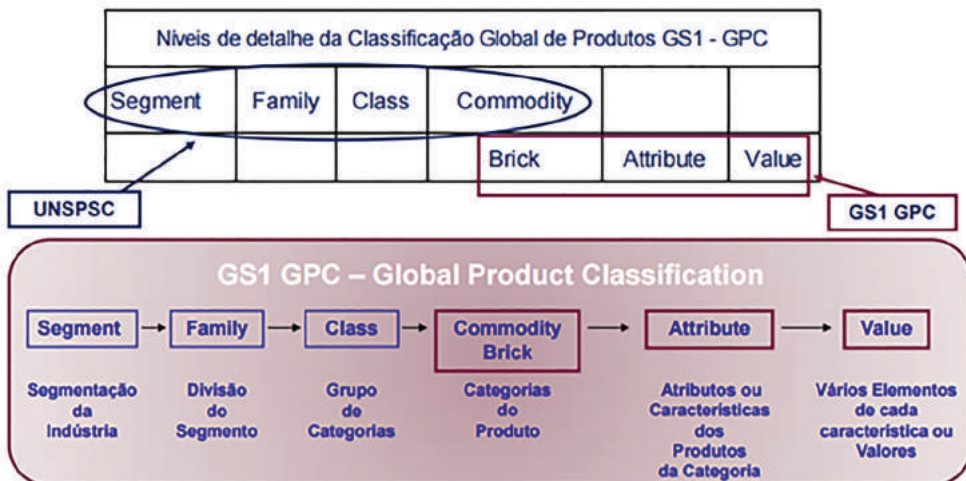


Figura 4.1: Nível de detalhe da Classificação Global de Produtos GS1 – GPC (GS1 PORTUGAL, 2015)

No exemplo, os atributos de nível de gordura, tipo de leite, orgânico e origem dão as características necessárias para assegurar a correta identificação do leite.



Figura 4.2: Exemplo de classificação GPC

Cada GTIN é associado a um Brick, garantindo o correto reconhecimento da categoria dos produtos, facilitando o reconhecimento automático do tipo de produto no sistema de rastreabilidade.

Algumas Organizações além das empresas já estão utilizando o GPC para classificar os produtos. Um exemplo disso é o portal GlobalRecalls da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, ferramenta online com informação atualizada sobre chamadas de devolução de produtos ao redor do mundo, que utiliza o GPC para classificar os produtos. A utilização no portal GlobalRecalls de um Standard global facilita a interoperabilidade entre países e jurisdições de informação correta, eliminando ainda as ambiguidades (STORE MAGAZINE, 2015)

A GS1, ao substituir o Sistema de Gerenciamento de Números (SGN), que funcionava através de instalação de um programa no computador da empresa controlando a geração de números GTIN na empresa, criou uma ferramenta online para o registro de produtos, denominada Cadastro Nacional de Produtos (GS1 BRASIL, 2015f). Nesse novo sistema os GTIN criados são já classificados usando a Classificação Global de Produtos.

Nessa ferramenta, os passos de criação da numeração de um produto são os seguintes:

- Informações Básicas do produto: a empresa nessa etapa informa o tipo de GTIN: 13(item comercial) ou 14 (item logístico), o número GTIN, a descrição, a marca e código interno do produto e para o item logístico o GTIN inferior. Pode-se também informar o site da empresa, anexar fotos do produto e autorizar o compartilhamento de informações (Figura 4 2)
- Informações sobre pesos e medidas (Figura 4 4); e
- Informações Complementares dos produtos (Figura 4 5): nessa etapa a empresa poderá classificar o produto pelo GPC e indicar as seguintes informações:

- o NCM;
- o líquota IPI;
- o País, Estado e Idioma;
- o Agência Reguladora e Código de Registro

**Identificação de Produtos**  
Para criar um novo número de identificação de um produto (GTIN), a partir do prefixo GS1 da empresa, prossiga com o preenchimento das informações abaixo. Após término do preenchimento, um número de identificação (GTIN) é atribuído ao seu produto.

**PASSO 1 - PREENCHER AS INFORMAÇÕES BÁSICAS DOS PRODUTOS**

\* Tipo Número de Identificação GTIN:  GTIN-13: Para identificar um produto utilize esta opção.  GTIN-14: Para identificar um item logístico (Ex: caixas) utilize esta opção.

\* Prefixo GS1 da Empresa:  ?

\* Descrição do Produto:  ?

Descrição pr Etiquetas:  ?

Site do Produto:  ?

Foto do Produto (até 300KB):  **BROWSE** ?

Foto do Produto (até 300KB):  **BROWSE** ?

Foto do Produto (até 300KB):  **BROWSE** ?

Compartilhar Dados:  ?

\* Campos Obrigatórios

\* Número de Identificação GTIN:  ?

Marca do Produto:  ?

Código Identificação Associado (Interno):  ?

Hierarquia:  ? **GTIN INFERIR**

Figura 4.3: Passo 1do Cadastramento de Produtos - Informações Básicas do produto

**PASSO 2 - PREENCHER AS INFORMAÇÕES SOBRE PESOS E MEDIDAS**

\* Tipo de Produto:  ?

Largura (cm):  ?

Altura (cm):  ?

Profundidade (cm):  ?

Peso Líquido (kg):  ?

Peso Bruto (kg):  ?

Observação:  ?

\* Campos Obrigatórios

Figura 4.4: Passo 2 do Cadastramento de Produtos - Informações sobre Pesos e Medidas

Figura 4.5: Passo 3 do Cadastramento de Produtos - Informações Complementares do produto

## 4.3 Comparações entre NCM e GPC

Apenas como exemplo de comparação das duas classificações usaremos o produto “Barra de Cereal”.

### 4.3.1 NCM

Na NCM, conforme o Regulamento do ICMS, Anexo 1, Seção XLI (SANTA CATARINA, 2001), a barra de cereal pode estar em algumas posições, vejamos:

- 1904.20.00 - Barra de cereais.
- 1904.90.00 - Barra de cereais.
- 1806.31.20 - Barra de cereais contendo cacau.
- 1806.32.20 - Barra de cereais contendo cacau.
- 1806.90.00 - Barra de cereais contendo cacau.

Ou seja, estão em duas posições da NCM:

- 1904: Produtos à base de cereais, obtidos por expansão ou por torrefação (flocos de milho (corn flakes), por exemplo); cereais (exceto milho) em grãos ou sob a forma de flocos ou de outros grãos trabalhados (com exceção da fariinha, do grumo e da sêmola), pré-cozidos ou preparados de outro modo, não especificados nem compreendidos noutras posições.
- 1806: Chocolate e outras preparações alimentícias que contenham cacau.

Essa diferenciação consta em notas do capítulo 19 da NCM:

“3 - A posição 19.04 não abrange as preparações que contenham mais de 6 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, nem as revestidas de chocolate ou de outras preparações alimentícias que contenham cacau, da posição 18.06 (posição 18.06).”

Então, verifica-se que o produto da barra de cereal possui 5 códigos diferentes de NCM. Além disso, esses 5 códigos também classificam produtos diversos a “Barra de Cereal” (SANTA CATARINA, 2001):

- 1904.90.00: Snacks, Cereais e Congêneres - Produtos à base de cereais, obtidos por expansão ou torrefação.
- 1806.31.20: Chocolates - Chocolates contendo cacau, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg.
- 1806.32.20: Chocolates - Chocolate em barras, tabletes ou blocos ou no estado líquido, em pasta, em pó, grânulos ou formas semelhantes, em recipientes ou embalagens imediatas de conteúdo igual ou inferior a 2 kg.
- 1806.90.00: Chocolates - Chocolates e outras preparações alimentícias contendo cacau, em embalagens de conteúdo igual ou inferior a 1 kg, excluídos os achocolatados em pó.
- 1806.90.00: Chocolates - Achocolatados em pó, em embalagens de conteúdo igual ou inferior a 1 kg.
- 1806.90.00: Chocolates - Caixas de bombons contendo cacau, em embalagens de conteúdo entre 400g a 1 kg.
- 1806.90.00: Chocolates - Bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas e outros produtos de confeitaria, contendo cacau.

#### 4.3.2 GPC

A barra de cereal consta somente no Brick: “10000287 - Barras de Cereais/Granola”, conforme a descrição desse Brick (GS1,2015):

“Inclui todos os produtos que podem ser descritos / observados como um bloco ou uma barra que combina todos ou alguns dos seguintes ingredientes; aveia, granola, trigo, arroz, farelo, frutas, nozes, cereais e mel. Produtos podem conter chocolate ou serem cobertos parcial ou totalmente com chocolate. Esses produtos foram tratados ou embalados de forma a aumentar o prazo de validade. Esses produtos, às vezes, referem-se aos benefícios como ingredientes naturais, ricos em fibras, vitaminas, proteínas ou energia ou baixo teor de gordura. Exclui produtos como cereais, barras de chocolate, bolos, biscoitos e bolachas. Exclui produtos como cereais, barras de chocolate, bolos, biscoitos e bolachas.”

O brick “Barras de Cereais/Granola” poderá ser diferenciado através dos seguintes atributos(GS1,2015):

- 20000079 - Não Contém Glúten.
- 20000103 - Se for embalado individualmente.
- 20000106 - Se for de baixa caloria.

- 20000142 - Se for Orgânico.
- 20000229 - Se tiver frutas.
- 20000125 - Afirmação do Nível de Açúcar/Adoçante.
- 20000026 - Superfície de Cobertura/Recheio.

A definição do atributo “Superfície de Cobertura/Recheio” dado pela GS1 GPC é: “No que se refere à embalagem, etiqueta ou marca do produto, o termo descritivo usado pelo fabricante do produto identifica se a superfície externa do produto foi coberta ou recheada com um ingrediente separado ou substância.” (GS1,2015).

Esse atributo contém os seguintes valores(GS1,2015):

- 30003032 –Cobertura de Chocolate.
- 30000643 –Recheada ou Sabor de Chocolate.
- 30000856 –Revestido ou impregnados com produtos à base de leite –Estilo café da manhã.
- 30002515 – Não classificado.
- 30001686 –Sem Chocolate.
- 30001699 –Sem Cobertura.
- 30002518 –Não identificados.

Assim, independente se a barra possui mais de 6% de chocolate ou revestida por ele, continua sendo o mesmo brick, diferenciando somente pelos atributos.

### 4.3.3 Conclusões

Para um Sistema de rastreabilidade para fins de controle fiscal é vital um código que identifica corretamente o tipo de produto.

Segundo a Secretaria de Estado da Fazenda, na sua cartilha da Substituição tributária, mencionou-se sobre a aplicação da Substituição tributária usando a NCM e a descrição da mercadoria:

A maioria dos convênios e protocolos estabelecem Margens de Valor Agregado – MVA com base em dois critérios: na NCM (posição, subposição, item, subitem ou código) e descrição da mercadoria.

As duas condições devem ser cumpridas para que o produto esteja sujeito à substituição tributária: a primeira, estar posicionada de acordo com a NCM e a segunda, estar descrita no dispositivo legal que instituiu o regime. Ressalvadas as exceções previstas na legislação, cumpridas as duas condições, ocorrerá a substituição tributária. Por óbvio, na ausência de uma das condições, não se aplica o regime.

Para um sistema de informação, o uso da descrição do produto para classificar e identificar a correta incidência do imposto é uma tarefa complexa e quase sempre gera erros de classificação, o que levaria os profissionais do fisco reanalisar uma grande quantidade de informações.

O uso do NCM deve continuar sendo usado, já que é amplamente utilizado nas



legislações fiscais, regulatórias do comércio e no comércio exterior. No entanto, o GPC é mais preciso, além da possibilidade de detalhando dos bricks em atributos. Então, o uso das duas classificações concomitantemente nas informações fiscais levaria a uma identificação acurada do tipo de produto.

Segundo o Comitê Permanente da Organização Mundial da Aduanas que analisou a identificação de produtos relatou (2013):

Aduanas contam com a exatidão da descrição do produto para classificar corretamente mercadorias no âmbito do Sistema Harmonizado (SH). Às vezes, os funcionários aduaneiros enfrentam dificuldades devido a descrições incompletas ou vagas de produtos em declarações de mercadorias. Às vezes uma declaração de mercadoria não fornece todos os detalhes relevantes do produto. Além disso, durante o processo de liberação ou autorização, ou em fase de auditoria, dúvidas podem surgir quanto à verdadeira natureza dos bens e da sua correta classificação no Sistema Harmonizado.

...

A classificação do Sistema Harmonizado vai continuar a ser indispensável para efeitos tarifários e regulamentares, mas não de forma completa para tratar de informações sobre o produto. Visto que não prestam as informações específicas do produto para cada produto individual frequentemente analisados por agências reguladoras.

Segundo o International Trade Data System – ITDS os benefícios do uso dos códigos GPC e GTIN na importação:

- Quantidade de Inspeções de produtos poderia ser reduzido em 80%;
- Importadores de médio porte poderia economizar US \$ 30.000 por ano;
- Para produtos reconhecidos pelo GTIN de serem de baixo risco, quando já analisados previamente, vai melhorar a confiabilidade do fluxo de produtos;
- Governo poderá se concentrar em 10 a 20 % dos produtos restantes, aumentando a eficiência com os recursos existentes.

## 5 SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

No Capítulo 2.2, foram listados os requisitos do Sistema de Rastreabilidade, desses dois requisitos ainda não foram tratados: Eventos da cadeia logística e Transferência de Dados ao Fisco. Nesse contexto em relação ao Brasil, o SPED está inserido, registrando eventos comerciais e contábeis e transferindo essas informações ao Governo.

O Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped. Segundo o art. 2º desse Decreto:

“O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

§1o Os livros e documentos de que trata o caput serão emitidos em forma eletrônica, observado o disposto na Medida Provisória no 2.200-2, de 24 de agosto de 2001.”

Constitui um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes, modernizando o cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores nas três esferas governamentais: federal, estadual e municipal (Secretaria da Receita Federal,2015).

O Sped tem como objetivos, entre outros (Secretaria da Receita Federal,2015):

- Promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais.
- Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores.
- Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

O SPED abrange os seguintes projetos:

- SPED – Contábil
- FCONT
- SPED – Fiscal
- EFD-Contribuições
- NF-e – Ambiente Nacional
- NFS-e
- CT-e
- Central de balanços
- e-LALUR
- EFD-Social

No contexto deste trabalho, serão abordados os projetos SPED-Fiscal e a NF-e.

## 5.1 Nota Fiscal Eletrônica

O Ajuste Sinief 07 (2005) instituiu a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, conforme a Cláusula primeira:

Fica instituída a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, que poderá ser utilizada pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em substituição:

I - à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;

II - à Nota Fiscal de Produtor, modelo 4.

III - à Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, a critério da unidade federada;

IV - ao Cupom Fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), a critério da unidade federada.

§ 1º Considera-se Nota Fiscal Eletrônica - NF-e o documento emitido e armazenado eletro-

nicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela administração tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador.

A NF-e é um documento fiscal eletrônico, assinado digitalmente pelo emitente e encaminhado ao Fisco de Origem para autorização. Ele só tem validade jurídica após ser autorizado pelo Fisco e, assim, a mercadoria pode circular. O Fisco de origem compartilha esse documento com a Receita Federal e o Fisco de Destino. Nesse momento, o Fisco terá as seguintes informações a disponibilidade para análise fiscal (Figura 5.1):

- Tipo de mercadoria pela descrição e NCM;
- GTIN da mercadoria, quando o produto comercializado possuir código de barras com GTIN (Numeração Global de Item Comercial) (Brasil, Ajustes SINIEF 07, 2005, Cláusula terceira, § 6º);
- Quantidade;
- Valor dos Produtos;
- Base Cálculo e Alíquota dos tributos sobre a venda;
- Excepcionalmente, os medicamentos, armas e veículos automotivos serão identificados com um número único para cada mercadoria singular, o que possibilita a rastreabilidade para essas mercadorias;
- Dados do emitente e destinatário;
- Dados do transportador e local de entrega;
- E outras.

Assim, evento da saída da mercadoria pode em um sistema de rastreabilidade ser controlado pela emissão da NF-e e, ao mesmo tempo, ocorre a transferência de informações aos Fiscos para fins de controle.

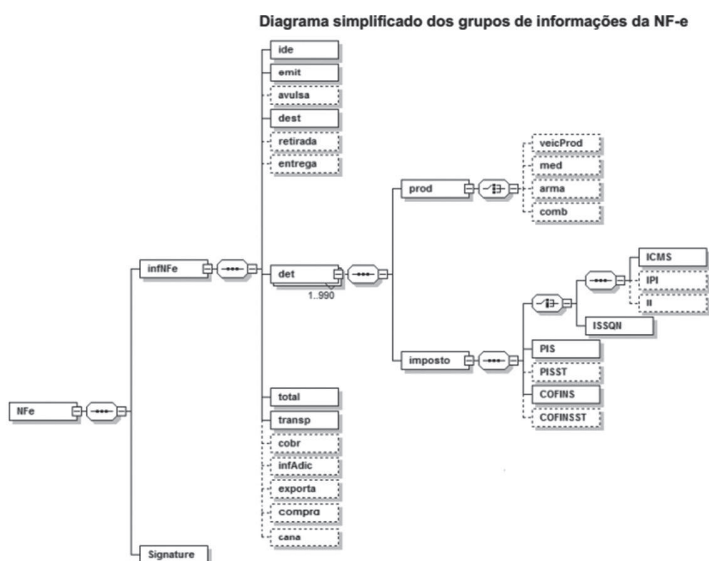


Figura 5.1: Diagrama Simplificado dos Grupos de Informações da NF-e(BRASIL, 2012)

Um detalhe sobre o GTIN na NF-e é a existência do cEAN e cEANtrib no Grupo I (Produtos e Serviços da NF-e). Segundo a Instrução Normativa RE N° 66 (RIO GRANDE DO SUL, 2014) define a diferença entre esses campos:

20.1.1.3 - O contribuinte deverá preencher o conjunto de informações relacionadas ao campo cEAN da NF-e de acordo com o disposto no Manual de Orientação do Contribuinte NF-e e considerando as seguintes orientações:

- a) cEAN: deve ser informado o Código de barras GTIN (Global Trade Item Number) da unidade de comercialização do produto (uCom);
- b) uCom: informar a unidade na qual o produto está sendo comercializado, que poderá coincidir com a unidade logística usada no transporte;

...

20.1.1.4

- a) cEANtrib: deve ser informado o Código de barras GTIN (Global Trade Item Number) da unidade tributável do produto (uTrib);
- b) uTrib: informar a unidade de consumo, ou seja, a unidade de apresentação do item para comercialização no varejo, devendo, quando aplicável, ser referenciada a menor unidade identificável por código GTIN;

Os campos qCOM (quantidade comercializada) e qTrib (quantidade tributada) e seus respectivos valores irão depender das unidades comerciais e de consumo. Ambos campos aceitam o GTIN 8, 12, 13 ou 14.

Com relação a numeração serial, já há essa informação para os produtos:

- Veículos Automotivos
- Armas de fogo
- Medicamentos.

As novas informações de Medicamentos definidos pela RDC N° 54 (BRASIL, 2013) foram introduzidos com a Nota Técnica 2010/006 da Nota Fiscal Eletrônica, trazendo, além da possibilidade da serialização do medicamento, o agrupamento das embalagens secundárias (unidades comerciais) com as embalagens primárias (unidades de consumo) com os respectivos números de identificação único: IUC e IUM, conforme estrutura ilustrada na Figura 5.2.

## Novas Informações de Medicamentos

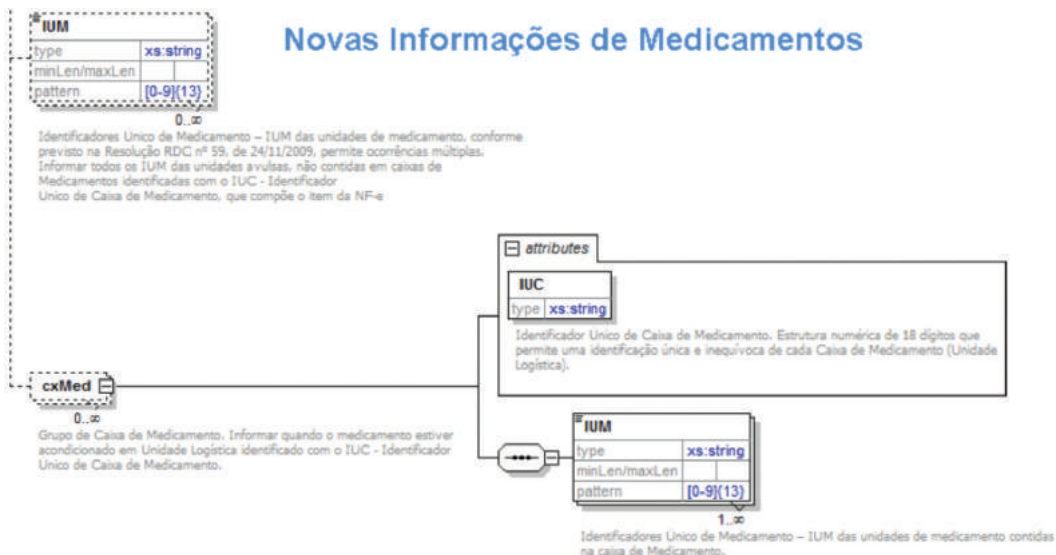


Figura 5.2: Novas Informações de Medicamentos na NF-e

Faz-se necessário para este trabalho o entendimento de um evento na NF-e. Segundo o Manual de Orientação do Contribuinte (BRASIL, 2012):

“O sistema NF-e implementa o conceito de evento, que é o registro de uma ação ou situação relacionada com a nota fiscal, que ocorreu após a autorização de uso, como o registro de uma carta de correção eletrônica, por exemplo.”

Os principais eventos são:

- Carta de Correção: evento para corrigir as informações da NF-e, sendo o autor do evento é o emissor;
- Cancelamento de NF-e;
- Manifestação do Destinatário: permite que o destinatário da Nota Fiscal eletrônica confirme a sua participação na operação acobertada pela Nota Fiscal eletrônica emitida para o seu CNPJ, através do envio da mensagem de Ciência da operação, Confirmação da operação, Operação não Realizada e Desconhecimento da operação.

A manifestação é um evento importante para o controle logístico, pois o destinatário tem a possibilidade de confirmar o recebimento ou não do produto, e, assim, passar a posse do produto ao destinatário com a confirmação ou voltar a posse ao emitente com a mensagem Não-Realização ou Desconhecimento da Operação dentro de um prazo pré-determinado. Esse evento ainda não é obrigatório para todas as empresas usuárias da NF-e, mas, pela sua importância, deve ser implementada em um prazo mais curto possível.

## 5.2 EFD

Segundo § 1º, do art. 24, Anexo 11, do Regulamento do ICMS Catarinense ( 2.870, SANTA CATARINA, 2001 ):

A Escrituração Fiscal Digital - EFD compõe-se da totalidade das informações, em meio digital, necessárias à apuração do imposto referente às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como outras de interesse da Secretaria de Estado da Fazenda e da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

A EFD escritura em meio digital os seguintes livros:

- Registro de Entradas;
- Registro de Saídas;
- Registro de Inventário;
- Registro de Apuração do ICMS;
- Registro de Apuração do IPI;
- Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente;
- Registro de Controle da Produção e do Estoque (Obrigatória, a partir de 1º de janeiro de 2016).

Desde de 2014, todos os estabelecimentos contribuintes do ICMS ou IPI, com exceção das empresas enquadradas no Simples Nacional.

A EFD é formada pelos seguintes Blocos (Ato COTEPE/ICMS N° 9, BRASIL, 2008):

Bloco	Descrição
0	Abertura, Identificação e Referências
C	Documentos Fiscais I - Mercadorias (ICMS/IPI)
D	Documentos Fiscais II - Serviços (ICMS)
E	Apuração do ICMS e do IPI
G	Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP
H	Inventário Físico
K	Controle da Produção e do Estoque
1	Outras Informações
9	Controle e Encerramento do Arquivo Digital

Dentro da Bloco 0, há um registro muito importante para este trabalho o 0200 - Tabela de Identificação do Item (Produto e Serviços). Todos as mercadorias, insumos, embalagens, produtos (acabados ou em elaboração), material de uso e consumo, imobilizados, serviços e outros são identificadas e especificadas nesse registro com (Ato COTEPE/ICMS N° 9, BRASIL, 2008):

- Código do Item

- Descrição;
- Código GTIN;
- Unidade de Medida;
- Tipo de item;
- NCM (Obrigatório só para industriais e equiparados, substitutos tributários e empresas importadoras ou exportadoras);
- Código do gênero do item (formado pelo capítulo da NCM) ou serviço; e
- Alíquota ICMS.

O código do item é utilizado em todos os blocos para referenciar o item tratado, assim as informações dos itens dos documentos registrados não necessitam informar características desses novamente.

No Bloco C, o item pode ser definido se houve ou não movimentação física. Os registros C173, C174 e C175 definem os lotes dos medicamentos, armas e veículos constantes na Nota Fiscal, com as informações do lote nos medicamentos, do número serial para as armas e do chassi para veículos (Figura 5-3).

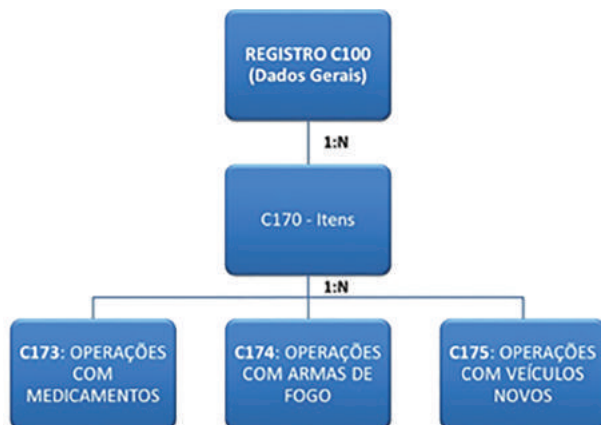


Figura 5.3: Hierarquia do Registro C

No Bloco H, há informação do inventário total (H005) e por itens (H010), onde consta os valores e quantidades por item definidos no registro 0200.

### 5.3 CT-e e MFD-e

A CT-e (Conhecimento de Transporte Eletrônico) e o MFD-e (Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais) são os documentos eletrônicos para documentar as prestações de transporte. A CT-e substitui os modelos de conhecimentos de transportes rodoviário, aquaviário, aéreo e ferroviário e as notas fiscais de serviço de transporte. A MFD-e substitui o Manifesto de Carga.

Apesar de não ter sido o foco do trabalho as prestações de transporte, os dados da Tara e capacidade em kg e m<sup>3</sup> dos veículos de tração e reboque identificados pelo Re-



navam e placas contidos no CT-e e MFD-e, além da vinculação das NF-es a esses, podem possibilitar a identificação de transportadores que frequentemente operem com o problema de meia nota, ou seja, os documentos fiscais informam que o caminhão transporta a metade da sua capacidade, mas ele está completamente cheio. O termo “meia nota” quando relacionados a metade do preço não podem ser da mesma maneira identificado.

## **5.4 Conclusões**

Vimos neste capítulo alguns projetos da NF-e relacionados a este trabalho: NF-e; EFD; CT-e e MFD-e.

A NF-e documenta cada operação de venda das mercadorias, registrando eventos logísticos de passagem de um ponto a outro da cadeia. Nela, são registrados, além do tipo de itens, quantidades, valores individuais entre outros, o exato item através do número serial de medicamentos, armas e veículos.

A EFD compreende todas as escritas fiscais relacionadas ao ICMS, registrando além das informações dos documentos de saídas e entradas já documentados por notas fiscais (eletrônicas ou não), os itens no Registro 0200 e sua destinação, controle de tudo o que foi produzido e o inventário da empresa.

Apesar do objetivo principal do trabalho é o controle fiscal pela rastreabilidade dos produtos, o CT-e e MFD-e trazem dados importantes do veículo transportador e suas vinculações com as Notas Fiscais Eletrônicas. No capítulo posterior iremos ver a importância dessas informações para o controle.

## **6 Proposta: Concepção de um sistema de Rastreabilidade para Controle Fiscal através dos projetos do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED**

Até este momento, tratamos isoladamente dos requisitos de um sistema de rastreabilidade, usando o panorama fiscal nacional e os padrões de automação comercial. Nesse capítulo, iremos juntar esses requisitos para compor um possível sistema de rastreabilidade.

### **6.1 Premissas**

#### **6.1.1 Número de série**

Não há como se falar em sistema de rastreabilidade sem haver uma codificação única para cada unidade logística ou comercial circulado na cadeia logística, isto é imprescindível. A OMS, ao tratar da criação de um sistema de rastreabilidade dos produtos da indústria de cigarros, e a ANVISA, na regulamentação do Sistema Nacional

de Controle de Medicamentos, definiram o uso de um número único de identificação dos produtos.

O uso do número serial em cada unidade de consumo é dispensável e poderia dificultar ou inviabilizar a criação do sistema proposto. A própria ANVISA estabeleceu a necessidade do Identificador Único de Medicamentos – IUM para as embalagens secundárias, caixas de produtos, e somente se o produto não estiver em embalagens secundárias o IUM para a embalagem primária. Assim, se vê necessário o uso do número de série nas unidades logísticas e comercializadas entre os parceiros logísticos.

Os números de série podem ser gerados de duas formas: randomizados ou sequenciais. Para melhorar o controle, entende-se a numeração sequencial mais apropriada, pois qualquer quebra de numeração pode identificar desvios de produtos da indústria.

### **6.1.2 Identificação do tipo de produto**

A identificação GTIN de um produto já é um campo obrigatório da NF-e. Esse código de identificação, padrão mundialmente aceito, define a empresa que o produziu pelo prefixo GS1 da Empresa e o número identificador do produto dentro da Empresa. Esse identificador irá definir o produto genérico com características distintas de outro da mesma fábrica, por exemplo a SMART TV LED 40” Full HD de um determinado fabricante, mas não o produto específico produzido num certo tempo e local. O código GTIN é a principal chave de sistemas de informação na cadeia de suprimentos para identificar um produto.

Assim, para um sistema de rastreabilidade de produtos, o GTIN é o mais adequado para identificar o produto.

### **6.1.3 Agregações**

As agregações dos itens de consumo (embalagens individuais) em caixas, pallets e containers, ou, suas reagrupações posteriores, devem ser documentadas e transmitidos aos Fiscos. O ENCAT através da Nota Técnica da NF-e 2010/006, no âmbito do SNCM, exigiu a informação na NF-e do Identificador Único da Caixa – IUC, relacionando todos os IUM’s dos medicamentos em seu interior e assim possibilitando os relacionamentos pai-filho entre as embalagens. Assim, o fisco dentro de um sistema de rastreabilidade não necessita abrir as embalagens agregadoras lacradas para saber os produtos e os seus respectivos códigos de identificação.

Apesar da adoção do IUC no Sistema Nacional de Controle de Medicamentos, o padrão mundial das unidades logísticas é o SSCC, onde as unidades logísticas recebem um número único para o controle da carga. O uso de padrões mundiais facilita a implementação, pois não onera os estabelecimentos que já o utilizam, além da mesma codificação poder ser utilizada dentro e fora do país.

#### **6.1.4 Marcação da Unidades Logísticas e Comerciais**

Todas unidades logísticas e comerciais devem receber uma etiqueta contendo pelo menos o código de barra padrão GS1 do GTIN e número de série e as respectivas indicações dos números em formato numérico. Dos formatos de códigos abordados no capítulo 3.3, três possibilitam a representação do GTIN e número de série no mesmo código de barras: GS1 DataBar, GS1-128 e GS1 DataMatrix. Entendo ser conveniente utilizar o padrão GS1 128 nessas etiquetas pois é o mais utilizado na gestão de logística e de rastreabilidade, além de possibilitar diversas outras informações como: N° do Lote, Data de Validade, Quantidade, Pesos e Medidas da unidade de consumo e logística ou comercial, SSCC, entre outros. Vale aqui ressaltar que parte da estrutura do código SSCC é um número serial, podendo, assim, o SSCC substituir o número serial para todos os propósitos.

A marcação nas unidades logísticas e comerciais permite a conferência do Fisco em loco para comparar com as informações declaradas na NF-e, CT-e, MFD-e ou EFD. A utilidade também é essencial para os parceiros da cadeia logística, pois deverão informar em cada novo evento comercial o GTIN e o número de série das unidades logísticas ou comerciais e no momento do inventário.

#### **6.1.5 Classificação do Produto**

No Brasil, toda legislação fiscal ou regulatória estabelece como classificação de produto a NCM. Por ser derivada do Sistema Harmonizado, outros países também reconhecem a classificação. No entanto, como relatamos no capítulo 5, ela padece de ambiguidades e carências de informação. Como sistema de classificação complementar já adotado, sugere-se o GPC, padrão GS1.

#### **6.1.6 SPED**

O SPED já é um exemplo mundial de informatização dos dados fiscais. Ele após implementado já traz um aumento de eficiência do Fisco. Um dos principais pontos positivos é a possibilidade de análise e cruzamento de dados. O Fisco pode cruzar as informações declaradas na EFD de uma empresa com as NF'e, CT-e e/ou MFD-e desse ou para esse ou com declarações de outros contribuintes, controlando mais com menos auditor-hora. Um bom exemplo do uso dessas informações é a Operação Concorrência Leal, realizada pelo Fisco Catarinense. A primeira Operação Concorrência Leal em relação aos períodos de apuração de 2010 e 2011 realizou o cruzamento de dados de aproximadamente 180 mil estabelecimentos optantes pelo regime Simples Nacional, sendo que quase 80 mil continham alguma forma de irregularidade: cadastral, fiscal ou mero erros de declaração.

No entanto, para a implementação de um sistema de rastreabilidade necessário se faz as seguintes introduções no SPED:

- O evento manifestação do destinatário deve ser um procedimento aplicado a todas as empresas. Sabe-se que a obrigatoriedade em apenas alguns poucos segmentos da economia é algo transitório com o objetivo de realizar ajustes necessários paulatinamente para atender a demanda dos novos usuários do evento.
- Todo item da NF-e deverá ter o número serial da unidade logística, caso houver, ou da unidade comercial. Cada item comercializado constante da NF-e será assim identificado e trocará de proprietário no momento da emissão e confirmação de recebimento da NF-e;
- Informações mais detalhadas dos produtos produzidos ou importados devem estar disponíveis ao Fisco. As medidas e pesos e a classificação GPC de cada produto devem ser acrescentadas as informações dos itens (Registro 0200) da EFD para os industriais ou equiparados;
- As agregações de produtos com todos os relacionamentos pai-filho das unidades de consumo, comercial e logística, devem estar discriminadas na EFD. O Bloco K da EFD trata do Controle da Produção e do Estoque, então, somente como sugestão, essas informações poderiam ali ser alocadas;
- O inventário constante da EFD (Bloco H) registra os itens em estoques somente pelas quantidades e valores ao final de cada ano, entregue na EFD de fevereiro do ano seguinte. Faz-se necessário o inventário por número serial das unidades comerciais ou logístico, conforme a unidade mantida em estoque do estabelecimento, com exceção do estabelecimento do varejo (vide Capítulo 6.1.8). Assim, se a empresa adquiriu um pallet de um produto, mas desmembrou nas embalagens das unidades comerciais (caixas de papelão) para facilitar a armazenagem e movimentação no estabelecimento, ela deverá registrar os números seriais da caixa.
- (Opcional) O consumo efetivo de insumos no mês, ou seja, o informado no Registro K235 - Insumos Consumidos, poderia conter a informação do número serial. No entanto, para fins de controle fiscal já seria possível obter um inventário calculado no fim do ano com a informação do inventário físico do ano anterior (Bloco H) e com todas entradas dos insumos (Bloco C) e seus consumos (Bloco K) pelo GTIN e comparar com o inventário físico informado no Bloco H.

### **6.1.7 Escrituração das Empresas do Regime Simples Nacional em meio Eletrônico**

Outro problema é a falta de informação digital dos livros fiscais para as empresas optantes do Simples Nacional. As empresas optantes desse regime são obrigadas anualmente a apresentar a Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS) via Portal do Simples Nacional, mas há poucas informações do estoque, somente os valores totais do estoque inicial e final do ano por estabelecimento, e nenhuma informação do controle da produção de estabelecimentos. Alguns poucos estados como

Distrito Federal e Pernambuco já estão exigindo a escrituração fiscal em meio eletrônico das empresas do regime simplificado, no entanto na informação do produto não há um campo para o GTIN, conforme verificado nos layouts pesquisados no decorrer deste trabalho. Sobre a escrituração fiscal digital para as empresas do Simples Nacional, a Lei Complementar 147 (BRASIL, 2014) introduziu na Lei Complementar 123/2006, os seguintes parágrafos no art. 26:

§ 4o-A. A escrituração fiscal digital ou obrigação equivalente não poderá ser exigida da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, salvo se, cumulativamente, houver:

I - autorização específica do CGSN, que estabelecerá as condições para a obrigatoriedade;

II - disponibilização por parte da administração tributária estipulante de aplicativo gratuito para uso da empresa optante.

§ 4o-B. A exigência de apresentação de livros fiscais em meio eletrônico aplicar-se-á somente na hipótese de substituição da entrega em meio convencional, cuja obrigatoriedade tenha sido prévia e especificamente estabelecida pelo CGSN.

Assim, vislumbra-se num futuro próximo a exigência de uma escrituração fiscal digital a todas as empresas do Simples. Para essa escrituração, este trabalho almeja a introdução, além do código GTIN para especificar os produtos, das exigências definidas para a EFD do SPED no capítulo 6.1.6.

### **6.1.8 Varejo**

Toda operação de saída do varejo deverá utilizar obrigatoriamente o GTIN do produto comercializado em seus documentos fiscais, não importa se for o Cupom Fiscal, Cupom Fiscal Eletrônico - CF-e-ECF, NFC-e (Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica) ou CF-e-SAT (Cupom Fiscal Eletrônico – SAT). Segundo o Anexo 9, do Regulamento do ICMS Catarinense (SANTA CATARINA, 2001): “Art. 51. O código utilizado para identificar as mercadorias ou prestações registradas em ECF deve ser o Número Global de Item Comercial - GTIN (Global Trade Item Number) do Sistema EAN.UCC.” Aos demais documentos fiscais do varejo também é exigido o GTIN nos documentos fiscais do varejo, com exceção da Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, ou seja, em papel. Visto que um sistema de informação qualquer necessita de dados em seu banco, a obtenção dos dados das operações do varejo pelos Fiscos é de suma importância, não importando para esse sistema qual é o tipo de equipamento transmissor da informação da operação.

O inventário físico do varejo deverá ser declarado por item, com informações da quantidade, valor e código GTIN. A empresa do regime normal de apuração já é obrigada a informar por item na Escrituração Fiscal Digital – EFD, sendo a informação do GTIN constante do Registro 0200. As empresas do Simples registram por item no Livro Registro de Inventário em meio não digital, segundo o art. 165, do Anexo 5 do Regulamento ICMS-SC (SANTA CATARINA, 2001) são obrigados as seguintes informações:

- I - na coluna Classificação Fiscal, a posição, subposição e item em que as mercadorias estejam classificadas na TIPI;
- II - na coluna Discriminação, **a especificação que permita a perfeita identificação das mercadorias, tais como, espécie, marca, tipo e modelo;**
- III - na coluna Quantidade, a quantidade em estoque à data do balanço;
- IV - na coluna Unidade, a especificação da unidade de medida, de acordo com a legislação do IPI;
- V - nas colunas sob o título Valor (Grifo Nosso).

O código GTIN não está em uma das exigências desse Livro. Assim isso dependerá da implementação de uma escrituração fiscal em meio eletrônico para as empresas do Simples Nacional, como vimos no capítulo 6.1.7.

### 6.1.9 Nova Presunção Legal

No nosso Ordenamento Jurídico Pátrio, constam presunções legais, artifício usado no âmbito da justiça ou pelo fisco por um longo tempo. No âmbito tributário, as presunções legais possibilitam ao Fisco através de ocorrência de uma hipótese prevista na lei concluir as sonegações de empresas, apesar de não haver as provas que a fundamentem.

No Regulamento do ICMS/SC (SANTA CATARINA, 2001), há a previsão das seguintes presunções:

- Art. 75. Presumir-se-á operação ou prestação tributável não registrada, quando se constatar:
- I - suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário, quer esteja escriturado ou não;
  - II - diferença apurada pelo cotejo entre as saídas registradas e o valor das saídas a preço de custo acrescido do lucro apurado mediante a aplicação de percentual fixado em portaria do Secretário de Estado da Fazenda;
  - III - efetivação de despesas, pagas ou arbitradas, em limite superior ao lucro bruto auferido pelo contribuinte;
  - IV - registro de saídas em montante inferior ao obtido pela aplicação de índices de rotação de estoques levantados no local em que situado o estabelecimento, através de dados coletados em estabelecimentos do mesmo ramo;
  - V - diferença entre o movimento tributável médio apurado em regime especial de fiscalização e o registrado nos 12 (doze) meses imediatamente anteriores;
  - VI - diferença apurada mediante controle quantitativo de mercadorias, assim entendido o confronto entre a quantidade de unidades estocadas e as quantidades de entradas e de saídas;**
  - VII - a falta de registro de documentos fiscais referentes à entrada de mercadorias ou bens ou à utilização de serviços, na escrita fiscal ou na contábil, quando existente esta;
  - VIII - efetivação de despesas ou aquisição de bens e serviços, por titular de empresa ou sócio de pessoa jurídica, em limite superior ao pró-labore ou às retiradas e sem comprovação da origem do numerário;
  - IX - o pagamento de aquisições de mercadorias, bens, serviços, despesas e outros ativos e passivos, em valor superior às disponibilidades do período;
  - X - a existência de despesa ou de título de crédito pagos e não escriturados, bem como a posse de bens do ativo permanente não contabilizados;
  - XI - a existência de valores registrados em máquina registradora, terminal ponto de venda, equipamento emissor de cupom fiscal, processamento de dados, ou outro equipamento utilizado sem prévia autorização ou de forma irregular, apurados mediante a leitura do equipamento.
  - XII - a existência de equipamentos do tipo Point of Sale (POS) vinculados a estabelecimento

diverso, caso em que serão atribuídos todos os valores transmitidos e autorizados por meio deste equipamento ao estabelecimento onde encontrado. (Grifo nosso)

No contexto de rastreabilidade, vê-se a necessidade de duas presunções:

- 1) Quebra de sequência das identificações seriais dos itens produzidos e
- 2) Controle do inventário de um item específico identificado pelo número serial.

### **Quebra de sequência das identificações seriais dos itens produzidos**

As indústrias devem produzir e identificar os produtos através de numerações sequencias. Em casos de produtos produzidos já identificados com falhas deverão ser baixados e documentados com a NF-e. Assim, não há motivos legais para haver quebras de numeração, o que levaria essa quebra de numeração ser considerada operações omitidas.

### **Controle do inventário de um item específico identificado pelo número serial**

A presunção do inciso VI grifado na citação acima trata do controle do inventário do produto genérico, considerando somente a diferença quantidade estocada e de entradas e saídas, assim entende-se que essa presunção pode deixar brechas para irregularidades. Itens produzidos sem número de série para burlar o sistema, não passando por nenhum documento fiscal, poderiam ser aceitos para fins da presunção do inciso VI. Outro ponto diferencial para essa nova presunção seria a comparação com o inventário declarado anualmente pela empresa. Assim, a nova presunção consideraria uma operação não registrada quando o produto recebido e aceito através da NF-e identificado por um número de série da unidade logística ou comercial e esse número serial não foi dado saída do estabelecimento e não consta no inventário declarado anualmente pela empresa.

Para as empresas do varejo, o controle do inventário seria das mercadorias através do código GTIN, em vez do número de série. Assim, somente para o varejo, a presunção do inciso VI poderia ser empregada desde que houvesse a alteração para aceitar a comparação com o estoque declarado anualmente ao Fisco.

O objetivo principal da presunção é facilitar a punição das empresas com irregularidades somente com cruzamento de dados, pois o sistema de rastreabilidade pode apontar estabelecimentos com divergências, mas a punição dos responsáveis pela sonegação só é alcançada por meio do lançamento de ofício da autoridade fiscal. Essa nova presunção garante a efetividade social do sistema de rastreabilidade, pois nada adianta normas procedimentais meramente figurativas.

#### **6.1.10 Novas Multas**

Deve haver multas severas a indústrias e distribuidores/atacadistas, quando houver nesses rearranjos de embalagens de transporte, que não identifiquem com o número serial parte de sua produção com intuito de sonegar informações ao Fisco, pois esse



número é a essência do Sistema de Rastreabilidade e essas unidades logísticas e comerciais sem identificação não deixariam rastros na cadeia logística.

A falta de informações de novos dados previstos neste trabalho para a NF-e e EFD poderá ser englobada nas multas já existentes no Ordenamento Jurídico Pátrio.

## **6.2 Procedimentos dos Participantes da Cadeia Logística**

Vale aqui observar que:

- o termo EFD – Escrituração Fiscal Digital- será usado de maneira genérica, abrangendo a EFD do SPED e da futura Escrituração Fiscal em meio eletrônico para empresas do Regime Simplificado;
- qualquer procedimento de registro ou leitura do número de série e GTIN dos produtos podem ser lidos rapidamente com leitores de códigos de barras. Os preços dos leitores são relativamente baixos;
- a tecnologia EPC/RFID poderia ser usada opcionalmente em adição as etiquetas pelas empresas para identificação do GTIN e número serial das suas unidades logísticas e comerciais, agilizando o procedimento de registro e leitura.

### **6.2.1 Indústria**

1) Inicialmente na criação de um novo produto, as indústrias deverão detalhar as características dos seus produtos com pesos e medidas, GTIN, alíquota ICMS, código Ex-TIP e classifica-lo pelo NCM e GPC. Esse novo produto entrará no registro 0200 na próxima EFD. Mudanças nas características do produto deverão prontamente aparecer na próxima EFD registradas no 0200;

2) No procedimento de empacotamento/embalagem, ela deverá fixar uma etiqueta, conforme previsto no capítulo 6.1.4, controlando o número serial de cada unidade comercial com a quantidade de itens (unidade de consumo), preferencialmente via sistema para esse fim. As embalagens logísticas diversas das unidades comerciais receberão um outro número serial. Esses relacionamentos deverão ser controlados;

3) Nas saídas desses produtos do estabelecimento, eles deverão ser identificados na NF-e pelos números seriais da unidade logística, se houver, ou da unidade comercial. Em virtude de que o momento da emissão da NF-e pode não ser o mesmo da expedição, sugere-se a possibilidade de após a emissão da NF-e com todos dados com exceção dos números seriais, o SPED permitisse o envio de um evento da NF-e somente com a correlação dos itens com os números seriais. Os erros de vinculação do correto número de série no momento de expedição poderão ser corrigidos mediante a carta correção eletrônica;

4) Na emissão da próxima EFD, deverá informar todas as unidades logísticas e comerciais produzidas, com suas identificações únicas e seus relacionamentos;

5) O inventário físico será declarado anualmente na EFD com os códigos GTIN e os números de série das unidades comerciais ou logísticas, conforme for a situação real de armazenagem dos produtos.

## **6.2.2 Distribuidores/Atacadistas**

1) Manifestação obrigatória do recebimento das Notas Fiscais Eletrônicas, nesse momento o sistema reconhece que um número serial passou da indústria ou do participante anterior da cadeia para a empresa destinatária da NF-e;

2) Todas as emissões de NF-e deverão informar por item o número de série da unidade logística, caso houver, ou da unidade comercial. Entende-se que não haveria a necessidade da informação das características do produto (NCM, GPC e outros) para o Sistema, pois esses poderiam ser obtidos das declarações das indústrias, sendo esses mais confiáveis;

3) Na hipótese de desagregação de unidades logísticas ou comerciais originais para formação de novas rearranjadas, esse procedimento deverá ser controlado para garantir a informação no Sistema de Rastreabilidade dos conteúdos da nova unidade, apontando os relacionamentos e relatando a quantidade das unidades de consumo na unidade comercial. Deverá ser aposto uma etiqueta, conforme previsto no capítulo 6.1.4, nessa nova unidade logística ou comercial. Vale aqui destacar que mudanças das embalagens com propósito de transporte (unidade logística e comercial) não impõem à empresa o status de industrial, conforme as regras de nosso Ordenamento Jurídico Pátrio;

4) Na próxima EFD, deverá informar as novas unidades logísticas ou comerciais e seus relacionamentos;

5) O inventário físico será declarado anualmente na EFD conforme já previsto para a indústria.

## **6.2.3 Varejistas**

1) Manifestação obrigatória da NF-e conforme o previsto para o distribuidor/atacadista;

2) Deverão registrar os documentos fiscais da operação do varejo com o GTIN dos produtos. As informações dessas operações serão encaminhadas ao Fisco através dos equipamentos do varejo ou manualmente pelo empresário;

3) O inventário físico será declarado na EFD por item e com os códigos GTIN.

## **6.3 Benefícios ao Fisco**

### **6.3.1 Controle da produção pelo sequencial**

A quebra de sequência dos itens produzidos pode ser identificada pelo controle de produção da EFD. Qualquer quebra de sequência pode ser indício de desvios de mercadorias.

### 6.3.2 Controle do inventário

A base do controle do inventário é: Todo item que entrou deve sair ou estar ainda no estabelecimento.

#### Distribuidores/Atacadistas

Para os estabelecimentos intermediários da cadeia, ou seja, distribuidores e atacadistas, acontece o seguinte (Figura 6.1):

- No momento da manifestação de confirmação da NF-e, todos os números seriais vinculados se movimentam para o sistema de um estabelecimento para outro;
- Para o sistema, a unidade logística ou comercial com seu número serial só sairá do estabelecimento quando houver uma NF-e de saída com o mesmo serial para outro contribuinte com manifestação de confirmação;
- No fim do ano, o Fisco compara o inventário eletrônico com o inventário apurado para verificar divergências e, assim, punir eventuais saídas não documentadas eletronicamente (Figura 6.2).

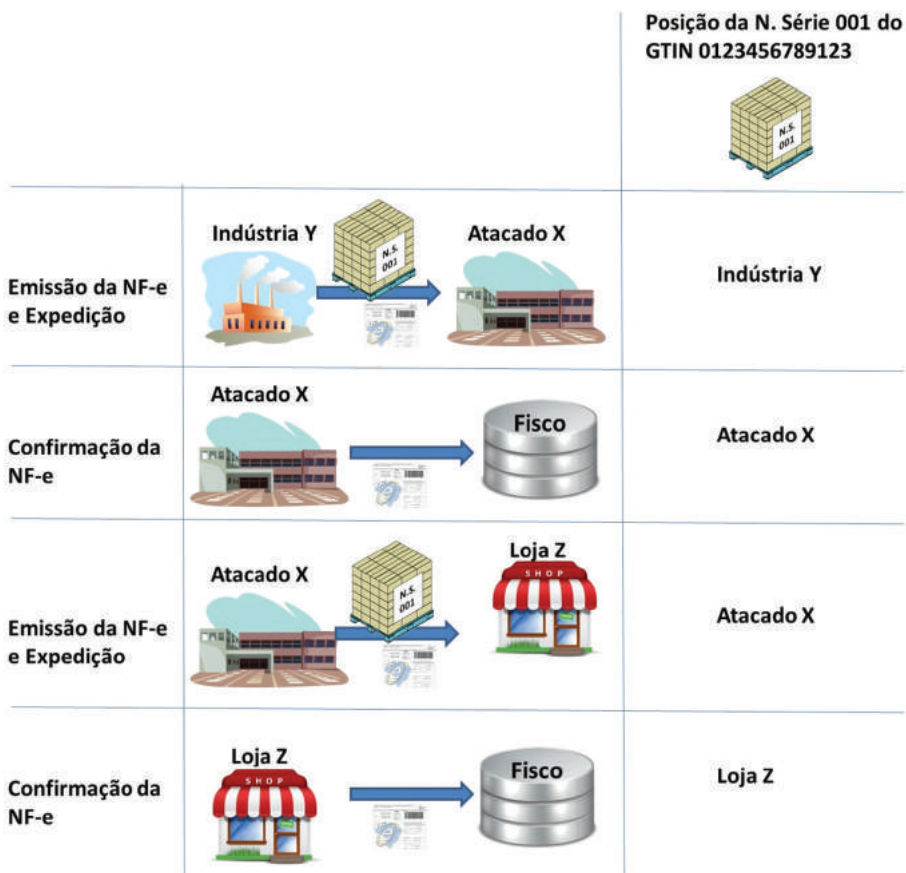


Figura 6.1: Identificação da Localização de uma Unidade pelo Sistema de Rastreabilidade



Figura 6.2: Apuração do Inventário pelo Sistema de Rastreabilidade

## Indústria

No momento do empacotamento dos itens produzidos, as unidades comerciais e posteriormente as logísticas são identificadas, conforme já falamos anteriormente. O sistema ainda não reconhece o produto. O sistema irá reconhecer o produto no momento da emissão da NF-e ou através do envio da EFD, o que ocorrer primeiro. Nesse momento, o sistema atribui a posição do número serial a indústria, esperando o evento da manifestação para mudar a posição. Assim, até a saída através da NF-e e respectiva confirmação, o item identificado com o número serial continua na empresa. O confronto dos inventários acontece da mesma maneira do Atacado, se foi produzido e não saiu, tem que estar no estoque.

## Varejo

No momento da confirmação, os números seriais das unidades comerciais e logísticas da NF-e passam à posição do varejista.

O sistema identifica pelas informações da indústria todo o conteúdo dentro das unidades logísticas ou comercial. No momento da saída do varejo com a emissão de documento fiscal com o GTIN por item, o sistema dá baixa do inventário. O confronto acontece entre o apurado e o declarado pelo GTIN.



Figura 6 3: Inventário Apurado no Varejo

### 6.3.3 Análise da base de cálculo e alíquota informadas na NF-e

O uso da classificação do GPC juntamente com o GTIN pode trazer o benefício da apuração da base de cálculo e alíquota para comparar com a declarada.

A partir do GTIN, o sistema busca os dados do produto informados pelo industrial na EFD, como a classificação GPC, NCM, pesos, medidas e outros dados necessários do produto. O Sistema parametriza as informações reduções de base de cálculo, isenções, diferimento, alíquotas, margem de valor agregado (quando for operações sujeitas a substituição tributária) conjuntamente pelo GPC e NCM, assim pode obter os parâmetros necessários à apuração da base de cálculo e alíquota do imposto (Figura 6.4).

### 6.3.4 Comparação dos preços dos produtos com a mesma classificação GPC e NCM

O GTIN juntamente com a classificação GPC e NCM podem trazer a possibilidade de comparação de valores de operações em situações análogas, mesma quantidade, local, período e empresas de mesmo regime. Essa comparação aponta indícios de meia nota, pois em situações análogas produtos semelhantes não podem apresentar uma grande diferença entre eles(Figura 6.4).

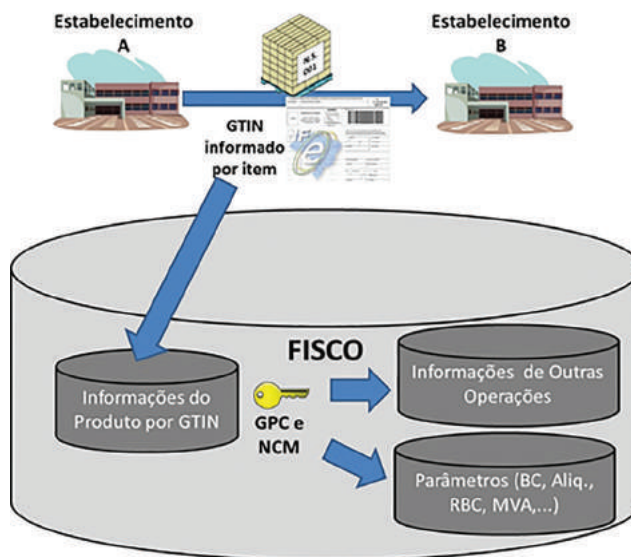


Figura 6.4: Consulta de operações análogas e dos parâmetros para o cálculo do imposto através do GPC e NCM

### 6.3.5 Comparação do Volume e Peso da Carga com a capacidade do veículo

Outra possibilidade do sistema é resgatar as informações de peso e volume de cada item das notas fiscais eletrônicas relacionadas no CT-e ou no MFD-e e comparar a sumarização desses pesos e medidas com a capacidade do veículo informado nos documentos eletrônicos de transporte.

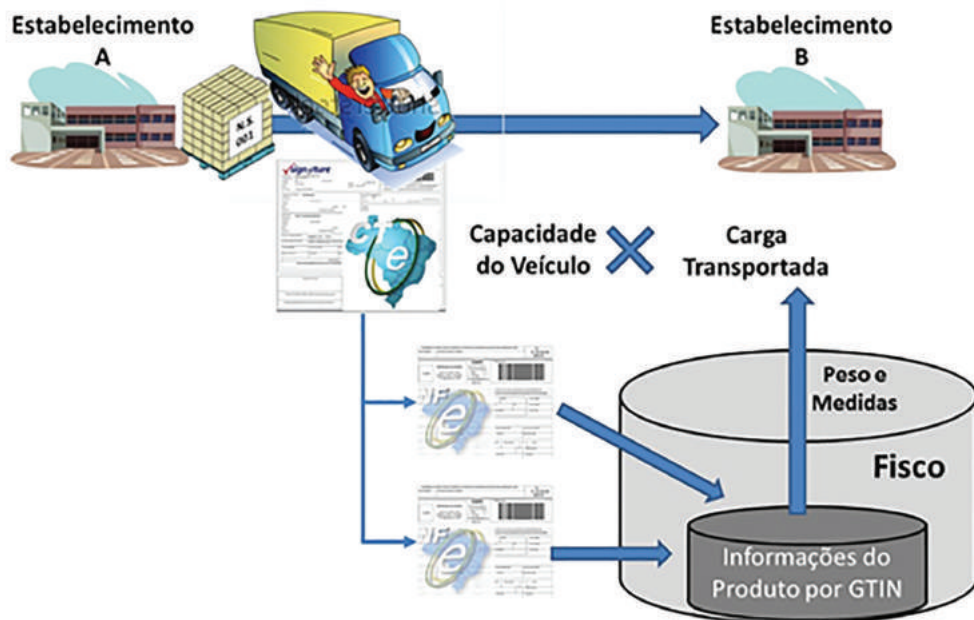


Figura 6.5: Comparação da Carga com a Capacidade do Veículo

## 7 Conclusão

O trabalho buscou argumentos para provar a possibilidade de um sistema de rastreabilidade para fins de controle tributário, analisando os elementos essenciais de um sistema de rastreabilidade de produtos definidos pela Organização Mundial da Saúde para implementar um sistema de rastreamento de produtos relacionados ao tabaco, com o objetivo de evitar seu desvio para mercados ilegais.

Através dos padrões oferecidos pela organização GS1 e das obrigações fiscais em meio eletrônico, é possível implementar pelos Fiscos um sistema de rastreabilidade nacional para controle fiscal dos produtos em toda suas cadeias logísticas, diminuindo a sonegação fiscal no país que a cada ano apresenta número assombrosos, conforme indicado pelo placar “Sonegômetro”.

O controle realizado identificaria algumas situações:

1. Industriais que tentam burlar o sistema não serializando os produtos, através do controle da produção;
2. Industriais que não informam os produtos já serializados em suas obrigações fiscais em meio eletrônico, pela quebra de numeração;
3. Atacadistas/Distribuidores e Varejistas pelo controle de inventário serializado;
4. Apuração dos impostos destacados nos documentos fiscais eletrônicos, usando as classificações NCM e GPC para reconhecer o tipo de produto e decidir os parâmetros para o cálculo;
5. Reconhecer irregularidades no âmbito da prestação do serviço de transporte.

Além dos benefícios tributários, tal sistema, apesar de não ser o escopo deste trabalho, poderia ser utilizado por órgãos fiscalizadores da vigilância sanitária para controlar a circulação de produtos vencidos com a simples inserção ao item serializado do dado data de validade.



## 8 Referências

ANDRADE, José Antônio. **Sonegação de impostos no Brasil atinge R\$ 501 bi em 2014, aponta Fazenda Nacional.** Jornal da Nova. 16 de Fev. de 2015. Disponível em: <http://www.jornaldanova.com.br/noticia/brasil/8,43440,sonega%C3%A7%C3%A3o-de-impostos-no-brasil-atinge-ru-501-bi-em-2014e-aponta-fazenda-nacional>. Acesso em 05 de março de 2015.

BELLMAN, Attilio. **Understand Serialization. A Comprehensive overview for manufacturers, distributors and retailers.** November, 2014. Disponível em: [http://ww4.aievolution.com/pmm1401/files/content/events/BellmanNA14EXPO1UnderstandSerializationAComprehensiveOverview\\_1104\\_133321.pdf](http://ww4.aievolution.com/pmm1401/files/content/events/BellmanNA14EXPO1UnderstandSerializationAComprehensiveOverview_1104_133321.pdf) Acesso em 12 de março de 2015.

BRASIL. **Ajuste SINIEF 07**, de 30 de setembro de 2005. Disponível em: [https://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2005/AJ\\_007\\_05.htm](https://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2005/AJ_007_05.htm). Acesso em 06 de março de 2015.

BRASIL. **Ato COTEPE/ICMS Nº 9**, de 18 de Abril de 2008. Disponível em: [https://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Atos/Atos\\_Cotepe/2008/AC009\\_08.htm](https://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Atos/Atos_Cotepe/2008/AC009_08.htm). Acesso em 08 de março de 2015.

BRASIL. **Convênio S/Nº**, de 15 de dezembro de 1970. Disponível em: [https://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/SINIEF/CVSN\\_70.htm](https://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/SINIEF/CVSN_70.htm) . Acesso em 05 de março de 2015.

BRASIL. **Decreto Nº 6.022**, de 22 de Janeiro de 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm). Acesso em 06 de março de 2015.

BRASIL. **Decreto Nº 6.022**, DE 22 DE JANEIRO DE 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm). Acesso em 06 de março de 2015.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 147**, de 7 de Agosto de 2014. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp147.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp147.htm). Acesso em 10 de março de 2015.

BRASIL. **Lei Nº 11.903**, de 14 de janeiro de 2009. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11903.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11903.htm). Acesso em 2 de março de 2015.

BRASIL. Ministério da Saúde, Agência Nacional de Vigilância Sanitária. **Resolução**

**da Diretoria Colegiada - RDC N° 54**, de 10 de dezembro de 2013. Disponível em: [http://portal.anvisa.gov.br/wps/wcm/connect/c3d2028043c137b784beeee175024b76/rdc0054\\_10\\_12\\_2013.pdf?MOD=AJPERES](http://portal.anvisa.gov.br/wps/wcm/connect/c3d2028043c137b784beeee175024b76/rdc0054_10_12_2013.pdf?MOD=AJPERES). Acesso em 08 de março de 2015.

**BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC).** Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) Disponível em: <http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=1090> . Acesso em 4 de março de 2015.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Solução de Consulta DISIT/SRRF07 N° 58**, de 13 de junho de 2013 Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=44339>. Acesso em 08 de março de 2015.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **SPED Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/apresentacao.htm>. Acesso em 06 de março de 2015.

BRASIL. **Sistema Nota Fiscal Eletrônica - Manual de Orientação do Contribuinte - Padrões Técnicos de Comunicação**, de Março de 2012. Disponível em: <http://www.nfe.fazenda.gov.br/PORTAL/listaConteudo.aspx?tipoConteudo=33ol5hhSYZk=>. Acesso em 08 de março de 2015.

CAMPANHA PARA CRIANÇAS LIVRES DE CIGARRO. **CONTRABANDO DE CIGARROS**. Disponível em: [http://global.tobaccofreekids.org/files/pdfs/pt/ILL\\_facts\\_pt.pdf](http://global.tobaccofreekids.org/files/pdfs/pt/ILL_facts_pt.pdf). Acesso em 2 de março de 2015.

GS1 Brasil, Associação Brasileira de Automação. **Rastreabilidade**. Disponível em: <https://www.gs1br.org/servicos-e-solucoes/beneficios/rastreabilidade>. Acesso em 2 de março de 2015. a

GS1 Brasil, Associação Brasileira de Automação. **Perguntas Mais Frequentes**. Disponível em: <https://www.gs1br.org/faq>. Acesso em 3 de março de 2015. b

GS1 Brasil, Associação Brasileira de Automação. **Rastreabilidade – O que interessa a você Como a GS1 pode ajudá-lo**. Disponível em: <https://www.gs1br.org/educacao-e-pratica/MateriaisTecnicos/Rastreabilidade%20-%20O%20que%20interessa%20a%20voc%C3%AA.pdf>. Acesso em 4 de março de 2015. c

GS1 Brasil, Associação Brasileira de Automação. **GPC - Classificação Global de Produtos**. Disponível em: <https://www.gs1br.org/codigos-e-padres/sincronizacao-de-dados/gpc-classificacao-global-de-produtos>. Acesso em 5 de março de 2015. d

GS1 BRASIL. **EPC/RFID**. Disponível em: <https://www.gs1br.org/codigos-e-padres/>

epc-rfid. Acesso em 05 de março de 2015. e

GS1 BRASIL. **Cadastro Nacional de Produtos**. Disponível em: <https://www.gs1br.org/servicos-e-solucoes/cnp-cadastro-nacional-de-produtos>. . Acesso em 06 de março de 2015. f

GS1 BRASIL. **Código de Barras**. Disponível em: <https://www.gs1br.org/codigos-e-padres/codigo-de-barras>. Acesso em 08 de março de 2015. g

GS1 BRASIL. **O Valor e os Benefícios do Sistema de Padrões GS1**. Disponível em: <https://www.gs1br.org/educacao-e-pratica/MateriaisTecnicos/Sistema%20de%20padr%C3%B5es%20GS1.pdf>. Acesso em 08 de março de 2015. h

GS1 PORTUGAL. **Classificação de Produtos (GPC)**. Disponível em: [http://media.gs1pt.org/ficheiros/198/lv\\_gpc.pdf](http://media.gs1pt.org/ficheiros/198/lv_gpc.pdf). Acesso em 5 de março de 2015. a

GS1 PORTUGAL. **Manual do Utilizador EAN/UCC**. Disponível em: <http://media.gs1pt.org/ficheiros/490/Manual%20Utilizador%20EAN-UCC%2072006.pdf>. Acesso em 7 de março de 2015. b

GS1. **GPC Browser**. Disponível em: <http://www.gs1.org/1/productssolutions/gdsn/gpc/browser/index.html> . Acesso em 6 de março de 2015.

IBM. **Glossário**. Disponível em: [http://www-01.ibm.com/support/knowledge-center/temp\\_sterlingb2bcloud/com.ibm.help.datasynmgrglossary.doc/glossary.html?cp=temp\\_sterlingb2bcloud%2F8-2-0&lang=pt-br](http://www-01.ibm.com/support/knowledge-center/temp_sterlingb2bcloud/com.ibm.help.datasynmgrglossary.doc/glossary.html?cp=temp_sterlingb2bcloud%2F8-2-0&lang=pt-br) Acesso em 05 de março de 2015.

INTERNATIONAL TRADE DATA SYSTEM. **The Business Case for Using e-Commerce Data to Manage Product Admission at International Borders**. Novembro, 2013. Disponível em: [http://www.wcoomd.org/~media/WCO/Public/Global/PDF/Topics/Facilitation/Ressources/Permanent%20Technical%20Committee/201/Presentations/PC\\_ItemIVb\\_Product\\_Identification\\_EN.ashx?db=web](http://www.wcoomd.org/~media/WCO/Public/Global/PDF/Topics/Facilitation/Ressources/Permanent%20Technical%20Committee/201/Presentations/PC_ItemIVb_Product_Identification_EN.ashx?db=web). Acesso em 06 de março de 2015.

Juran, J.M.; Gryna, F.M. **Quality planning and analysis: from product development trough usage**. New York: McGraw-Hill, 1970.

OLIVEIRA, Vera Lúcia Miguéis. **Gestão de Stock Integrado na Amorim & Irmãos S.A.** Portugal- Cidade do Porto, 2008. Dissertação do Mestrado Integrado em Engenharia Industrial e Gestão, Faculdade de Engenharia da Universidade do Porto, 2008.

PAOLESCHI, Bruno. Logística Integrada – Do Planejamento, Produção, Custo e Qualidade à Satisfação do Cliente. 1. Ed. São Paulo: Érica, 2008.

PERMANENT TECHNICAL COMMITTEE . WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **PRODUCT IDENTIFICATION** 201st /202nd Sessions. Brussels, 25 September 2013. Disponível em: [http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/resources/permanent-technical-committee/~/\\_media/8E263790AC234D018554E2C6BD99367E.ashx](http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/resources/permanent-technical-committee/~/_media/8E263790AC234D018554E2C6BD99367E.ashx). Acesso em 4 de março de 2015.

PORTAL DO BRASIL. Saúde. **Sistema de Controle de Medicamentos será apresentado na quarta (8)**. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/saude/2014/10/sistema-de-controle-de-medicamentos-sera-apresentado-na-quarta-8>. Acesso em 2 de março de 2015.

REZENDE, Denis Alcides. **Engenharia de Software e Sistemas de Informação**. 2. ed. Rio de Janeiro: Brasport,1999.

RIO GRANDE DO SUL. **Instrução Normativa RE Nº 66**, DE 17/09/2014. Disponível em: [https://www.fazenda.sp.gov.br/nfe/perguntas\\_frequentes/respostas\\_X.asp](https://www.fazenda.sp.gov.br/nfe/perguntas_frequentes/respostas_X.asp) . Acesso em 06 de março de 2015.

SANTA CATARINA. **Regulamento do ICMS**. Aprovado pelo Decreto 2.870, de 27 de agosto de 2001. Disponível em: [http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2001/dec\\_01\\_2870.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2001/dec_01_2870.htm). Acesso em 05 de março de 2015.

SANTA CATARINA. SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA. **Cartilha de Substituição Tributária**. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/servicos-orientacoes/diat/substitui%C3%A7%C3%A3o-tribut%C3%A1ria-aplicativo-de-c%C3%A1lculo-e-orienta%C3%A7%C3%B5es>. Acesso em 06 de março de 2015.

STAIR, Ralph M. **Princípios de Sistemas de Informação: Uma Abordagem Gerencial**. 2. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1998.

STORE MAGAZINE. **OCDE reforça colaboração com GS1 para promover segurança do consumidor**. Disponível em: <http://www.storemagazine.pt/gestao/331-ocde-reforca-colaboracao-com-gs1-para-promover-seguranca-do-consumidor.html>. Acesso em 05 de março de 2015.

VINHOLIS, M.B.; AZEVEDO, P.F. Efeito da rastreabilidade no sistema agroindustrial da carne bovina brasileira. X World Congress of Rural Sociology, 2000. Rio de Janeiro. V1, p.1-14. Disponível em: <http://www.gepai.dep.ufscar.br/gepai28.pdf>. Acesso em 2 de março de 2015.

VINHOLIS, Marcela de Mello Brandão; AZEVEDO, Paulo Furquim de. **SEGURANÇA DO ALIMENTO E RASTREABILIDADE: O CASO BSE**. RAE-eletrônica, Vol. 1, N. 2, jul-dez/2002. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/raeel/v1n2/v1n2a08> Acesso em 2 de março de 2015. a

WHO FCTC. Framework Convention on Tobacco Control. Conference of the Parties Intergovernmental Negotiating Body on a Protocol on Illicit Trade in Tobacco Products, 4ª Sessão, 2010, Suíça-Genebra. **Analysis of the available technology for unique markings in view of the global track-and-trace regime proposed in the negotiating text for a protocol to eliminate illicit trade in tobacco products**. Disponível em: [http://apps.who.int/gb/fctc/PDF/it4/FCTC\\_COP\\_INB\\_IT4\\_ID1-en.pdf](http://apps.who.int/gb/fctc/PDF/it4/FCTC_COP_INB_IT4_ID1-en.pdf). Acesso em 2 de março de 2015.



# Capítulo 9

II Concurso de Monografias do Sindifisco – 2015

Terceiro lugar

**PARTILHA DO ICMS: A INCONVENIÊNCIA DO CÁLCULO DO VALOR  
ADICIONADO NA PARTILHA DO IMPOSTO PARA  
OS MUNICÍPIOS CATARINENSES**

**Luiz Carlos de Souza**



## RESUMO

O presente trabalho monográfico pretenderá discutir a inconveniência do emprego do conceito do Valor Adicionado na divisão do ICMS para os municípios catarinenses. Proporá a análise crítica sobre os efeitos de uma política pública gestada nos gabinetes da União utilizando-se de construção intelectual ligada ao capital das empresas privadas. Apontará, ao final, uma proposta viável para diminuir os efeitos do equívoco constitucional para que se instaure o que se pode chamar de política pública de distribuição de renda razoável em Santa Catarina.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS. Valor Adicionado. Repartição do Imposto. Movimento Econômico dos municípios.

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	373
2 DESENVOLVIMENTO.....	375
2.1 Tributar em prol da sociedade.....	375
2.2 Tributo.....	375
2.3 Imposto.....	376
2.4 Tributar como fator de impacto social.....	377
2.5 ICMS.....	378
2.6 Circulação.....	378
2.7 Mercadorias.....	378
2.8 IPM.....	379
2.9 Valor Adicionado.....	380
2.9.1 Cálculo de VA no Estado de Santa Catarina.....	381
2.10 IPM e seu reflexo nas políticas públicas.....	382
2.11 Evolução histórica, social e política dos aspectos tributários e seus reflexos na atual sistemática.....	383
2.12 Bases estruturantes da CRFB/88.....	388
2.13 Corrida econômica pelo Desenvolvimento.....	390
2.14 Sistemática distributiva tributária x distribuição adequada de VA.....	391
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	395
4 REFERÊNCIAS.....	398

# 1 INTRODUÇÃO

A destinação de parte do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) arrecadado pelos estados-membros da federação aos entes municipais, seria (e deveria realmente ser) um notável instrumento de política pública da União, não fosse a inapropriada metodologia adotada para esse fim.

Não é recente a aspiração municipalista no sentido de exercer sua mais legítima autodeterminação administrativa e financeira, quando, em contrapartida, o viés distributivo desse imposto foi, equivocadamente, gestado para premiar o município maior produtor de bens corpóreos.

Essa motivação, em épocas passadas, mereceu, no Brasil, aplausos motivados pela ideologia capitalista e seu braço neoliberal quando o desenvolvimento era sinônimo de produção fabril e bom desempenho comercial.

Ser um país desenvolvido era o mesmo que organizar vastas áreas agricultáveis. Era sinônimo de pujança a concepção de infraestrutura básica para a produção de energia elétrica, rodovias, petróleo, portos e aeroportos, tudo isso a qualquer preço. Rasgar o Brasil de norte a sul, para acabar na aventura de uma rodovia transamazônica, expondo as reservas indígenas ao capital especulador.

Há sessenta anos a nação viu governantes messiânicos optarem pelo sucateamento de portos e ferrovias em favor das frentes de trabalho nas rodovias para suportarem a indústria automobilística recém-chegada. Tudo isso se instalou facilmente, como um verdadeiro “cavalo troiano”<sup>1</sup>, muito embora a nação ouvisse o grito abafado de uns poucos que conseguiram consignar em seus livros que, feitos fantasmas, ainda circulam entre nós. Poder-se-ia até ironizar e dizer que o presente recebido pelo Brasil foi “azul por fora e inexplicável por dentro”<sup>2</sup>. O tempo deixou à mostra o conteúdo dessa “caixa de pandora”<sup>3</sup>. O resultado disso foi a constatação da voracidade da União em prospectar e carrear para si a maior parte da riqueza que deveria ser destinada ao bem-estar do seu povo. Hoje vive-se a promessa de um pré-sal quase inviável que está no fundo do mar e lá deve ficar por muito tempo à vista da queda da cotação internacional do barril do produto e da descoberta de grandes jazidas de xisto nos Estados Unidos, nosso principal parceiro econômico. Esse incerto petróleo é de todos os brasileiros, mas alguns estados não aceitam dividi-lo. Testemunhamos também, em nosso cotidiano, a perda da guerra contra a pobreza, que se insere e solidifica, cotidianamente, nos territórios dos municípios brasileiros, local onde está o povo concreto e efetivo. Aliás, é lá<sup>4</sup>, onde se constata, a dor de um prefeito decente, federativo, compassivo,

---

<sup>1</sup> Expressão popular, representa um presente indesejável.

<sup>2</sup> Expressão popular, representa algo desagradável, mas habilmente empacotado.

<sup>3</sup> Expressão inspirada no mito grego da primeira mulher criada por Zeus, que lhe dera uma caixa contendo os males do mundo.

<sup>4</sup> Nos municípios brasileiros.

ético, proativo e onde o ambiente de tristeza primordial prevalece para todos quantos se interessam pelo bem comum das pessoas. O conceito de repartição das receitas<sup>5</sup> será abordado de modo específico e direto, visto que serão descritos os aspectos econômicos com a seriedade que lhe é devida.

Para a concretização deste trabalho foi empregado o método dedutivo. A dedução é o caminho das consequências, pois se trata de uma cadeia de raciocínio em conexão descendente que parte do geral para o particular levando, por fim, à conclusão. Seria, então, possível partir de teorias e leis gerais para poder chegar à determinação ou previsão de fenômenos particulares. (ANDRADE, 2005).

O método de investigação empregado é qualitativo e não utiliza instrumento estatístico como base no processo de análise dos problemas de pesquisa. (RICHARDSON, 1999).

Quanto ao objetivo pretendido, buscou-se, através da observação de problema prático, para criar uma base de conhecimentos que permitisse sua abordagem de forma sistêmica (CARD, 2010).

Assim, o presente trabalho caracteriza-se como descritivo, pois, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Assim, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador. (ANDRADE, 2005, p. 124).

O trabalho está organizado e subdividido por três seções básicas, onde a primeira trata da introdução ao tema; a segunda do desenvolvimento e a terceira divisão, das considerações finais.

Na introdução encontra-se o tema pesquisado e também há uma breve explanação sobre a repercussão do valor adicionado como medida determinante para distribuição da arrecadação do ICMS, apontando sua justificativa, seus objetivos, bem como a metodologia utilizada na elaboração do presente trabalho.

No desenvolvimento abordar-se-á a conceituação de tributo e imposto. Também se realizará uma breve abordagem acerca do ICMS, o que vem a ser Valor Adicionado, bem como sua repercussão no movimento econômico dos municípios.

As considerações finais farão as últimas apreciações e fundamentações sobre o tema abordado e a proposta defendida pelo autor, fatos esses que possibilitarão dar visão, visão e fundamento ao problema de pesquisa sobre a inconveniência do uso do Valor Adicionado na divisão do imposto para os municípios catarinenses, inicialmente proposto.

Assim, para responder o principal questionamento levantado que culminou na elaboração desta monografia sobre como o Valor Adicionado (VA) repercute na divisão do ICMS e se essa divisão tem sido capaz de promover a distribuição justa e igualitária dos recursos públicos, discorrer-se-á sobre os tributos e suas nuances, especialmente o ICMS.

---

<sup>5</sup> Exemplo disso é a repartição do ICMS, conforme consta do artigo 158, IV da CRFB/88, in verbis: – “Pertencem aos Municípios: IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

Tem-se como objetivo principal investigar os efeitos da adoção do Valor Adicionado das empresas na repartição do ICMS aos municípios catarinenses. E como objetivos específicos, investigar os conceitos de tributo, de imposto, de ICMS e de Valor Adicionado das empresas, além de investigar as repercussões do seu uso para os municípios catarinenses.

Esta é a abordagem principal ora analisada e debatida, pois, torna-se cada vez mais evidente, a necessidade de mudança de nossa Carta Magna.

## **2 DESENVOLVIMENTO**

### **2.1 Tributar em prol da sociedade**

A tributação, como manancial de receita das sociedades, é identificada desde os primórdios das civilizações organizadas (e, entre nós, o Egito bíblico é seu exemplo mais conhecido). É por meio da tributação que os entes políticos justificam os motivos das necessidades de arrecadar recursos para a realização de todas as obrigações estatais em prol do interesse público. Todavia, somente por lei é possível tributar em prol da sociedade. Essa competência está consignada na CRFB/88 em seu artigo 145 e alcança a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, denominados entes federados.

Para melhor compreensão espacial do sistema tributário brasileiro utilizar-se-á uma taxonomia tributária partindo do geral para o particular. Nesse sentido, o tributo é família, o imposto é gênero e o ICMS é espécie de um conjunto tributário instrumental. Contudo, o estudo dessa matéria obrigatoriamente haverá de partir de nossa Constituição Federal, pois é lá onde estão expressas as regras sobre o sistema tributário brasileiro e bem assim o pacto federativo que incluiu os municípios como entes políticos e federados.

O instrumento para a criação de tributos é a lei ordinária. Conquanto a CRFB/88 não crie tributos, ela outorga<sup>6</sup> e delimita<sup>7</sup> a competência para sua criação. Neste sentido, a outorga e a delimitação, presentes nos princípios que compõem a CRFB/1988, possuem, essencialmente, a finalidade de proteger o cidadão, onde a ideologia tributária está atrelada ao conceito de dependência social que, por sua vez, reconhece a precariedade da natureza humana, onde, cria e institui o tributo para proteger os membros sociais mais frágeis.

### **2.2 Tributo**

Tributo é conceito que advém da ação de tributar, de prestar, de contribuir, de oferecer algo a alguém. O artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN) traz importantes

---

<sup>6</sup> A outorga é instituição de competência tributária do poder de tributar. (Nota do A.)

<sup>7</sup> A delimitação cuida dos limites constitucionais compulsados ao poder de tributar. (Nota do A.)

elementos para a significação do conceito de tributo, sendo assim, nesta seara, constata-se que o tributo possui cinco características específicas, sendo “[...] 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” (Lei Complementar Federal n. 5.172/1966 – CTN).

No cenário brasileiro, a disposição legal estabelecida na CRFB/88 no art. 145 define que os tributos são compostos por impostos, taxas e contribuições de melhoria.

## 2.3 Imposto

O art. 16 do CTN define imposto<sup>8</sup> como o tributo “[...] cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, é, portanto, a imposição legal de uma obrigação financeira sobre o contribuinte, a partir da ocorrência de um fato gerador, calculada mediante a aplicação de uma alíquota a uma base de cálculo, de forma que o não pagamento deste acarrete sanções civis e penais impostas à entidade ou indivíduo não pagador.

No Brasil, a principal fonte de arrecadação são os impostos de diversas categorias (federais, estaduais e municipais), que são instrumentos para se chegar à verdadeira emancipação do ente político porque passam pela receita arrecadada pelo respectivo ente.

Compõe o rol de impostos federais: Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II); Imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF); Imposto Territorial Rural (ITR).

Os impostos estaduais compreendem: Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS); Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações de Qualquer Bem ou Direito (ITCMD).

Os impostos de competência municipal são: Imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana (IPTU); Imposto sobre Transmissão inter vivos de Bens e Imóveis e de direitos reais a eles relativos (ITBI)<sup>9</sup>; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN).

O imposto é devido no local onde ocorre o fato gerador, sendo fundamental, sob esse aspecto, observar o domicílio tributário do contribuinte, pois, de acordo com o art. 127 do CTN, na falta de eleição pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário é o local onde, tratando-se de pessoa jurídica, está localizada a sede da empresa e no caso das pessoas naturais ou físicas, a sua residência habitual.

---

<sup>8</sup> Palavra originária do latim *impositus*, participio passado de *imponere*; tem o significado de impor. (Nota do A.)

<sup>9</sup> De acordo com o art. 156 da CRFB/88, só a transmissão onerosa de bens imóveis, como compra e venda, por aquisição e incorporação, e ainda a transmissão real de direito sobre o imóvel pertencem aos Municípios. (Nota do A.)

## 2.4 Tributar como fator de impacto social

Em uma federação como a nossa, os entes federativos têm autonomia legislativa e necessitam de dinheiro para ter autonomia administrativa, política e financeira, tema este, previsto a partir do art. 157 CRFB/88, que prevê a repartição das receitas tributárias. Sob este aspecto, os tributos que possuem previsão de repartição devem ser criados imediatamente para não violar o pacto federativo.

É mandamento constitucional a destinação aos municípios de um quarto do ICMS arrecadado pelos estados, como expresso na Lei Complementar n. 63, de 11 de janeiro de 1990. No Estado de Santa Catarina, dessa fatia de um quarto, quinze por cento é distribuído de modo igualitário a todos os municípios catarinenses, como consignado no art. 133 da Constituição do Estado de Santa Catarina de 1989. O restante desse percentual (oitenta e cinco por cento), é dividido de acordo com o VA das empresas, apurado em cada município através dos valores declarados na DIME<sup>10</sup>.

Não é demais dizer que este é um ponto onde nascem os conflitos de interesses causados pela interpretação do que vem a ser valor adicionado. Na maioria dos estados federados, os municípios não aceitam sem discutir a interpretação dos órgãos legalmente responsáveis pela distribuição, as secretarias de fazenda, que primam seu esclarecimento pelo viés fiscal. Nem é de se admirar. Conforme veremos mais adiante, o valor adicionado é medida de desempenho de empresas privadas. Ao se dirigirem ao judiciário, no intuito de garantir, uma interpretação de melhor conveniência para a distribuição desse VA, os municípios acabam internalizando uma exegese legal, seca e definitiva.

A criação desse contencioso judicializado pouco contribui para a agilidade do processo de partilha do imposto, pois, às vezes, na busca de melhor posicionamento na grade distributiva pela via judicial, os municípios padecem quando se instala uma situação de demora na prolação da sentença. Paradoxalmente, o quadro se agrava quando o magistrado nega provimento em sentença provisória ou não garante liminarmente os efeitos suspensivos do pleito que compõe o processo.

Diante dessa evidência, seria fundamental pesquisar e apontar os efeitos do VA das empresas como vetor do cálculo do Índice de Participação dos Municípios (IPM) na arrecadação do imposto, face aos inevitáveis conflitos de interesses que vem se perpetrando no decorrer dos anos.

Esse crônico cenário subestadual não apresenta uma solução a curto prazo pois, depende de uma profunda mudança da legislação vigente<sup>11</sup>. Sendo assim, diante da constatação turbulenta da metodologia usada para calcular o IPM, o presente estudo problematizará os efeitos do VA das empresas como vetor principal do cálculo do IPM na arrecadação do ICMS.

---

<sup>10</sup> Declaração do ICMS e do Movimento Econômico. (Nota do A.)

<sup>11</sup> Especificamente, da Constituição da República Federativa do Brasil. (Nota do A.)



As explanações acima apontadas suscitam e enriquecem a investigação no sentido de levantar a discussão acerca da inconveniência, sob o ponto de vista lógico, do emprego do conceito de VA na divisão do ICMS para os municípios catarinenses.

## 2.5 ICMS

O Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS, é imposto estadual delegado pela União aos Estados e ao Distrito Federal. Suas bases são fixadas em leis ordinárias estaduais, que obedecem ao regramento constitucional definido no art. 155, II, § 2 e 3 da CRFB/88; no Decreto-Lei n. 406/68 e na Lei Complementar (LC) n. 87/96; na norma infraconstitucional expressa no artigo 158 do Código Tributário Nacional; sem esquecer o período de transição entre a Constituição de 1988 e a inserção da atual LC 87/96 no ordenamento, em que vigorou o Convênio dos Estados para o ICMS - 66/88 e modificações sucessivas. No Estado de Santa Catarina esse imposto foi instituído pela Lei n. 7.547, de 27 de janeiro de 1989, atendendo o ordenamento constitucional do Estado em seu artigo 131 e promulgado em 05 de outubro de 1989.

Gorges (2011) esclarece que o ICMS é um imposto indireto, eis que permite a translação do encargo, mediante o fenômeno da repercussão<sup>12</sup>. Pelo fato de também ser um imposto real, devido ao fato de onerar a circulação econômica de mercadorias, independentemente da capacidade contributiva. Isto vai lhe conferir um caráter injusto, porque proporcionalmente tira mais dinheiro de quem menos tem. Por este motivo ele é classificado no meio fiscal como regressivo e não progressivo. Ademais, é de se observar dois aspectos imprescindíveis com relação ao ICMS, a circulação e a mercadoria.

## 2.6 Circulação

De acordo com Gorges (2011) a circulação refere-se à troca de titularidade do bem. Ainda, Ferreira (2003), esclarece que não é a mera circulação física, mas circulação jurídica. A mera circulação da mercadoria é inadequada para esse conceito abstrato previsto em lei. Tratando-se de circulação jurídica, o legislador pretendeu imprimir ao conceito a ideia de consequência jurídica. Circular significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convencionou-se estabelecer por titularidade de uma mercadoria, à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário.

## 2.7 Mercadorias

As mercadorias são bens móveis passíveis à atividade de comércio. Em suma e essencialmente, são “[...] coisas postas à venda” (GORGES, 2011, p. 899) que permane-

---

<sup>12</sup> A repercussão do imposto é também chamada de incidência econômica e ocorre quando o imposto é repercutido totalmente sobre os consumidores através de um sobre preço do bem ou serviço. (Nota do A.)

cem à disposição de eventuais adquirentes.

A partir do ano de 1988 pode-se observar o advento de um conceito mais concreto de mercadoria aplicada à energia elétrica que, apesar de sua concepção jurídica de bem incorpóreo, se reveste do conceito de mercadoria somente quando efetivamente consumida nos lares, nas fábricas, na iluminação pública etc. Vale dizer, no momento de ligar o interruptor, que permite ou bloqueia a passagem da corrente elétrica.

No estado do Rio de Janeiro, houve um tempo em que, sobre a água potável tratada pelos órgãos públicos, recaia o conceito de mercadoria e sobre ela a tributação inerente. Ao contrário do que defende a Articulação do Semiárido Brasileiro – ASA<sup>13</sup>, de que a água não era bem de consumo. Era, sim, direito humano básico e, também, sustento indispensável à vida e elemento para a produção de quase todos os alimentos. (ASA, 2015) Atualmente essa prática é ilegal em todo país.

Os fatos geradores do ICMS são as operações relativas à circulação de mercadorias; as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

O ICMS também incide sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a finalidade.

Convém ressaltar aqui as imunidades constitucionais para este imposto e que estão previstas no art. 150 da CRFB/88, in verbis:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

[...].

VI – instituir impostos sobre: patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; templos de qualquer culto; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

## 2.8 IPM

As bases estruturais que compõem o IPM são construções intelectuais criadas pela sociedade com a finalidade de regular a convivência entre os seus cidadãos. O IPM é

---

<sup>13</sup> A Articulação Semiárido Brasileiro (ASA) é uma rede formada por mil organizações da sociedade civil que atua na gestão e no desenvolvimento de políticas de convivência com a região semiárida. Sua missão é fortalecer a sociedade civil na construção de processos participativos para o desenvolvimento sustentável e a convivência com o semiárido referenciado em valores culturais e de justiça social. A ASA desenvolveu o Programa de Formação e Mobilização Social para a Convivência com o Semiárido que abriga tecnologias sociais populares de captação e armazenamento de água para consumo humano e para a produção de alimentos além de fortalecer outras iniciativas de convivência com o semiárido, como a construção do conhecimento agroecológico; as cooperativas de crédito voltadas para a agricultura familiar e camponesa; os bancos ou casas de sementes nativas, ou crioulas; os fundos rotativos solidários; a criação animal; a educação contextualizada; o combate à desertificação etc. (Nota do A.)

construído a partir dos valores declarados pelos contribuintes nas DIME's. Daí obtém-se um valor monetário chamado de VA que, também, pode ser denominado Valor Econômico e que se estabelece pela diferença entre o valor das mercadorias saídas de uma empresa, acrescido do valor das prestações de serviços (sujeitos ao ICMS) e o valor das mercadorias e serviços recebidos na mesma empresa, em cada ano civil (GORGES, 2011). Para simplificar o autor propõe a seguinte equação: “VA = [(mercadorias saídas + prestações de serviços tributados pelo ICMS) – (mercadorias entradas + serviços tributados pelo ICMS utilizados)]” (GORGES, 2011, p. 1504). Em outras palavras: VA = Saídas (-) Entradas.

Nesse sentido, a soma dos VA das empresas forma o VA do município, servindo como componente principal de sua participação nos vinte e cinco por cento do ICMS arrecadado pelo Estado que retornam ao município. (GORGES, 2011).

Os maiores conflitos técnico contábeis entre os municípios nascem pelo viés da interpretação do que vem a ser VA.

## 2.9 Valor Adicionado

A Lei Complementar Federal n. 63, de 11 de Janeiro de 1990<sup>14</sup> (LCF n. 63/90) é o instrumento normativo competente para reger a matéria relativa ao VA em razão do disposto no art. 161, I, da CRFB/88.

No Estado de Santa Catarina o instrumento regulador do VA é a Portaria SEF/SC n. 233 de 09 de setembro de 2012, que adota como critério de mensuração dos efeitos da atividade econômica das unidades produtivas para conceituar e estabelecer o VA que resultará no IPM.

O conceito de VA relaciona-se com o valor que se atribui a um bem durante o processo produtivo. Nesse sentido é o entendimento da análise do texto que compõe o preceito fundante de Valor Adicionado no artigo 3º da LCF n. 63/90, a saber:

O valor adicionado corresponderá, para cada Município ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil.

De se notar a visibilidade que adquire a ideologia do mercado como regulador do cenário social na repartição da receita do bolo arrecadado no que diz respeito ao ICMS. Veemente em quase afirmar que a sociedade viverá com mais qualidade se estiver alinhada com o mercado ou àquilo que é instaurado por sua mão invisível. Sentença que, sabe-se, afasta o Estado dos próprios interesses sociais. Isto porque a compreensão desse conceito vem sempre contaminada pela ideia de riqueza das empresas e dos seus acionistas. O cenário social brasileiro vem afirmando que isso é falacioso. Ricos ficam

---

<sup>14</sup> Dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios. (Nota do A.)

mais ricos e pobres ficam mais pobres. Tratar-se-á essa matéria com maior contundência adiante.

Segundo DE LUCA (1998) a Demonstração do Valor Adicionado é um conjunto de informações de natureza econômica. É um relatório contábil que visa demonstrar o valor da riqueza gerada pela empresa. Essa definição, de concepção tão antiga quanto o cenário de depressão americana de 1929, vai inspirar, não por ironia, nosso texto legal de partilha da receita tributária do ICMS entre os municípios brasileiros no alvorecer do século XXI. Antes de se afirmar que a economia é dinâmica, deve-se cuidar que os movimentos sociais é que o são.

STEWART & EHRBAR (1998, p.1) trabalham o mesmo conceito econômico gerador de riquezas dentro das organizações produtivas. Conceito apoiado, segundo os autores, pelo eterno guru da administração Peter Drucker<sup>15</sup>.

GORGES (2011) vai afirmar que a soma dos VA's das empresas forma o VA do município, servindo como componente principal de sua participação nos vinte e cinco por cento do ICMS arrecadado pelo Estado que retornam ao município.

Não será cansativo propor que o conceito de VA remete a uma construção de raciocínio contábil para compreendê-lo. Nesse sentido, se aceita o raciocínio de que a empresa acolhe a mercadoria para crescer-lhe um valor após um processo transformador próprio. Essa agregação de valor é chamada de valor adicionado. O conjunto dessas etapas nas empresas vai originar um resultado em determinado território que pode ser entendido como Produto Interno Bruto em um período.

Portanto, o Valor Adicionado é, em última análise, o Resultado com Mercadorias, uma peça contábil tão conhecida da contabilidade geral. Significa dizer que o Valor Adicionado é a diferença entre as Vendas e o Custo das Mercadorias Vendidas. O Custo das Mercadorias Vendidas é o somatório entre o Estoque Inicial de Mercadorias, as Compras de Mercadorias e o Estoque Final dentro de um exercício contábil. Então, se pode dizer que o Valor Adicionado é o somatório entre as Vendas de Mercadorias, os Estoques Inicial e Final de mercadorias e as Compras do período.

### **2.9.1 Cálculo de VA no Estado de Santa Catarina**

Para o cálculo do VA, a SEF/SC não se utiliza desse conceito contábil, pois, não considera as posições dos estoques das empresas. A metodologia aqui usada é a da escrituração fiscal, onde as operações de entradas de mercadorias são registradas em conta gráfica para a apuração do VA. Para exemplificar, considere-se a seguinte hipótese: um fabricante gastou 100 reais para produzir um pneu. Admita-se que o vendeu por 120 reais. O valor adicionado dessa produção será 20 reais. Aparece aqui algo conhecido de todos e que se pode chamar de "lucro". Mas o que é o lucro? É corrente o entendimento

---

<sup>15</sup> Peter Ferdinand Drucker (1909 - 2005). Foi escritor, professor e consultor administrativo de origem austríaca, considerado o pai da administração moderna, sendo o mais reconhecido dos pensadores do fenômeno dos efeitos da globalização na economia em geral e em particular nas organizações - subentendendo-se a administração moderna como a ciência que trata sobre pessoas nas organizações. (Nota do A.).

de que seja o filhote de todo capital.

Várias teorias envolvem a medição de lucros. Elas vão desde as mais concretas e reais (e em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos), até as mais abstratas como o ganho econômico, a mais valia<sup>16</sup>, os propósitos negociais, as viabilidades futuras, os lucros cessantes. Dentre as diversas metodologias de se determinar o lucro das empresas, a legislação aplicada no Brasil elege o método do custo histórico.

No exemplo acima exposto, a venda do pneu gerou um lucro de R\$ 20,00, em suma, este é o lucro verificado na operação descrita. Este, então, seria o VA, que a União, através da LCF n. 63/90, determina como legítimo para o cálculo do IPM na arrecadação do ICMS, ou seja, uma receita de R\$120,00 menos um custo de R\$100,00.

Muito embora reconhecendo outros métodos igualmente legítimos, a União elegeu a metodologia do custo histórico, para vigência no território nacional, de cálculo do Valor Adicionado das empresas. De passagem, aqui se poderia, também, elencar os métodos do custo histórico corrigido (onde aquele custo de R\$ 100,00 é atualizado pela inflação verificada no exercício); o método do custo corrente (onde há um ganho na decisão de estocar mercadorias); o método do custo corrente corrigido (onde o custo corrente calculado seria corrigido monetariamente pelo saldo da conta ganho de estocagem); e, o método da correção integral (onde o custo histórico seria corrigido por uma taxa percentual no período).

É de se observar que, apesar desses métodos serem reconhecidos pelas práticas contábeis, não se verifica concordância em torno do que seria o “lucro”. Percebe-se, sem embargo, que essas discussões ainda estão distantes do dia-a-dia dos homens de negócios, e para eles o conceito de lucro ainda é mais complexo e abrangente. Pois é esse conceito que determina o viés da política pública de distribuição de renda no Brasil. É através desse parâmetro tão nebuloso que o congresso brasileiro conduz essa política tão grave e delicada que mexe na vida de todos.

## **2.10 IPM e seu reflexo nas políticas públicas**

Políticas públicas são princípios norteadores de ação entre o poder público e a sociedade. Princípios esses explicitados em leis que envolvem os recursos públicos. Traduzem as formas de exercício do poder político, envolvendo a distribuição de poder, o papel do conflito social nos processos de decisão, a repartição dos custos e benefícios sociais. Em razão dos interesses de cada ente federado, há a necessidade de se estabelecer um ambiente de mediação para se chegar a um consenso mínimo para se legitimar as políticas públicas. Elas não só tratam de recursos públicos, mas também de regular as relações que dizem respeito aos interesses públicos. Ainda que legitimadas, elas se verificam em campos contraditórios onde se cruzam interesses e visões de mundo conflitantes; onde os limites entre o público e o privado são de difícil demarcação. Esse

---

<sup>16</sup> Conceito econômico de Karl Marx cujo significado preceitua que parte do trabalho produtivo não é remunerada pelo patrão. Pode ainda ser entendida como a diferença entre o salário auferido por um trabalhador e o valor do trabalho que realizou. (Nota do A.)

aspecto, mais adiante, ARENDT (1991) abordará com mais propriedade. Disso advém a obrigatoriedade de serem debatidas em ambiente público e não em gabinetes fechados. As políticas públicas buscam atender as necessidades, principalmente dos setores vulneráveis da sociedade. Esses requerimentos devem ser lidos por aqueles que estão no poder, mas, persuadidos por uma pauta que se cria na sociedade civil através de mobilização e pressão social. Não obstante, a mais legítima política social será aquela que atingirá a todos os cidadãos, ganhando a qualidade de universal.

Neste contexto, a distribuição da renda gerada em um território seria mais apropriada se fosse distribuída e destinada para cada um o quinhão, não baseado no item igualitário, mas, que se traduzisse no quinhão necessário, no intuito de mitigar os efeitos danosos causados pelas suas necessidades. Este é outro ponto que se deseja ampliar com o presente estudo. Ampliar para que seja devida e seguramente interpretado. Para que seja o alvo primordial de mudança nos gabinetes do poder público em favor dos municípios menos contemplados com recursos, em virtude dos efeitos danosos de uma repartição de receita sem a necessária moderação para que se atinja um consenso mínimo. É impossível haver coesão, união, entendimento e acordo quando se conjugam duas forças (ou conceitos) tão contraditórias.

Contextualmente é preciso enfatizar que, para acontecer o VA nas empresas, há determinadas condicionantes que influem na equação, por exemplo:

1. Transferência de titularidade da mercadoria;
2. Circulação econômica da mercadoria;
3. Atividade mercantil com a mercadoria;
4. Operação de entrada ou saída de mercadoria deve estar no campo de incidência do ICMS.

## **2.11 Evolução histórica, social e política dos aspectos tributários e seus reflexos na atual sistemática**

No Brasil, a Constituição de 1934 foi a primeira a reservar um título específico para a questão da ordem econômica, incluindo no seu corpo os direitos sociais, assim consignados no Título IV – Da Ordem Econômica e Social, a saber:

**Art. 115** – A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da Justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna. Dentro desses limites, é garantida a liberdade econômica.

**Parágrafo único** – Os Poderes Públicos verificarão, periodicamente, o padrão de vida nas várias regiões da País.

Os conceitos de existência digna, liberdade econômica e padrão de vida, ali inseridos, eram novos para os brasileiros. Já a Constituição brasileira de 1946, também, socialmente avançada para a época, foi notadamente um avanço da democracia e das liberdades individuais do cidadão porque foi a primeira constituição a possuir uma bancada comunista no seu processo constituinte, dando mostra do quanto o país avan-



çara politicamente. Foi durante a vigência da Constituição de 1946 que ocorreu o Golpe de 1964, quando governava o então Presidente João Goulart.

A partir de então, a Carta Magna passou a receber uma série de emendas, que a descaracterizaram. Ainda, foi suspensa por seis meses pelo Ato Institucional n. 01 e, depois, finalmente substituída pela Constituição de 1967, proposta oficialmente pelo Ato Institucional n. 04. Essa Carta se caracterizou por significar um retrocesso nos direitos civis e políticos. Sem embargo, seu ordenamento econômico e social, em seu Título III, Da Ordem Econômica e Social, coerentemente, com a opção feita pela Revolução de 1964, demonstrou alinhamento com a ideologia de mercado difundida nos Estados Unidos da América – EUA.

**Art. 157** – A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:

**I** – liberdade de iniciativa;

**II** – valorização do trabalho como condição da dignidade humana;

**III** – função social da propriedade;

**IV** – harmonia e solidariedade entre os fatores de produção;

**V** – desenvolvimento econômico;

**VI** – repressão ao abuso do poder econômico, caracterizado pelo domínio dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros.

É de PEDROSA (1966) a análise aguda sobre o panorama brasileiro vigente na década de 1960. No caso particular dos acontecimentos de 1964, a conjuntura internacional em que se deveria situar esse cenário era o das contrarreformas revolucionárias, que seriam o resultado de uma das opções postas à disposição das classes dominantes brasileiras naquele contexto. Ou seja, o Golpe de 1964 foi o resultado de uma opção pela adesão do Brasil à órbita imperial dos Estados Unidos e pela adesão ao neocapitalismo liberal americano, opção essa estimulada pelo temor em relação ao “desassossego social” suscitado pelos movimentos nacionalistas latino-americanos de modernização e reforma que se cumpria revogar e dos quais João Belchior Marques Goulart era um dos representantes no Brasil.

De outro lado, pela mentalidade colonial dos técnicos brasileiros formados na escola do neocapitalismo liberal americano, os mesmos conduziam uma política econômica desenvolvimentista voltada para a industrialização do país, condicionando-a à boa vontade e aos interesses estratégicos dos Estados Unidos, o grande financiador do sistema interamericano. (PEDROSA, 1966).

O neocapitalismo liberal americano entrou em cena quando os Estados Unidos entenderam, após a II Guerra Mundial, sob pressão das grandes corporações industriais e financeiras americanas, restaurar as leis do capitalismo inicial, separando a política da economia, para permitir que o poder do capital encontrasse o velho automatismo inicial, que lhes dava um movimento indiferente a qualquer outra consideração de ordem social e política. Enquanto isso, os governos, neutros diante do mercado, ficariam apenas com as funções de manter a ordem e garantir que os contratos comerciais se concretizassem, estabelecendo-se um neovitorianismo americano que queria procla-



mar a independência (separação) da política e da economia como uma máxima de comportamento internacional, querendo subordinar de novo as atividades econômicas aos automatismos ocultos do mercado. (PEDROSA, 1966). Isso tudo de modo consciente e deliberado.

Diante do clima histórico desfavorável para se consignar avanços sociais e individuais numa carta que fazia opção clara de livre mercado e de livre-empresa, a partir da década de 1960 o Brasil viu-se num ambiente de forte centralização administrativa.

Tributariamente produziu-se, então, uma exigência de ordem técnico tributária muito centralizadora que divergia da vocação dos países mais desenvolvidos que procuram desconcentrar suas obrigações administrativas enquanto a reforma tributária brasileira, tão requerida, não acontecia. Assim, entre nós, consolidou-se um cenário criado sob as seguintes prerrogativas da União focado em diminuir as disparidades nas necessidades de gastos fiscais nos níveis de governo (federal, estadual e municipal) pelo viés puramente legal e técnico; e, no estabelecimento de autoridade com relação às regras e prioridades para as ações das administrações estaduais e municipais.

Essa prática mostrou-se dual quanto às suas vantagens e desvantagens. Se houve nisso a imprescindibilidade para que o governo federal atingisse seus objetivos naqueles redutos estaduais e municipais, tidos como tipicamente como encargos da União, houve também, uma convicção de que isso viria causar uma indevida ingerência nas administrações estaduais e municipais deixando os entes políticos, restritos e engessados em sua autonomia administrativa e financeira. As duas situações resultaram na concentração das receitas nas mãos do governo central, que giram em torno de sessenta por cento. Nesta realidade, nunca se sabe o que pode vir do plano orçamentário de Brasília que, por sua vez, tem primado por decisões políticas na sua construção. Assim, cotidianamente, seria quase impossível se verificar, clara e transparentemente, o engajamento do governo federal na formulação de políticas públicas de âmbito nacional, resultando, na prática, numa grande insegurança para os administradores políticos subnacionais.

Os tributos que possuem previsão de repartição devem imediatamente ser criados para não violar o Pacto Federativo. Significaria dizer que, se a CRFB previsse o imposto, então a lei ordinária deveria obrigatoriamente criá-lo por força do princípio do federalismo cooperativo, porque sua omissão iria impor prejuízo ao ente destinatário da receita.

Por final, veio a Constituição Federal de 1988. Ela trouxe, para o federalismo brasileiro, uma distribuição dos poderes de forma equilibrada. É a partir desse novo ordenamento federativo que se estabelece uma relação igual entre a União e as unidades federadas. Essa relação igualitária pode ser constatada através da leitura e interpretação do art. 23 da CRFB/88, onde se pode averiguar um indicador concreto de descentralização política:

**Art. 23.** É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios I – zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público;

- II – cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência;
  - III – proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos;
  - IV – impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural;
  - V – proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência;
  - VI – proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;**
  - VII – preservar as florestas, a fauna e a flora;
  - VIII – fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar;
  - IX – promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico;
  - X – combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos;
  - XI – registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios;
  - XII – estabelecer e implantar política de educação para a segurança do trânsito.
- Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 53, de 2006). (CRFB/88).

Isto é uma declaração do que seja federalismo e se constitui em instrumento de demonstração da soberania popular, de garantia do respeito aos direitos básicos do cidadão e de condução para a solução das dificuldades sociais. É esse federalismo que vai garantir a circunstância não de um Estado máximo ou mínimo, mas a conjuntura de um Estado presente, sempre que for necessário. As diferenças sociais veem-se diminuídas pela prática cuidadosa desse federalismo de colaboração. Ademais, destinou-se nela um capítulo específico para os direitos sociais. Isso porque os indivíduos passaram a cobrar do Estado não mais um comportamento de abstenção, mas sim uma participação ativa na sociedade civil por meio de prestações positivas por parte do governo. Isto pode ser constatado na leitura de alguns dos incisos do Capítulo I – Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos e do Capítulo II – Dos Direitos Sociais, constantes no Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais, da CRFB/88:

- “**Art. 5º.** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
- I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;
  - II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;
  - III – ninguém será submetido à tortura nem a tratamento desumano ou degradante;
  - IV – é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato;
  - V – é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem;
  - VI – é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;
  - VII – é assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

**VIII** – ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei;

**IX** – é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença;

**X** – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

**XI** – a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial; etc.

[...]

**Art. 6º.** São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

**Art. 7º.** São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

**I** – relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos de lei complementar, que preverá indenização compensatória, dentre outros direitos;

**II** – seguro-desemprego, em caso de desemprego involuntário;

**III** – fundo de garantia do tempo de serviço;

**IV** – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

**V** – piso salarial proporcional à extensão e à complexidade do trabalho;

**VI** – irredutibilidade do salário, salvo o disposto em convenção ou acordo coletivo;

**VII** – garantia de salário, nunca inferior ao mínimo, para os que percebem remuneração variável;

[...]

**Art. 10.** É assegurada a participação dos trabalhadores e empregadores nos colegiados dos órgãos públicos em que seus interesses profissionais ou previdenciários sejam objeto de discussão e deliberação.

**Art. 11.** Nas empresas de mais de duzentos empregados, é assegurada a eleição de um representante destes com a finalidade exclusiva de promover-lhes o entendimento direto com os empregadores”. (CRFB/88).

É a partir desse ponto que começa a se desenvolver o conceito de mínimo existencial. Embora o Brasil tivesse adotado um modelo de Estado Intervencionista, ficou aquém do Estado Providência (Welfare State) que se instaurou nos Estados Unidos da América. Isso vem acontecendo porque o planejamento de desenvolvimento econômico brasileiro e a base de amparo financeiro das políticas sociais têm sido estruturados de forma inconciliável com os ideais mais universais. Melhor dizendo: a política social do Brasil é vã para atender as demandas das pessoas de renda baixa. E isso tanto qualitativa quanto quantitativamente. Não se fala aqui de inoperância técnica de gestão pública. Mas de inoperância por insuficiência de recursos financeiros.

## 2.12 Bases estruturantes da CRFB/88

A CRFB/88 transformou-se num mecanismo técnico para produzir a justiça social através de uma melhor distribuição de renda. Contudo, seu aperfeiçoamento ainda está sendo socialmente edificado, pois, existem estruturas e conceitos de esfera privada e pública que necessitam de compreensão acerca do que seja uma e outra área e se constitui de passo importante para solidificar a ordem social pretendida e tão necessária.

Nesse sentido,

O visível vínculo entre o público e o particular tende a ser mal compreendido em virtude do atual arranjo posicional entre a riqueza, num extremo, e a pobreza em outro. Logo, a esfera pública volta o olhar para o âmbito das proteções devidas às pessoas que se movem em contextos de vulnerabilidade. São pessoas precariamente incluídas ou mesmo excluídas das chamadas redes de segurança social oferecidas pelo mercado, pela sociedade e pelo Estado. E o mercado, é sabido, oferece a seguridade social com a mão esquerda para tirá-la com a direita. (ARENDDT, 1991, p. 70)

O conceito de mínimo existencial no ordenamento constitucional é uma quantidade de certo bem: um piso salarial é certa quantidade de dinheiro; um mínimo de educação é certa quantidade de anos de escolaridade; uma alimentação mínima é certa quantidade de comida; uma moradia mínima é um teto para morar. Já, com relação a um mínimo de autonomia, refere-se ao acesso ao trabalho, à saúde básica e à justiça. Contudo, idealizar o mínimo existencial como conquista política, não é o mesmo que tê-lo como direito, porque passível de alterações advindas da dinâmica social. No Brasil, o mínimo existencial requer decisões negociadas entre os entes políticos federados.

O entendimento entre federalismo e cooperação surge na etimologia da palavra federal que, por sua vez, deriva de *foedus*<sup>17</sup> e entra na composição de laços de amizade ou vínculo (*foedus amicitiae*). Assim, a solidariedade seria uma característica própria do federalismo. Portanto, no Estado federativo brasileiro, os entes – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – devem desenvolver suas atividades com o intuito específico de cooperação mútua e, nesse aspecto, o Federalismo Cooperativo está para além dos direitos individuais ligando-se ao direito à emancipação da pessoa humana. Nesse contexto, a repartição de receitas é um dos seus instrumentos mais legítimos.

GALBRAITH (1998), um dos mais importantes economistas do mundo, discute por que os pobres foram abandonados pelos países avançados. Diz o autor que, tanto países capitalistas como socialistas, reconhecem estar perdendo a guerra para a pobreza. Que o vocábulo capitalismo não é mais conveniente politicamente. Melhor seria o conceito inspirado nas grandes corporações bancárias e fabris. Prevê ainda que o futuro poderá trazer lamentações por conta da conjeturada e extravagante satisfação do consumidor. Que existem dramáticas retóricas ambientais no mundo. Que o futuro deixará a descoberto a angústia por recursos sustentáveis. Sem se esquecer do forte discurso político,

---

<sup>17</sup> A palavra *foedus* significa pacto, negociação, ajuste, convenção, tratado. (Nota do A.)

que o mercado propicia aos que dispõem e tutelam o parque produtivo. Dessa posição econômica e do seu dinheiro nascem a influência política e o poder. Mais ainda proclama, que se o atual sistema de mercado está aí vigoroso e devorador, é porque foi uma conquista da sociedade empenhada. O mercado deve sua sobrevida aos consumidores conscientes e suas bem acabadas iniciativas civilizadoras. Que o capitalismo, quando foi idealizado, era uma crueldade sem limites onde a atuação dos sindicatos conferiu aos trabalhadores salários mais dignos, direitos sociais, pensões para os velhos, auxílio desemprego, acesso à saúde, moradia e previdência compromissada com o crescimento e a queda do sistema produtivo, como por ocasião da depressão estrutural de 1929. Essas conquistas sempre foram alcançadas contra a atual e veemente voz do capital. As empresas mais envolvidas no cenário de progresso são as que mais negam o avanço dos trabalhadores.

Há até quem afirme que a direita social brasileira é burra porque não enxerga que a pobreza é ruim tanto para o pobre quanto para o rico. Enxergar, aliás, tem sido um exercício difícil nos tempos modernos. Dada a velocidade com que se passam as coisas, as pessoas perdem a capacidade de praticar o desenho da alteridade. O outro fica invisível, principalmente o pobre. Galbraith (1998), afirma que, nada na direita é tão certo quanto a oposição à luta dos trabalhadores por melhores condições de vida. Conclama que o engajamento social deve persistir lutando contra os trágicos efeitos duradouros gerados pelo sistema de mercado, que passa de uma fase boa para uma fase má sem mandar recado. Que esse clima gera carência e agonia entre os mais frágeis, a maioria involuntária. Nesse momento é que o Estado deveria intervir com políticas públicas fortes e inteligentes para a proteção desses que mais amargam o resultado dessas condições que não pediram. A solução já foi apontada na década de 1930 por John Maynard Keynes<sup>18</sup>, pois, não se pode viver contra o poder econômico, mas se deve ter a lucidez do perigo que advém de seus excessos.

Além disso, em outra obra, o mesmo autor afirma que “[...] o mercado, enquanto mecanismo de regulação social, é irregular, capaz de criar muito desgosto e quase sempre moralmente sem defesa na distribuição de renda”. (GALBRAITH, 1979, p. 104).

É sabido que o sistema de mercado brasileiro distribui a renda de forma altamente desigual, sendo esta característica difundida no cenário mundial, entre as posições mais indesejáveis. O autor ainda defende uma organização sindical forte e eficaz. Neste sentido, o sindicalismo brasileiro tem muito que aprender para avançar, física e ideologicamente. Hoje, vê-se, ele nem entra nas fábricas para ficar barrado em seus monumentais portões. O contrário acontece, por exemplo, na vizinha Argentina, onde ele entra lá para desenvolver suas negociações sob o teto do capital, pois é ali o foro que confere um pouco de igualdade de armas ao trabalhador para reivindicar responsável e dignamente as suas demandas. Mesmo amargando a lucidez da moral do capital: que

---

<sup>18</sup> John Maynard Keynes (1883 – 1946), foi um economista britânico cujos ideais serviram de influência para a macroeconomia moderna, tanto na teoria quanto na prática. Ele defendeu uma política econômica de Estado intervencionista, através da qual os governos usariam medidas fiscais e monetárias para mitigar os efeitos adversos dos ciclos econômicos - recessão, depressão e booms. (Nota do A.)

é deixar o rico mais rico e o pobre mais pobre. (GALBRAITH, 1998).

Não se defende aqui igualdade na distribuição de renda, pois as pessoas diferem em capacidade, iniciativa e ambição na busca por recompensa financeira e por lucro. Mas não se pode esquecer o objetivo de uma distribuição de renda socialmente defensável. Isso o sistema de impostos deve permanentemente considerar, pois, nada instaura limites tão cruéis à liberdade de um cidadão quanto à absoluta falta de dinheiro. (GALBRAITH, 1998).

## **2.13 Corrida econômica pelo Desenvolvimento**

Parece haver uma obrigação que a União deva assumir, preocupando-se com o bem-estar humano que, por sua vez, teima em não reconhecer que nas fronteiras municipais ocorrem diversas desgraças como: morte, violência, ignorância, doença e fome; que são causas de consternação humana onde quer que sejam sofridas. As pessoas civilizadas devem aceitar isso, porque os habitantes dos municípios mais prósperos tem mais chances de melhor vida que os dos municípios pobres. Esta é uma das retribuições do estado de bem-estar. Para os pobres, é preferível a morte à vida neste mundo. Isto porque têm pouco a perder e maiores expectativas em relação à vida depois da morte. Diante disso eles se arrasam e aniquilam-se reciprocamente. No entanto, não se considera que isso deva ser responsabilidade específica de qualquer município, nem do Estado de Santa Catarina. Isso deve ser uma função eficiente e bem financiada da União. As reivindicações de soberania municipal não podem permitir o aprofundamento da pobreza dos mais pobres dos pobres e não se deve ceder ao argumento de que, se essas pessoas continuam pobres porque não trabalharam produtivamente. O gênio formulador de GALBRAITH (1979:27) leciona que a maior infelicidade que pode se abater sobre alguém é ser pobre.

Nos estágios iniciais do empenho para o desenvolvimento, estados se precipitam em transferir o pesado parque industrial dos países industrializados - usinas de aço, geradores elétricos - para os municípios mais promissores e próximos de rodovias, usinas hidrelétricas, portos, aeroportos, rodoviárias, sistemas de telecomunicações, ferrovias, rede de distribuição de água e tratamento de esgoto, sistemas de transmissão de energia, etc. Tudo visando a incorporação de modernas tecnologias com geração de empregos. Não deslembrar a alucinação que acontece quando alguma montadora procura aonde se instalar no Brasil. Recentemente, durante o carnaval de 2014, o presidente da FIESC – Federação das Indústrias de Santa Catarina – negociou a vinda da montadora chinesa de veículos Geely para o Estado. Na agenda da Mercedes Benz também figura Santa Catarina como forte pretendente a receber sua montadora de veículos, eis que desistiu de fazê-lo nos Estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro.

Hoje em dia se enxerga que o mais urgente esforço financeiro deva ser endereçado a projetos de educação e saúde. É consenso que não exista sociedade alfabetizada que continue pobre. E isso não foi inventado por alguém com algum talento político, essa realidade aconteceu nos países desenvolvidos em razão da adoção de atitudes respon-



sáveis em favor do cenário social e econômico adiantado acontecendo como uma imposição histórica definida pela necessidade. Nessa época havia abundância de trabalho no meio rural. Os mais jovens cuidavam dos idosos e doentes. De se observar que a assistência à saúde não era prioridade, mesmo porque a medicina tinha pouco a oferecer. Por conseguinte, o dinheiro não determinava quem iria viver. Com a urbanização apareceu a necessidade de se criar uma estrutura assistencial piedosa e sistematizada.

É de GALBRAITH (1979) a convicção de que os proprietários dos investimentos são a favor da estagnação social e que as pessoas socialmente engajadas, ao resistirem não estão lutando contra os ricos, mas estariam apenas agindo de acordo com o curso da história, que é maior que a força dos conservadores. Eis a tarefa que nunca termina e que exige constantes ajustes para melhor adaptação de todos os atores.

Galbraith (1979, p. 102) ainda ensina que “[...] as nações esqueceram a agricultura na ambição de promoverem seu crescimento urbano e industrial. É limpa a visão de um conflito entre a indústria urbana e o campo. Como igualmente limpa é a conclusão de que a agricultura sempre sai vencedora.” Vê-se a agricultura deter o maior volume de pobreza, porquanto é ela que detém a maior parte das fontes de baixo custo do potencial de progresso. Em contrapartida, a indústria tem mais força, flexibilidade e organização.

## **2.14 Sistemática distributiva tributária x distribuição adequada de VA**

Há municípios que produzem muito, mas pouco recebem do quinhão acumulado, graças à metodologia contábil de transferência de mercadoria do produtor para o distribuidor (por questões de custo e de logística, o distribuidor fica mais próximo onde situada a massa consumidora) e ao exportador.

Na esfera econômica ocorre uma inversão na equação da agregação de valores. Enquanto a indústria de transformação (que é o produtor) dá a real dimensão de valor ao produto, o distribuidor e o exportador apenas o disponibiliza ao mercado. Mas, é no distribuidor e no exportador que ocorre a maior agregação econômica. É o caso das agroindústrias, que, para privilegiarem o mandamento da “Lei Kandir”<sup>19</sup>, adotam uma escrita fiscal para transferir (ou remeter, tanto faz) a preço de custo, toda a produção desde os pequenos municípios onde localizadas suas unidades fabris. Entretanto, quando exporta, o faz a preço de mercado. Portanto, o VA, que haveria de pertencer aos municípios do interior onde estão suas unidades fabris, foi apropriado pelo município

<sup>19</sup> A “Lei Kandir”, ou seja, Lei Complementar Federal n. 87 que entrou em vigor em 13 de setembro de 1996, dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal, nas operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS). Ela isenta do tributo ICMS os produtos e serviços destinados à exportação. Essa lei causou perdas importantes na arrecadação de impostos estaduais, apesar de que o governo federal ficou comprometido em compensar tais perdas, as regras para esta compensação não ficaram tão claras e há um impasse entre o governo e os estados sobre este assunto. O que ocorre é que o governo apenas estabelece valores parciais para compensação e os lança no orçamento público da União. Os Estados são obrigados a indenizar as empresas do ICMS cobrado sobre insumos usados para as exportações. Parte destes recursos é repassada pela União, contudo, o repasse às empresas é lento, pois os créditos que elas possuem muitas vezes são referentes a um ICMS pago sobre um insumo comprado em outro Estado. (Nota do A.)



onde localizada sua câmara fria nas cercanias de um porto marítimo. Ou seja, próximo do centro de consumo e de exportação. Em um município privilegiado por um acidente geográfico natural: um porto. Fala-se aqui do município de Itajaí, que não pode ser responsabilizado por essa gritante distorção da legislação.

É reclamação geral da FECAM<sup>20</sup> que essa lei, “Kandir”, vem causando perdas importantes na arrecadação de impostos estaduais, apesar do governo federal ficar comprometido em compensar tais perdas. As regras para essa compensação não ficaram tão claras e há um impasse entre a União e os Estados sobre esse assunto. Ocorre que o governo apenas estabelece valores parciais para compensação e os lança no orçamento público da União. Nesta seara, os Estados são obrigados a indenizar as empresas contribuintes do ICMS que foi cobrado sobre insumos usados para as exportações<sup>21</sup>. Parte destes recursos é repassada pela União, contudo, o repasse às empresas é lento, pois os créditos que elas possuem muitas vezes são referentes a um ICMS pago sobre um insumo comprado em outro Estado. Sobre o que essa metodologia causa de insatisfação entre os municípios, leia-se BENETTI (2014, p. 18) em matéria no mais importante jornal de Santa Catarina.

“Partilha de ICMS gera insatisfação em municípios. De tudo o que o Estado arrecada de ICMS, 25% retorna para os municípios. Desse total, 15% é dividido igualmente e os 85% restantes são distribuídos de acordo com um índice calculado com base no movimento econômico<sup>22</sup>. Mas municípios do Oeste, como Chapecó, Videira, Caçador e Erval do Oeste dizem estar sendo prejudicados com a forma como grandes agroindústrias estão preenchendo a Declaração de Informações do Movimento Econômico (DIME) para exportações. Segundo o diretor-executivo da Associação dos Municípios do Oeste (Amosc), Paulo Utzig, a suspeita é de que as empresas estão registrando um valor baixo, um pouco acima do custo de produção, para os municípios onde estão suas atividades, e colocam a maior parte do valor total de venda no exterior para as cidades portuárias, onde têm sedes. As exportações não são tributadas, mas são consideradas para efeito de movimento econômico. Por isso, enquanto Itajaí tem um retorno de ICMS acima da média, Chapecó, por exemplo, que arca com todo o ônus da cadeia produtiva, que inclui desde a integração até o processamento em fábricas, com milhares de trabalhadores, impacto ambiental, demandas de saúde, educação e outras, fica com uma parcela bem menor. Segundo o diretor de Tributos da prefeitura de Chapecó, Maurício Marafon, o município está questionando a Secretaria de Estado da Fazenda sobre os critérios adotados pelas empresas para os registros”.

Recentemente, na Assembleia Legislativa de Santa Catarina foi aprovada uma lei de autoria do deputado Marcos Vieira que busca mitigar essa situação. E, novamente, o trabalho investigativo e idôneo de Benetti oferece um ponto de vista polêmico do assunto que, aliás, já é tratado como controverso:

O projeto que muda a forma de distribuição do ICMS de exportação para municípios produtores, aprovada na Assembleia, além de poder cair por questão legal, não resolve o problema. Para ter uma destinação mais justa, seria necessário mudar a legislação nacional para uma alocação

---

<sup>20</sup> Federação Catarinense de Municípios. (Nota do A.)

<sup>21</sup> Indenização via concessão de crédito tributário, que se converte em dinheiro na contabilidade. (Nota do A.)

<sup>22</sup> é o Valor Adicionado. (Nota do A.)

por pessoa e fazer outros ajustes, defende Ari Pritsch, coordenador da apuração do valor adicionado em Santa Catarina. Hoje no Estado, o valor médio seria em torno de R\$ 700,00 por pessoa. Só que em Itajaí, por exemplo, chega a R\$ 1 mil e há municípios com R\$ 280,00. Joinville, o maior do Estado, recebe pouco mais de R\$ 700,00 por pessoa. Além da melhor distribuição de impostos, é preciso melhorar a gestão municipal. (BENETTI, 2014, p. 26)

No Brasil é antigo o princípio federativo de cooperação, no que diz respeito à distribuição da quarta parte do ICMS arrecadado pelos estados federados, com os municípios.

Em Santa Catarina, desse quinhão, quinze por cento é igualitário a todos. O restante é dividido de acordo com o valor adicionado verificado em cada empresa do município. Assim, nasce o primeiro, mas não o mais importante, conflito generalizado em virtude da interpretação do que seja valor adicionado, pois, importantes municípios polemizam o conceito praticado pela Secretaria de Estado da Fazenda, que está longe de ser pacificado.

As secretarias de fazenda estaduais primam sua interpretação pelo viés da contabilidade de custos, como já afirmado. O cálculo do VA encontra-se constituído num palco de disputas acirradas entre municípios ávidos pelos recursos do imposto que tratamos aqui, o ICMS. Atualmente, o bolo a ser repartido, gira em torno de quatro bilhões de reais. Essas divergências, provocam o surgimento do contencioso administrativo pela falta de consenso do que deva ser VA.

Em Santa Catarina o processo de repartição é calculado em parceria com a Federação Catarinense dos Municípios, onde o entendimento, infelizmente, começa a ganhar a esfera do poder judiciário. Sem embargo, há Estados que preferem a judicialização de toda a demanda. Porque, nesta esfera, quem interpreta a lei é um juiz e nunca o Poder Executivo na pessoa de sua Secretaria de Fazenda.

Existem, ainda, casos de municípios que estão acionando a suprema corte de justiça para apaziguar as litigâncias, eis que a legislação é de ordem constitucional. Tudo isso motivado pelo conceito do que possa ser VA e suas nuances como territorialidade, fato gerador do imposto, geração, transmissão e distribuição de energia elétrica, subsolo de extração mineral, centros de distribuição de grandes varejos, exportação de mercadorias, remessas em consignação de mercadorias, regime de integração dos aviários e suinoculturas, transporte de cargas, bem como a utilização de ductos para transporte de petróleo, duplas contagens de mercadorias e de produção agrícola, importação de mercadorias por conta e ordem de terceiros e por conta própria, preços de custo e de varejo, bitributação, descontos financeiros e comerciais e muitos outros fatores que possam culminar na geração do ICMS.

É cada vez maior o descontentamento quando se vê que municípios mais aquinhoados com a repartição, estão, cada vez mais, recebendo recursos. Isso porque o sistema de repartição vigente tende a beneficiar os municípios que mais recebem, pois é visível a distorção de dar mais a quem mais recebe.

Em contrapartida, os municípios menos contemplados estão, cada vez mais, recebendo menos. Na raiz do problema está a espiral do fluxo de recursos que é concen-

trador de riqueza e cruel na distribuição da mesma e, nessa realidade distorcida, municípios industrializados e sedes de grandes empresas são os que mais engordam seus cofres. Já aqueles cujas atividades estão vinculadas à produção rural estão convivendo quase que só da parte igualitária do quinhão devido a todos (15%).

A Lei Complementar n. 63/90 também delega aos Estados membros a responsabilidade de calcular os índices de participação dos municípios na arrecadação do ICMS. É o que podemos concluir da leitura do artigo 3º, a saber:

**Art. 3º [...].**

§ 3º O Estado apurará a relação percentual entre o valor adicionado em cada Município e o valor total do Estado, devendo este índice ser aplicado para a entrega das parcelas dos Municípios a partir do primeiro dia do ano imediatamente seguinte ao da apuração.

Este cenário não é nada inspirador. Por isso, defende-se aqui que é preciso formar um novo juízo no intuito de iluminar as práticas de partição desse imposto. Corre-se hoje o risco de ver-se confirmadas as sombrias realidades ditadas pela crueldade da lei do mercado, que primeiro atende a voz de quem mais tem poder e dinheiro.

Confirma-se, cada vez mais fortemente, a contradição de um engenho para estabelecer legítima estrutura social sob o império do capital. A redução das desigualdades sociais tem sido um desafio para os governantes. Ou eles se mexem ou os dias vindouros serão efervescentes. A desigualdade é malvada também para os milionários e a paciência dos abandonados tem limites. Historicamente isso já desaguou em destituição de mandatários com perda de cabeças nas guilhotinas.

Reiterando, o Estado de Santa Catarina distribui o ICMS pela fração de oitenta e cinco por cento, usando o parâmetro Valor Adicionado, e de quinze por cento para todos os municípios igualmente. Oitenta e cinco por cento é um valor exagerado, pois agudiza o cenário concentrador. A LC 63/90 aceita o percentual de, no mínimo, setenta e cinco por cento. Caberia ao Estado aderir aos setenta e cinco por cento pelos fundamentos aqui elencados. Os dez por cento que remanesceriam, a exemplo de como se pratica em outros estados da federação, seriam divididos por critérios que levasse em conta o esforço do município para a construção de arquiteturas ambientais e sociais calculadas por órgãos equidistantes e isentos, como o IBGE, a FUNAI, a FATMA. Características essas tais como: Certificação de cuidado com seus recursos hídricos; Certificação de cuidado com sua mata ciliar, mangues e florestas nativas; Área de preservação ambiental; Baixo Índice de criminalidade; Elevado Índice de Desenvolvimento Humano; Elevado Índice de escolaridade infantil; baixo Índice de mortalidade Infantil; Índice demográfico; Certificação de áreas alagadas por hidrelétricas; Presença de populações indígenas; Presença de Presídios Estaduais ou Federais; Presença de patrimônios históricos e culturais. Todos ou qualquer um desses parâmetros podem ser manuseados sem risco de erro.

Não se pretende aqui tomar por empréstimo a inspiração da asiática monarquia do Butão, um país de 700 mil habitantes que despreza a riqueza ao ponto de medir o próprio desempenho por um índice de felicidade interna bruta. Lá, pretende-se que

tal índice expresse o resultado das políticas públicas, da boa governança, da equitativa distribuição de renda, da ausência de corrupção, da garantia de saúde e educação de qualidade, tudo fruto de um propósito humanístico com o propósito de cooperação e paz entre todos. Contudo essa é uma preferência desalinhada do pensamento de educadores mais lúcidos do ocidente como Jean Piaget, Anísio Teixeira, Fernando Azevedo e John Dewey, que sempre defenderam a construção de um homem grande, plural e integral e não somente um desses cortes. Naturalmente é preciso situar essa monarquia absolutista fora dos padrões democráticos e longe dos países que cultuam a liberdade do indivíduo como um valor que vale a pena perseguir. A felicidade desse povo não deveria ser digna de um valor positivo de vida, parece mais um instrumento de controle social a serviço de quem domina, pois se trata de um país tecnicamente pobre onde 23% da população está abaixo da linha de pobreza. Também aqui não se quer pregar que um homem seja feliz somente porque tenha dinheiro. Não se quer patrulhar o nevoeiro. O que se busca é um mínimo equilíbrio relacional com as leis reconhecidamente centrípetas do mercado.

Não é incomum ver-se reuniões de prefeitos para problematizarem a concentração das receitas nas mãos da União que, do bolo, fica com sessenta por cento. Enquanto isso os municípios, onde estão as pessoas, ficam com algo em torno de dezessete por cento. O pacto federativo está na pauta da cobrança dos gestores municipais.

Em SC o governo trabalha para erradicar, até 2015, 132 mil pessoas da situação de pobreza extrema pela via do projeto Santa Renda com orçamento de R\$ 14 milhões. Nada mais urgente, mas nada tão impróprio para quem recebe o benefício. Isto porque será sempre pelo viés da educação, já o sabemos, que se emancipará socialmente o ser humano.

### 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Encaminhados os critérios para entendimento mínimo da proposta deste trabalho, passa-se a discorrer sobre seus temas.

No primeiro parágrafo de sua *Ética a Nicômano*, ARISTÓTELES (1973) leciona que qualquer investigação que se proceda, bem como as ações, tudo tem o objetivo de um bem qualquer. Logo, o bem é tudo aquilo a que as coisas tendem. Já os fins guardam alguma diferença. Uns são pura ação, outros são produtos distintos das ações por elas produzidas. E arremata: quando os fins são distintos das ações, são os fins mais legítimos que as ações. Um exemplo dessa construção intelectual do famoso filósofo é o paradoxo de se fazer uma guerra para se conquistar a paz. A paz é o objetivo estratégico. A guerra é a tática para alcançá-la. Aliás, esse foi o discurso de Harry Truman<sup>23</sup> quando

---

<sup>23</sup> Harry S. Truman (1884 – 1972) foi o 33º presidente dos Estados Unidos. Truman chegou à presidência em 12 de abril de 1945 após a morte de Roosevelt. Em sua presidência, os EUA terminaram a Segunda Guerra Mundial; a tensão com a União Soviética cresceu após o conflito, iniciando a Guerra Fria. (Nota do A.)

ordenou o lançamento de duas bombas atômicas sobre a população civil do Japão. Sua retórica se aninhou na falácia de que poupou dois milhões de vidas contra o sacrifício de cento e quarenta mil. No caso da presente monografia, as ações instrumentais que visam bem repartir a receita de ICMS entre os municípios catarinenses são revestidas de elevação social pelo postulado do pensador grego, pois as ações começam pela redução da importância da variável valor adicionado na composição do IPM.

Defende-se aqui o ponto de vista que, enquanto o atual critério para o cálculo do VA continuar favorecendo a concentração da riqueza nas mãos dos mais afortunados, não estaremos realizando a primazia máxima da função social do estado de bem atender todo e qualquer cidadão. O método aqui proposto poderá contemplar o desempenho dos municípios com maior igualdade de armas, na direção da melhor qualidade de vida a seus habitantes.

De outro lado, alguns municípios hoje se veem reféns das empresas que, muitas vezes, não têm interesse em atender seus apelos no sentido de obrigatória e corretamente preencherem e entregar à SEF a DIME<sup>24</sup> que, em essência, pretende espelhar com verdade os atos negociais ocorridos em seu foro interno indevassável sob o manto do sigilo fiscal.

Não é raro ver prefeitos, de chapéu na mão, diante de empresários sem tempo para escutá-los. Essas autoridades municipais levam apenas seus legítimos anseios aos proprietários para serem sensíveis e relatarem a verdade dos seus negócios, beneficiando o município que os acolheu às vezes com extremas dificuldades diante da grade de incentivos dele exigida. Portanto, não seria nenhum absurdo defender que se pratiquem, inicialmente, duas ações governamentais:

- a) À presidenta da República caberia propor ao Congresso Nacional uma significativa mudança na legislação pertinente dada a matéria constitucional; e
- b) Ao governador do Estado de Santa Catarina caberia propor à Assembleia Legislativa a redução de oitenta e cinco para setenta e cinco por cento o percentual atrelado ao Valor Adicionado, por meio da mudança do texto legal que rege a matéria.

Trabalhar o VA nos níveis propostos deveria ser o reflexo da ação benéfica do Estado para resultar em maior emancipação financeira ao município, que produziria efeitos positivos em seu planejamento estratégico, para diminuir a tutela das empresas, sujeitas ao ICMS, sobre o município. Como consequência, ainda, direcionaria força suficiente para o município abandonar a condição de refém dos empresários, para se

---

<sup>24</sup> É apresentada em arquivo eletrônico, pelos contribuintes inscritos no Cadastro do Contribuinte do ICMS para informar à Secretaria de Estado da Fazenda o resumo mensal das suas operações e prestações registradas no livro Registro de Apuração do Imposto, bem como informações sobre o movimento econômico para fins de apuração do valor adicionado, dos créditos acumulados transferíveis a terceiros e resumo dos lançamentos contábeis. Sua periodicidade é mensal, podendo ser enviada e substituída durante o ano corrente, até março do ano seguinte. (Nota do A.)

inserir num cenário mais favorável à autodeterminação do seu destino. Do jeito como as coisas tem funcionado na prática, a responsabilidade do prefeito fica restrita a seduzir as empresas a cumprirem a lei e esse não é o seu papel.

Um prefeito tem que pensar em ações que digam respeito aos melhores interesses dos seus munícipes. E nada mais digno do que destinar seus recursos disponíveis em favor de seu povo ao tempo em que responde ao maior desafio do mundo moderno: reduzir as desigualdades sociais. Vive-se hoje um processo diabólico, o das desigualdades sociais, que ganhou velocidade galopante nas últimas três décadas e que parece que veio para ficar.

Portanto, pugna-se aqui por um percentual menor a ser distribuído pelo critério do Valor Adicionado, pela inconveniência do Valor Adicionado atrelado à política pública de distribuição dos recursos que o cidadão ofereceu à sociedade. Pugna-se aqui pela aceitação de inadequação expressa do Valor Adicionado como o mais importante critério para o cálculo do Índice de Participação dos Municípios na arrecadação do ICMS em Santa Catarina. Pugna-se aqui pela declaração da insuficiência oferecida pelo Valor Adicionado como medida de desempenho municipal a ser considerada para distribuir o imposto de que aqui se trata. Pugna-se aqui pela correção de um equívoco histórico que ganhou contornos cruéis ao longo do tempo. Pugna-se aqui, e ao final, pela declaração do Valor Adicionado como um conceito perverso para dele se valer a administração fazendária na distribuição de receita advinda do seu principal imposto.

Se levada em consideração a textura municipal para a distribuição do ICMS, como aqui se propõe, o foco da ação do governo municipal mudaria para uma agenda com viabilidade concreta em favor do município. Suas variáveis de atuação estariam num cenário ao alcance de sua equipe de governo, pois, a partir daí, o foco seria destinar mais recursos a quem mais socialmente trabalhasse e não somente a quem mais privativamente enriquecesse as empresas.

Como consequência, as carências demandadas nas dimensões mais próximas do próprio homem municipal estariam, dessa forma, sendo a ele mitigadas. elevando o patamar de sua percepção utilitária e contemplativa para um relançamento inovador de sua condição para permanecer vivendo em sociedade e seguir construindo avançados padrões condicionantes para os mais jovens que sempre virão.



#### 4 REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. M. **Introdução á Metodologia do Trabalho Científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ARENDT, Hannah. **A condição humana**. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômano**. Trad.: Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. Versão inglesa de W. D. Rosá. São Paulo: Abril Cultural, 1973.

ASA – Articulação Semiárido Brasileiro. **Quem somos**. Disponível em < [http://www.asabrazil.org.br/Portal/Informacoes.asp?COD\\_MENU=97](http://www.asabrazil.org.br/Portal/Informacoes.asp?COD_MENU=97) >. Acesso em: 17 dez 2014.

BENETTI, Stela. **Partilha de ICMS gera insatisfação em municípios do Oeste**. Caderno: Meio Ambiente. Editoria Economia de 11/02/14. Florianópolis: Diário Catarinense, 2014. Disponível em < <http://wp.clicrbs.com.br/estelabenetti/2014/02/11/?to po=67,2,18,,,67> >. Acesso em: 11/02/14.

BENETTI, Stela. **Polêmica sobre portos e impostos**. Caderno Principal de 18/12/2014. Editoria Economia. Florianópolis: Diário Catarinense, 2014. p. 26.

BRASIL. Lei n. 5. 172, de 25 de Outubro 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: 19 dez 14.

BRASIL. **Constituição Federal de 1934**. Disponível em < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1930-1939/constituicao-1934-16-julho-1934-365196-publicacaooriginal-1-pl.html> >. Acesso em: 30 jan 14.

BRASIL. **Constituição Federal de 1946**. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm) >. Acesso em: 30 jan 14.

BRASIL. **Constituição Federal de 1967**. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm) >. Acesso em 30/01/14.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. ed. 12. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. **Lei Complementar n. 63**, de 11 de janeiro de 1990. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp63.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp63.htm) >. Acesso em: 30 jan 14.



BRASIL. **Lei Complementar Federal n. 87**, de 13 de setembro de 1996. Disponível em < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/1996/leicomplementar-87-13-setembro-1996-370965-norma-pl.html> >. Acesso em: 30 jan 14.

CARD, Leandro G. **Pesquisa pura X Pesquisa aplicada**. Publicado em: 14/07/2010. Disponível em< <http://www.recantodasletras.com.br/artigos/2377521> >. Acesso em: 30 de jan. 2014.

DE LUCA, Márcia M.M. **Demonstração do Valor Adicionado**: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB. São Paulo, Atlas, 1998.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **A circulação jurídica como hipótese de incidência do ICMS no regime de substituição tributária progressiva**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 62, de 01/02/2003. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/3771> >. Acesso em: 30 jan. 2014.

GALBRAITH, John Kenneth. **A Natureza da Pobreza das Massas**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1979.

GALBRAITH, John Kenneth. Palestra realizada em Montreal. Folha de S. Paulo, São Paulo, dezembro de 1998. Disponível em < <http://www1.folha.uol.com.br/fsp/mais/fs20129804.htm> >. Acesso em: 30 jan. 2014.

GORGES, Almir José. **Dicionário do ICMS – Santa Catarina**: O seu plantão fiscal. ed. 12. Blumenau: Nova Letra, 2011.

KEYNES, John Maynard. **Inflação e deflação**. São Paulo: Abril Cultural, 1978.

PEDROSA, Mário. **A Opção Imperialista**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1966.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa Social**: Métodos e Técnicas. ed. 3. São Paulo: Atlas, 1999.

STEWART, Stern; EHRBAR, Al. **VEA, Valor Econômico Agregado**: A verdadeira chave para a criação de riqueza. Rio de Janeiro, Qualymark, 1998.

# Capítulo 10

II Concurso Nacional da FENAFISCO – 2009

Primeiro lugar

**A RELAÇÃO CONFLITUOSA ENTRE O ESTADO E A SOCIEDADE  
NO ÂMBITO DOS TRIBUTOS NO BRASIL**

**Joacir Sevegnani**

## RESUMO

A presente pesquisa tem o propósito de identificar as possíveis causas da relação conflituosa no Brasil entre a Sociedade e o Estado no âmbito dos tributos e estabelecer uma reflexão que oportunize a busca de subsídios que possam contribuir para a sua superação. Para atingir o objetivo, no primeiro capítulo são pesquisadas as principais teorias que explicam a origem do Estado, a sua evolução e os fins que justificam a sua existência. Em seguida é apresentada uma abordagem acerca da função dos tributos como financiadores do Estado Democrático de Direito, onde a sociedade não figura apenas como detentora de direitos, mas, sobretudo, como geradora desses recursos, por meio do exercício do dever fundamental de pagar tributos. No segundo capítulo são apreciadas as principais causas que hodiernamente proporcionam essa relação de conflito, destacando-se a elevada carga tributária, a elevada centralização das receitas, o sistema tributário em bases regressivas, a reduzida transparência administrativa, a vinculação de parte da arrecadação para pagamento de vultosos valores dos serviços da dívida pública, a corrupção e a crise de valores que permeiam a sociedade brasileira. Por fim, no terceiro capítulo procura-se demonstrar que o Estado e a sociedade civil estão fundados em valores que não propiciam uma justa convivência entre ambos, aparentando mesmo que são entidades com interesses inconciliáveis. Há um conflito velado que foi se arraigando na cultura tributária e fiscal brasileira, distanciando cada vez mais os contribuintes e cidadãos das administrações públicas. Esse conflito não pode ser debatido apenas no plano jurídico ou econômico, pois suas causas estão relacionadas à fragilidade das estruturas sociais e do próprio Estado. Assim, a consolidação do Estado Democrático de Direito, ainda incipiente no país, o fortalecimento da solidariedade social, diante da concepção individualista de convívio social, a contribuição da política jurídica para a construção de um direito fundado em bases éticas e justas e a educação fiscal como instrumento de conscientização e de transformação da realidade social podem contribuir para a construção de um novo modelo de aceitação dos tributos não apenas como uma obrigação legal de pagar, mas, sobretudo, como um dever solidário de contribuir. A matéria é abordada através da formulação de hipóteses para o problema que se coloca, procurando através da adoção do método dedutivo, buscar possíveis respostas à sua validação com base nos posicionamentos encontrados na doutrina, utilizando a técnica de pesquisa bibliográfica. Em face da abrangência do tema, a abordagem não se restringe apenas ao Direito Tributário ou à ciência das finanças, mas amplia-se para avaliar aspectos sociais e políticos que interferem nas relações dos cidadãos com o Estado.

**Palavras-chave:** Estado. Sociedade. Tributação. Conflito. Estado brasileiro.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	403
1 O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO.....	404
1.1 Considerações sobre o Estado .....	404
1.1.1 Conceito de Estado.....	404
1.1.2 Dos fins do Estado .....	407
1.1.3 O Estado Brasileiro.....	410
1.2 Considerações sobre a Tributação.....	413
1.2.1 Os Princípios Fundamentais da Tributação.....	414
1.2.2 O Poder Fiscal.....	418
1.2.3 O dever fundamental de pagar tributos.....	420
2 CAUSAS GERADORAS DO CONFLITO.....	422
2.1 A elevada Carga Tributária .....	424
2.2 As injustiças causadas por Renúncias Fiscais.....	428
2.3 O modelo Regressivo de Tributação.....	431
2.4 A centralização das Receitas Tributárias.....	434
2.5 A reduzida transparência administrativa e a complexidade do Sistema Tributário.....	437
2.6 A corrupção e a crise de valores .....	441
2.7 Os serviços da dívida pública.....	445
3 CAMINHOS PARA A SUPERAÇÃO DO CONFLITO.....	448
3.1 A consolidação do Estado Democrático de Direito.....	449
3.2 O Fortalecimento da Solidariedade Social.....	453
3.3 A Contribuição da Política Jurídica.....	456
3.4 O papel da Educação Fiscal .....	461
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	464
5 REFERÊNCIAS.....	468

## INTRODUÇÃO

O Estado surgiu como decorrência da evolução da sociedade e foi-se amoldando para, hodiernamente, configurar-se como o instrumento de realização do bem comum. Os tributos foram criados para proporcionar a fonte de recursos para o seu financiamento, mediante contribuições pagas pelos indivíduos, de acordo com a capacidade de cada um.

Mas essa relação em que, sob a ótica dos tributos, a sociedade figura como contribuidora e o Estado como gestor das rendas arrecadadas, nem sempre foi pacífica. Muitos foram os conflitos ocorridos no Mundo e no Brasil, sendo que aqui, a insatisfação popular mostra-se cada vez mais evidente.

Do ponto de vista teórico, é inegável a função socioeconômica dos tributos como financiadores das políticas públicas e de redistribuição da renda. Porém, enquanto para o Estado a sua exigência é justa, e apenas são elevados porque há necessidade de maior volume de recursos para financiar os serviços que oferece; para os contribuintes e cidadãos, a tributação é injusta, fazendo-os reagir à sua imposição, especialmente com as alegações de que a taxação é excessivamente elevada, que ocorrem desvios, que não recebem uma adequada contrapartida e que há uma sintomática má gestão das finanças públicas.

Seguindo esta linha, o estudo do presente tema tem por objetivo identificar alguns pontos de convergência da relação conflituosa entre o Estado e a sociedade no âmbito dos tributos e propor possíveis respostas que possam contribuir para a busca de soluções futuras, com vistas a uma melhoria qualitativa nas relações tributárias entre o Estado e o cidadão. Parte-se do pressuposto que o comportamento de descumprimento do dever de pagar tributos e a conivência e tolerância do grupo social com esta prática estão fortemente relacionados à forma como são instituídas as normas tributárias e geridas as receitas públicas.

Por certo, não se pode olvidar que muitas pessoas apresentam características comportamentais, voltadas à prática de ilícitos tributários ou de outra natureza, que não são afetadas pela atuação dos poderes públicos e não se alteram ante as transformações do meio social. Estes casos somente podem ser contidos através da aplicação de meios coercitivos de ordem tributária e penal eficazes. A pesquisa segue noutro sentido, procurando abarcar os aspectos gerais, causadores do sentimento generalizado de conflito e indiferença aos tributos, e identificar mudanças estruturais que propiciem a sua redução a níveis consideráveis.

Para alcançar esse desiderato e em vista da complexidade do tema, optou-se por abordar individualmente, cada um dos elementos relacionados ao problema, por considerar-se didaticamente, a técnica mais adequada.

Assim, o primeiro capítulo apresentará uma conceituação aproximada de Estado e os fins que justificam sua existência, encerrando-se com uma breve exposição sobre a formação e evolução do Estado Brasileiro. No mesmo capítulo, tecem-se ainda breves considerações sobre a tributação, abordando os princípios fundamentais que alicerçam

a sua exigência, o poder de tributar outorgado ao Estado e o dever fundamental de pagar tributos como base de sustentação de muitos dos direitos e garantias proclamados na Constituição de 1988.<sup>1</sup>

No segundo capítulo, investigam-se as causas dessa relação conflituosa entre a sociedade e o Estado, utilizando os aportes teóricos descritos no capítulo anterior. A regressividade do sistema tributário, a elevada carga tributária e sua repartição descaracterizada do modelo estabelecido na Constituição de 1988, a reduzida transparência das ações públicas, os efeitos perversos dos custos financeiros da dívida pública e os desvios das receitas públicas por meio da corrupção figuram entre as causas centrais a serem tratadas.

Por fim, no terceiro capítulo, a pesquisa procura apontar possíveis caminhos que possam contribuir para uma relação mais harmoniosa entre o cidadão e os poderes públicos, no que diz respeito à exigência de tributos, destacando-se a consolidação do Estado Democrático de Direito, o fortalecimento da solidariedade social, a contribuição da política jurídica e o papel da educação fiscal.

## 1 O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO

### 1.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE O ESTADO

#### 1.1.1 Conceito de Estado

O termo Estado recebeu, na história, conotações as mais variadas. Se para os helênicos era chamado de polis, que comumente significa cidade, os romanos adotaram a expressão *civitas*; entretanto, antes de assumir o sentido pleno que possui atualmente, por muito tempo teve significado restrito, para se referir a status, como sinônimo de “condição”, “posição” ou “ordem”.<sup>2</sup> Esta característica continua a ser evidenciada durante o medievo e mesmo na era moderna, quando o termo ainda é empregado para designar as classes do reino - o clero, a nobreza e o povo - os quais, na França, chamavam-se “Estados Gerais”, na Inglaterra, “Parlamento”, na Alemanha, “Dieta” e na Espanha e Portugal, “Corte do Reino”.<sup>3</sup>

É somente no século XVI, com Maquiavel,<sup>4</sup> que a expressão começa a ser empregada pela literatura científica na acepção universal e generalizada que se a conhece ho-

---

<sup>1</sup> A expressão “Constituição de 1988” será utilizada neste texto como referência à “Constituição da República Federativa do Brasil de 1988”.

<sup>2</sup> SANTI, Romano. Princípios de direito constitucional geral. Tradução de Maria Helena Diniz. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977, p. 59-60.

<sup>3</sup> MENEZES, Aderson de. Teoria geral do Estado. 5. ed. rev. Atual. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 42-43.

<sup>4</sup> É assente na doutrina que a inclusão do termo “Estado”, na literatura política, coube a Nicolau Maquiavel, por meio da obra “O Príncipe”, publicada em 1531, em cujo início se lê: “Todos os Estados, todos os domínios que têm autoridade sobre os homens foram e são ou repúblicas ou principados”. (MACHIAVEL, Nicolau. O príncipe. 3. ed. Tradução de Maria Júlia Goldwasser. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 3)

diernamente.<sup>5</sup> Aos poucos, as poliarquias, que até então se caracterizavam pela imprecisão territorial e por um poder frouxo e intermitente, transformaram-se em unidades de poder contínuas e fortemente organizadas em uma única estrutura hierárquica de funcionários e uma ordem jurídica unitária que submete todos os súditos do território a um único poder.<sup>6</sup>

Desde que Maquiavel utilizou o termo Estado pela primeira vez, inúmeras correntes doutrinárias vêm procurando conceituá-lo, cada uma abordando aspectos diversos, segundo o ponto de vista que adotam. David Easton, citado por Dallari, observa que, raras vezes, os homens têm discordado tão acentuadamente sobre um conceito, como neste caso, sendo mesmo quase inacreditável que, após dois mil e quinhentos anos de discussão sobre o assunto, não se tenha chegado a alguma espécie de uniformidade.<sup>7</sup>

Como a pesquisa não tem a pretensão de aprofundar as variadas discussões conceituais, mas tão somente oferecer um breve panorama que proporcione um adequado conhecimento, apresenta-se algumas definições de autores renomados.

Inicia-se com Calmon que define o Estado como a nação politicamente organizada, onde nação tem o significado de coletividade que vive em determinado território, unificada pela raça e pelo idioma, com os seus costumes e tradições comuns e um governo próprio.<sup>8</sup> Desde já, vale enfatizar a advertência de Pederneiras, no que concerne aos termos Estado e nação, comumente empregados como sinônimos ou equivalentes. A nação é um organismo natural, formado por laços de sangue, de idioma, de tradição ou de tendências que estabelecem uma certa unidade de caráter moral, sem precisar do elemento coercitivo de governo, enquanto o Estado é um organismo político-jurídico, artificial, composto pela reunião de homens, donos de certo território, associados sob uma autoridade comum, que procura assegurar a todos o exercício da atividade e o gozo de direitos. Partindo desta distinção, elucida que a definição de Estado como “nação politicamente organizada”, não é admissível, pois, ainda que eventualmente uma nação possa formar um Estado, o Estado não precisa nunca de uma nação para se estabelecer, a exemplo do que ocorreu com a Suíça.<sup>10</sup>

Apesar de Santi Romano destacar que as divergências doutrinárias raramente repercutem na linguagem legislativa, nem dão lugar a incertezas de interpretação, porque estão mais voltadas a esclarecer a natureza do Estado, propõe-se também a apresentar um conceito. Parte da idéia de que, como instituição, é indubitavelmente um ente real, mas sua realidade está condicionada, unicamente, pela positividade da ordenação jurídica que nele se concretiza. E conclui de uma forma lapidar que:

---

<sup>5</sup> SANTI, Romano. Princípios de direito constitucional geral. p. 60.

<sup>6</sup> HELLER, Hermann. Teoria do Estado. Tradução de Lycurgo Gomes da Motta. São Paulo: Editora Mestre Jou, 1968, p. 162.

<sup>7</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. O futuro do Estado. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 41.

<sup>8</sup> CALMON, Pedro. Curso de teoria geral do Estado. 5. Ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1958, p. 16.

<sup>9</sup> PEDERNEIRAS, Raul. Direito internacional compendiado. 13. ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1965, p. 93.

<sup>10</sup> SANTI, Romano. Princípios de direito constitucional geral. p. 61-63.



[...] a definição de Estado mais ampla e sintética que se pode formular é a seguinte: 'é Estado toda ordenação jurídica territorial soberana, isto é, originária'. O termo 'ordenação jurídica', quando for conveniente ressaltar mais explicitamente certos aspectos do conceito, pode ser substituído por outros, substancialmente equivalentes, como 'ente', 'comunidade' ou 'instituição'.<sup>11</sup>

É com Hans Kelsen que a aproximação do direito ao Estado atinge o seu ápice, pois, ao procurar identificá-lo com a pureza do direito, conclui que "o Estado é aquela ordem da conduta humana que chamamos de ordem jurídica".<sup>12</sup> Com isso, afasta-se dos sociólogos que procuram conformá-lo a um complexo de ações, orientadas por uma ordem normativa, porque nenhuma das ações que formam o objeto da sociologia identifica-se com ele. Para o autor, o liame que existe entre Estado e ordem jurídica é óbvia, e isto se evidencia pelo fato de que mesmo os sociólogos caracterizam-no como uma sociedade política organizada.<sup>13</sup> É certo que nos dias de hoje, a idéia de um conceito puramente jurídico já não possui muitos adeptos, entretanto, não se pode olvidar a influência que ainda desempenha no seu estudo.

Partindo de uma síntese dos diversos pontos de vista que o Estado é avaliado, Groppalli apresenta uma estrutura tripartite, nos seguintes termos: a) do ponto de vista dos seus elementos constitutivos; b) do ponto de vista de sua forma e da sua ordenação; e, c) do ponto de vista da sua configuração unitária.

Sob a ótica dos elementos constitutivos, é um ente social constituído de um povo organizado sobre um território, comandado por um poder supremo, para fins de defesa, ordem, bem-estar e elevação. Tomando-se o segundo ponto, configura-se como uma ordenação jurídica, onde um complexo de normas gerais e coercivas regula os órgãos e os seus poderes, bem como as relações dos cidadãos entre si e a deles com o mesmo Estado. Pelo último ponto, pode ser definido como uma corporação territorial ou como uma instituição territorial, conforme os cidadãos sejam ou não admitidos na sua administração e governo. Na síntese desta estruturação, o autor define o Estado como a pessoa jurídica soberana, constituída de um povo organizado sobre um território, sob o comando de um poder supremo, para fins de defesa, ordem, bem-estar e progresso social.<sup>14</sup>

Na clara lição de Azambuja, é uma sociedade política, pois se constitui essencialmente de um grupo de indivíduos unidos e organizados permanentemente para realizar um objetivo comum. E se denomina sociedade política, porque, tendo sua estrutura determinada por normas de direito positivo, é hierarquizada na forma de governantes e governados, tendo por finalidade própria o bem público. E será uma sociedade tanto mais perfeita quanto mais sua organização for adequada ao fim visado e quanto mais nítida for, na consciência dos indivíduos, a representação desse objetivo.<sup>15</sup>

---

<sup>11</sup> SANTI, Romano. Princípios de direito constitucional geral. p. 92-93.

<sup>12</sup> KELSEN, Hans. Teoria geral do direito e do Estado. Tradução de Luís Carlos Borges. 2. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1992, p. 190.

<sup>13</sup> KELSEN, Hans. Teoria geral do direito e do Estado. p.190-191.

<sup>14</sup> GROPPALI, Alexandre. Doutrina do Estado. Tradução de Paulo Edmur de Souza Queiroz. São Paulo: Saraiva, 1953, p. 301-303.

<sup>15</sup> AZAMBUJA, Darcy. Introdução à ciência política. 17. ed. São Paulo: Globo, 2005, p. 2.

Dallari sugere que é praticamente impossível, pelo menos por enquanto, obter um conceito que se imponha à aceitação geral, todavia, acredita que o ponto de partida está em concebê-lo como uma totalidade, procurando localizar seus elementos substanciais, independentemente de seus aspectos particulares e das características formais peculiares a cada momento histórico. Destarte, procurando conformar os elementos que compõem o Estado – território, povo e poder – conceitua-o como uma “ordem jurídica soberana, que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”,<sup>16</sup> o que está adequado à proposição de Pasold, adiante adotada, de que o Estado cingi-se sempre aos interesses da sociedade, a sua criadora.

Para o estudo que se realiza, importa enfatizar que não há qualquer discordância doutrinária de que o povo figura dentre os elementos constitutivos do Estado e que somente existe em razão daquele. Sendo assim, não se pode cogitar que sendo parte integrante, não participe das discussões das coisas públicas. Ver-se-á adiante que dentre as principais causas geradoras do conflito existente entre a sociedade e o Estado no que diz respeito a exigência de tributos no Brasil estão a pouca participação popular e a reduzida transparência dos assuntos públicos que dizem respeito a todos. Se o povo não participa, não tem uma clara percepção das razões que justificam a existência do Estado e, por conseguinte, não o vê como instrumento voltado ao atendimento do bem comum.

### **1.1.2 Dos fins do Estado**

Ao falar-se dos fins do Estado, atinge-se o ponto de maior importância prática, por ser o que de mais perceptível apresenta-se ao cidadão. Se é certo que o Estado é uma criação da sociedade, para que fins os homens o criaram? Esta é a pergunta que, mesmo entre leigos, ouve-se com frequência, no sentido de questionar, não propriamente as suas finalidades, mas as suas deficiências.

Procurando sistematizar as divergências teóricas acerca dos seus fins, Azambuja observa que a quase totalidade dos escritores confunde o fim, com a sua competência. Se a competência diz respeito aos negócios, às espécies de atividades, aos meios empregados e às pessoas sobre as quais ele exerce o poder, o fim é o objetivo que o Estado visa a atingir quando exerce esse poder. Enquanto a competência é variável, conforme a época e o lugar, o fim é invariável e pode ser sintetizado como a realização do bem público ou bem comum.<sup>17</sup>

Contudo, o fim do Estado, apesar de imutável, é delimitado pelos traços que o configuram no tocante a sua maior ou menor participação intervencionista, de forma que, se cingido pelos ideais liberais, abstém-se, em parte, das coisas pertencentes ao bem comum, ainda que não o recuse, mas deixando à sociedade, a liberdade de atingi-lo por meio de suas próprias ações, enquanto noutro extremo, no Estado de Bem-Estar, o

---

<sup>16</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. O futuro do estado. p. 49.

<sup>17</sup> AZAMBUJA, Darcy. Introdução à ciência política. p. 114.

bem comum está na base teórica que lhe dá sustentação, chegando mesmo a matizar-lhe concretamente os seus contornos.

Disto conclui-se que o Estado existe não como um fim em si mesmo, mas como instrumento para que os indivíduos evoluam e se aperfeiçoem, criando, no dizer de Catherein, “as condições indispensáveis para que todos os seus membros, nos limites do possível, atinjam livre e espontaneamente, sua felicidade na terra”.<sup>18</sup> Infere-se, portanto, que “é o Estado que existe em função da pessoa humana, e não o contrário, já que o ser humano constitui a finalidade precípua, e não meio da atividade estatal”.<sup>19</sup>

Embora sob outro viés, ao esboçar as linhas gerais do Estado, Pasold apresenta uma apropriada abordagem que, sem a pretensão de ser completa, entremostra claramente na sua conformação o bem comum como o elemento primordial para a sua existência. Para esse mister, destaca três pontos essenciais, colocados numa ordem conveniente: a) a sua condição instrumental; b) o seu compromisso intrínseco com o bem comum ou interesse coletivo; e, c) a interferência na vida da sociedade.

A condição instrumental é consequência de dupla causa, a primeira é que o Estado nasce da sociedade, a segunda, consequência daquela, é que deve existir para atender as demandas que, permanente ou conjunturalmente, esta mesma sociedade deseja que sejam atendidas. O compromisso intrínseco com o bem comum ou interesse coletivo pode ser extraído da conclusão de que se a sociedade foi a criadora e o Estado a sua criatura, este deve conformar-se aos interesses daquela, porque do contrário, não há sentido na sua criação e existência continuada. Por fim, a interferência do Estado na vida dos indivíduos deve se dar na medida necessária a alcançar o bem comum.<sup>20</sup>

Do exposto, denota-se que para conhecer os fins do Estado é necessário desvelar os contornos do bem comum, mesmo que não seja possível estabelecer-lhe uma definição perfeita do complexo conteúdo que dele dimana, sendo suficiente uma definição aproximada e perfectível.

Neste sentido, colhe-se de Azambuja a seguinte conceituação:

O bem comum consiste, pois, no conjunto dos meios de aperfeiçoamento que a sociedade politicamente organizada tem por fim oferecer aos homens e que constituem patrimônio comum e ‘reservatório’ da comunidade: atmosfera de paz, de moralidade e de segurança, indispensável ao surto das atividades particulares e públicas; consolidação e proteção dos quadros naturais que mantêm e disciplinam o esforço do indivíduo, como a família, a corporação profissional; elaboração, em proveito de todos e de cada um, de certos instrumentos de progresso, que só a força coletiva é capaz de criar (vias de comunicação, estabelecimentos de ensino e de previdência); enfim, coordenação das atividades particulares e públicas tendo em vista a satisfação harmoniosa de todas as necessidades legítimas dos membros da comunidade.<sup>21</sup>

---

<sup>18</sup> SALVETTI NETTO, Pedro. Curso de ciência política: Teoria do Estado. 2. ed. rev. amp. São Paulo: Hemeron Editora, 1977, p. 67-68.

<sup>19</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais: na Constituição Federal de 1988. 2. ed. rev. amp. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 68.

<sup>20</sup> PASOLD, César Luiz. Função social do Estado contemporâneo. p. 44-56.

<sup>21</sup> AZAMBUJA, Darcy. Introdução à ciência política. p. 116.

Nas encíclicas de João XXIII, reconhecidas pela importância, não apenas sob o aspecto religioso, moral e eclesial, mas também e, sobretudo sob o aspecto social, pela referência direta a questões muito vivas e presentes em nosso tempo, o bem comum reflete como o fim que o Estado deve continuamente almejar concretizá-lo. Procurando harmonizar as relações entre os seres humanos e responsabilizando-os juntamente com os poderes políticos pelos destinos da sociedade, explicita que:

[...] todo o cidadão e todos os grupos intermediários devem contribuir para o bem comum. Disto se segue, antes de mais nada, que devem ajustar os próprios interesses às necessidades dos outros, empregando bens e serviços na direção indicada pelos governantes, dentro das normas da justiça e na devida forma e limites de competência. Quer isto dizer que os respectivos atos da autoridade civil não só devem ser formalmente corretos, mas também de conteúdo tal que de fato representem o bem comum, ou a ele possam encaminhar. Esta realização do bem comum constitui a própria razão de ser dos poderes públicos, os quais devem promovê-lo de tal modo que, ao mesmo tempo, respeitem os seus elementos essenciais e adaptem as suas exigências às atuais condições históricas.<sup>22</sup>

O mesmo documento, ao sintetizar o pensamento cristão, esclarece que o “bem comum consiste no conjunto de todas as condições de vida social que consintam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana”.<sup>23</sup>

Seguindo idêntico pensamento, para Melo, o bem comum diz respeito aos fatores propiciados pelo Estado com vistas ao bem-estar coletivo, formando o patrimônio social e configurando o objetivo máximo da nação. Para ser alcançado é necessário que os cidadãos estejam unidos por um mínimo de consenso sobre valores sociais de solidarismo.<sup>24</sup>

Por sua vez, para Montoro o bem comum de uma sociedade não é a simples soma de vantagens e benefícios oferecidos aos cidadãos (estradas, escolas, hospitais, etc.), tampouco o patrimônio público ou o conjunto de instituições, leis, tradições históricas e riquezas culturais. Muito mais do que isso consiste, fundamentalmente, na vida dignamente humana de um povo, ou, em outras palavras, na boa qualidade de vida da população.<sup>25</sup>

Na mesma linha, Oliveira complementa que na busca do bem comum, o que importa não é a realização do próprio EU, no sentido de ver-se em si mesmo seu próprio fim, com a exclusão dos demais, porque o desenvolvimento integral do indivíduo não se pode concretizar sem a cumplicidade e participação dos outros associados. Só há bem-estar na medida em que o homem se integra à sociedade e estabelece através dela, um fecundo intercâmbio de bens com os demais membros, de modo que todos sejam chamados a contribuir, de acordo com suas possibilidades.<sup>26</sup>

---

<sup>22</sup> AS ENCÍCLICAS SOCIAIS DE JOÃO XXIII. Tradução da Tipografia Poliglota Vaticana. Rio de Janeiro: Livraria José Olympio Editora, 1963, v. 2, p. 595.

<sup>23</sup> AS ENCÍCLICAS SOCIAIS DE JOÃO XXIII. p. 596.

<sup>24</sup> MELO, Osvaldo Ferreira. Dicionário de política jurídica. Florianópolis: OAB-SC Editora, 2000, p. 15.

<sup>25</sup> MONTORO, André Franco. Introdução à ciência do direito. 22. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994, p. 220.

<sup>26</sup> OLIVEIRA, Gilberto Callado de. Filosofia da política jurídica: propostas epistemológicas para a política do direito. Espanha: s.e, 199, p. 278.

Desta breve exposição, vê-se que o bem comum é obra de todos, tanto da sociedade por meio dos seus cidadãos, como do Estado, através das ações dos seus governos. Quer se dizer que, apesar da cultura popular impingir ao Estado a responsabilidade por grande parte das políticas direcionadas ao atingimento de condições dignas de vida, todos têm o dever de cooperar para esse desígnio. Os cidadãos devem contribuir, seja cumprindo as obrigações estatuídas pela regras jurídicas, a exemplo da obrigação de recolher os tributos sob sua responsabilidade, seja espontaneamente por meio de condutas, ações ou serviços voltados ao bem estar de todos. O Estado, por seu turno, deve realizar uma administração transparente e honesta dos recursos públicos e conformar o ordenamento jurídico visando à criação de uma consciência solidária, por meio da instituição de normas justas.

### 1.1.3 O Estado brasileiro

O estudo deste capítulo não poderia encerrar sem uma breve e objetiva exposição sobre a formação e evolução do Estado Brasileiro, como subsídio para um melhor entendimento das causas que produzem uma relação de conflito com a exigência de tributos.

A ocupação territorial do Brasil após seu descobrimento coincidiu com o final do período medieval e o início do sistema de latifúndio monocultor na Europa, desenho que acabou moldando a sua organização administrativa em capitânicas hereditárias.

Caracterizando-se mais como uma colônia de povoamento do que de comércio, a colonização do Brasil pelos portugueses, divergia do método inglês, onde os conquistadores permaneciam puros e afastados dos povos conquistados ou transferidos para o novo território. Desde o início, brancos, negros, caboclos e índios misturavam-se, formando um biótipo cada vez mais heterogêneo. A miscigenação de raças manteve alguns traços característicos destes povos, em particular, a propensão ao expansionismo. Deste modo, o território que a metrópole portuguesa, pelo direito dos seus descobrimentos do século XVI mandou colonizar, ampliou-se significativamente, fruto das invasões destes grupos para o interior inabitado. A configuração arredondada dos seus limites atuais resulta, portanto, da iniciativa heróica destes homens de espírito aventureiro, dando ao nascente Estado uma larga e farta base física.

A união de povos tão distintos, para a formação de uma identidade nacional deu-se, principalmente, pelo lento processo de assimilação de uma língua comum, o português, com o que contribuiu o ensino jesuítico e a predominância dos costumes portugueses sobre os demais. Contudo, ainda no século XVII, nas povoações coloniais era comum a utilização da língua tupi-guarani entre os seus habitantes.<sup>27</sup>

As instituições coloniais não tiveram originalidade brasileira, mas conservaram a índole da metrópole, predominando uma pluralidade de regiões autônomas (as capitânicas), com aparente similitude ao sistema feudal, divididas posteriormente em mu-

---

<sup>27</sup> CALMON, Pedro. Curso de teoria geral do Estado. p. 297-298.

nicípios, de acordo com as tradições de Portugal. Com a criação dos municípios, os interesses locais são geridos pelas autoridades eleitas pelos “homens bons”. Contudo, ficava evidente a impossibilidade de abranger todo o território jurisdicionado, porque, logo às portas das vilas, havia o áspero sertão, onde predominavam os interesses dos patriarcas sertanejos, como um poder quase independente. Os governos gerais, instalados inicialmente em Salvador e depois no Rio de Janeiro, representavam o rei e agiam como coordenadores das medidas militares e da administração, necessárias à sustentação equilibrada do Brasil, como unidade, na órbita do interesse de Portugal.<sup>28</sup>

Com a vinda da corte portuguesa em 1808, o sentimento irresistível de emancipação, tantas vezes abafado, volta a inspirar os movimentos de independência, sob a bandeira da república, levantada por toda a América contra os europeus. Diante do risco da instauração de um governo republicano, o Príncipe D. Pedro, proclamou-se imperador, no que se pode chamar de um golpe de Estado, encaminhando o governo para uma solução monárquica e conservadora. Graças a isto, o território brasileiro perdurou íntegro, do contrário, provavelmente a união das províncias daria lugar a pequenas repúblicas.

O Segundo Reinado, sob o comando de D. Pedro II, estabilizou-se num longo período de paz, diante da amplitude e flexibilidade proporcionada pelo parlamentarismo. O Parlamento começou a exercer uma fiscalização completa de todos os atos do governo, obrigado pela ética do sistema, a conformar-se com o voto da maioria. D. Pedro II administrou o país com elevado critério de moralidade pública e respeito às decisões do Parlamento, procurando ainda alcançar certa melhoria do nível social. No entanto, neste período, as eleições parlamentares não estavam norteadas pelos mesmos valores. O patriarcalismo sertanejo, a incultura das populações rurais, a forma feudal de propriedade, a escravidão e a existência de uma massa popular sem expressão definida, traduziam as eleições numa desordem primitiva, apesar dos esforços do imperador.<sup>29</sup>

Diante do enfraquecimento do poder central, aos poucos vai se fortalecendo a campanha republicana e federal. O modelo híbrido que concilia o parlamentarismo com a forma monárquica de governo é considerado um sistema ilógico e ultrapassado, em face da dimensão geográfica do país e dos novos valores, propiciando a marcha espontânea e serena para a República. A organização da recém criada República recebeu a contribuição inestimável de Rui Barbosa, na elaboração e aprovação da Constituição de 1891, fundada sob um governo presidencialista, com poderes independentes e judiciário forte, para zelar pela constitucionalidade das leis. Aos Estados, foi concedida larga autonomia, o que viria causar, mais tarde, dificuldades à obediência ao espírito da União, um excesso de militarização das polícias estaduais e uma impotência normativa do governo federal em legislar sobre questões nacionais, em face das legislações particulares. Os Estados mais fortes, especialmente São Paulo e Minas Gerais, dominavam a política brasileira, fato que resultou na Revolução de 1930.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> CALMON, Pedro. Curso de teoria geral do Estado. p. 298-299.

<sup>29</sup> CALMON, Pedro. Curso de teoria geral do Estado. p. 299.

<sup>30</sup> CALMON, Pedro. Curso de teoria geral do Estado. p. 302-304.



Na Constituição de 1934, não obstante a sua curta duração, o Estado ganha uma conformação mais voltada a propósitos sociais de ética e técnica social-democrática. O governo central é fortalecido, as polícias são federalizadas, enquanto o legislativo ficou debilitado pela incorporação da representação profissional de um quinto do total dos deputados, eleita pelos círculos econômicos. Logo após, com o golpe de 1937, o presidente passou a deter um poder autoritário de editar decretos-leis, dissolver a Câmara, indicar candidatos à presidência da República, desmembrar estados, dentre outras atribuições.<sup>31</sup> Em 1946, o país foi redemocratizado. A Constituição restaurou os direitos e garantias individuais, que foram ampliados, em comparação com o texto constitucional de 1934.

Com a eleição de Juscelino Kubitschek, uma característica marcante que começa a matizar o Estado brasileiro, é a idéia crescente de que compete aos governos fomentar o crescimento econômico através de instrumentos e políticas que permitam a redução do atraso da indústria nacional. É um modelo que se concretiza através de um bloco de investimentos concentrados entre 1955 e 1961, para o fortalecimento da indústria dos setores de bens de produção e duráveis de consumo.<sup>32</sup>

Esse padrão de financiamento é retomado no período militar e concretiza-se lentamente pela criação de instituições financiadoras das atividades produtivas, a concessão de incentivos e benefícios fiscais, a criação de empresas estatais e a instauração de políticas tributárias protetoras do mercado interno. A opção do Estado por um grande projeto nacional de crescimento econômico foi exitosa, mas fez-se a custa de recursos públicos oriundos, principalmente, da arrecadação de tributos e de empréstimos externos. Como conseqüências surgiram dois problemas que se tornaram mais evidentes nas décadas seguintes: a) a profunda desigualdade social resultante dos reduzidos investimentos em políticas sociais e da socialização dos custos de sustentação do crescimento econômico; e, b) a dificuldade em cumprir os cronogramas de pagamento das dívidas contraídas, em virtude da elevação das taxas de juros pelos credores externos.<sup>33</sup>

No final da década de 70 já ficava evidente a perda de capacidade do Estado em cumprir o papel de fomentador do desenvolvimento econômico e do desequilíbrio social que se instalara, especialmente porque o modelo estava fundado num sistema de manutenção das estruturas de poder existentes. O sistema tributário não foi organizado de forma que os impostos recaíssem mais fortemente sobre as grandes propriedades rurais e a riqueza urbana. A intocabilidade do sistema bancário transformou-o quase num oligopólio mercantil. O processo de financiamento da industrialização pelo Estado, a juros subsidiados, resultou numa concentração dos meios de produção, conseqüência de manipulações políticas e esquemas de poder vigentes.<sup>34</sup>

Movimentos como as “Diretas Já”, em 1984, foram responsáveis pelo enfraquecimento do regime militar, possibilitando a redemocratização do País. A despeito do

---

<sup>31</sup> CALMON, Pedro. Curso de teoria geral do Estado. p. 306.

<sup>32</sup> GOLDENSTEIN, Lídia. Repensando a dependência. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1994, p. 27, 47.

<sup>33</sup> GOLDENSTEIN, Lídia. Repensando a dependência. p. 18, 61, 66-67, 92.

<sup>34</sup> GOLDENSTEIN, Lídia. Repensando a dependência. p. 63-64.



avanço tecnológico que o país alcançou nesse período, a desestruturação social e financeira do Estado transformou-se em problema crônico.

A conformação do Estado brasileiro atual que a Constituição de 1988 definiu é o Estado Democrático de Direto. Todavia, apesar do significativo progresso que a partir dela foi alcançado, não se pode olvidar que a concretização de muitos dos direitos explicitados, ainda se afiguram como promessas não cumpridas. O Estado brasileiro caminha agora em busca da reparação da dívida social com as classes menos favorecidas, mas engessado pela dívida pública que corrói as suas finanças.

## 1.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO

As funções do Estado não se restringem apenas a assegurar a ordem e a justiça, mas a ofertar sistemas de previdência e assistência, zelando pela velhice, pela doença, pela família, enfim, adotando políticas de atendimento às necessidades públicas dos cidadãos para que possam ter uma existência digna.

As necessidades públicas não se confundem com as necessidades individuais, nem com as coletivas. Enquanto as necessidades individuais são satisfeitas diretamente por cada indivíduo através de seu próprio esforço, as coletivas realizam-se pelo esforço coordenado de grupos privados estruturados em associações, clubes, igrejas, etc. Diferentemente, as necessidades públicas são concretizadas pela atuação do Estado que toma a si a responsabilidade de provê-las. Os recursos necessários ao financiamento destes serviços são obtidos quase que exclusivamente através da arrecadação de tributos.

Os tributos caracterizam-se como uma manifestação do poder de império do Estado, impondo obrigações pecuniárias à sociedade, retirando-lhes parte da riqueza produzida, com o propósito de realizar a atividade financeira. Esta é desempenhada pela obtenção de receitas, pela administração do produto arrecadado e, ainda, pela realização de dispêndios ou despesas.<sup>35</sup> É no orçamento público que as receitas e despesas são confrontadas, objetivando uma gestão equilibrada das contas públicas.

Do ponto de vista jurídico, “tributo é toda prestação pecuniária em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada, tendo por causa um fato lícito, previsto em lei, instituidor de relação jurídica”.<sup>36</sup> Segundo a concepção de Torres, diante da ampliação dos poderes estatais que a Constituição de 1988 concebeu para o Brasil, o conceito de tributo também deve ser alargado. Assim, o autor conceitua tributo como o:

[...] dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e de direito tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 2.

<sup>36</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 381.

<sup>37</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 320-321.

Do exposto, cabe assinalar que os tributos se conformam especialmente ao princípio da legalidade, de que é corolário o princípio da tipicidade, o que, em resumo, significa que somente o legislador tem o poder para editar a lei tributária e nela deve constar com clareza os elementos relacionados a sua criação. É que não basta à lei criar um tributo, precisa obrigatoriamente tipificar as situações que permitem à Administração Pública exigí-lo dos contribuintes. Em outras palavras, precisa definir as hipóteses de incidência para que o fisco possa identificar e exigir dos contribuintes o seu pagamento. Destarte, se a hipótese de incidência do Imposto Territorial Rural é ser proprietário de um imóvel com características rurais, todo aquele que se enquadrar nesta situação ficará sujeito ao pagamento deste imposto e o Estado deterá o poder de exigí-lo de tais contribuintes.

Portanto, o campo de abrangência de um tributo é definido pelas situações descritas na lei (hipótese de incidência) que quando ocorrem, possibilitam ao Estado, através de seu poder de império, exigir o cumprimento da obrigação de pagá-lo. Como a Constituição de 1988, além de estabelecer as espécies tributárias que pertencem a cada ente público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), também delimitou exaustivamente todas as situações passíveis de serem definidas como hipótese de incidência, a instituição de um tributo exige da lei que o instituir a perfeita consonância com as determinações constitucionais. Mas o legislador ordinário deverá ainda e especialmente, guiar-se pelos princípios fundamentais da tributação que o constituinte elegeu para a instituição do justo tributo a ser exigido dos contribuintes.

### **1.2.1 Os princípios fundamentais da tributação**

Se a tributação tem por escopo retirar uma porção da riqueza de cada cidadão para o financiamento do Estado, essa atividade deve observar determinados critérios e bases imponíveis, de forma a torná-la justa e o mais eficiente possível.

De acordo com Adam Smith, considerado um dos precursores dos fundamentos modernos da tributação, em sua obra *A Riqueza das Nações*, a exigência dos impostos dos contribuintes deve ser conformada, de forma a atender quatro máximas ou princípios fundamentais: a equidade, a certeza, a conveniência do pagamento e a economia do recolhimento.

A equidade diz respeito à necessidade do Estado exigir que cada um contribua na proporção dos rendimentos que desfruta sob a proteção do poder público. Por esta ótica, as despesas do governo são comparáveis às dos rendeiros de uma grande fazenda, onde cada um contribui em proporção aos respectivos interesses e benefícios que têm na propriedade. Conclui o autor ser essa a razão para que os ricos paguem mais, pois necessitam de uma maior segurança para proteger os seus bens. A observância ou não cumprimento deste princípio resulta na igualdade ou desigualdade da tributação.

Pelo critério da certeza, as normas que fixam tributos, devem estabelecer claramente as regras que os contribuintes devem conhecer para o cumprimento das obrigações

tributárias como, o *quantum* a que ficarão sujeitos a pagar, a data e a forma de pagamento. Na atualidade, é a lei que proporciona certeza e segurança ao contribuinte, de somente ser onerado nos termos que ela estabelece.

A conveniência do pagamento procura adequar o cumprimento da obrigação de recolher o tributo, ao melhor momento para o contribuinte. Desta forma, se impostos sobre aluguéis deveriam ser exigidos por ocasião do seu recebimento, pois seria o momento com maior probabilidade de pagamento, impostos sobre o consumo, que em última análise são arcados, geralmente, pelo consumidor, podem ser cobrados do vendedor após as vendas.

Por fim, a economia no recolhimento, tem por finalidade retirar das pessoas o mínimo possível de recursos, suficientes para a manutenção do Estado. Os sistemas tributários não atingem esse fim quando: a) o recolhimento dos tributos é feito a um custo tão elevado que consome a maior parte do montante arrecadado; b) a exigência de um tributo dificulta ou desestimula a iniciativa das pessoas de investir em certos setores de negócios que poderiam dar sustento e emprego a grandes multidões; c) são instituídos tributos pouco criteriosos e injustos e, penalidades elevadas para coibir o seu descumprimento de forma que o estímulo à sonegação advém, em parte, da perversidade do próprio sistema, ou seja, onde a lei primeiro cria a tentação e depois pune aqueles que a ela sucumbem e; d) os tributos são exigidos por meio de visitas frequentes dos coletores, o que pode causar vexações, opressões fiscais e incômodos desnecessários aos contribuintes.<sup>38</sup>

Das proposições de Smith defluiram os modernos princípios que fundamentam atualmente a tributação, destacando-se a capacidade contributiva, a igualdade, a legalidade e não-surpresa, que se passa a expor.

O princípio da capacidade contributiva tem suas bases na antiga concepção de equidade, com a mesma configuração, ou seja, uma tributação em que "cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres".<sup>39</sup> Isto significa que no momento de descrever a situação hipotética que acarretará a incidência do tributo, caso concretizada, o legislador deve levar em conta se a situação exprime a condição econômica do agente de arcar com o seu ônus. Vê-se que a observância deste princípio "tem por objetivo legitimar a tributação e graduá-la de acordo com a riqueza de cada qual, de modo que os ricos paguem mais e os pobres, menos".<sup>40</sup> É, em certa medida, uma especificação do princípio da igualdade ou, como entende Helena Costa,<sup>41</sup> um subprincípio que dele deriva.

Nesta linha, Stuart Mill acrescenta que a igualdade deve ser a norma que norteia tudo aquilo que diz respeito ao governo, porque não lhe é permitido fazer nenhuma discriminação de pessoas e classes no momento de exigir um sacrifício. Com efeito,

---

<sup>38</sup> SMITH, Adam. A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, v. II, p. 282-284.

<sup>39</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. p. 83.

<sup>40</sup> LEÃO, Armando Zurita. Direito Constitucional Tributário: O princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 1999, p. 17.

<sup>41</sup> COSTA, Regina Helena. O princípio da capacidade contributiva. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 39.

se alguém carrega uma cota de peso menor do que aquela que por justiça lhe cabe, alguma pessoa tem que carregar mais do que lhe é suportável. A igualdade de tributação expressa nessa perspectiva, igualdade de sacrifício, o que pressupõe uma exigência proporcional à riqueza de cada um. Em sua opinião, ainda que esse padrão não possa ser atingido na plenitude, deve ser o ideal almejado pelos modelos tributários.<sup>42</sup>

Entretanto, apesar de o autor nomeado defender a tributação proporcional,<sup>43</sup> manifesta-se contrário à sua incidência progressiva,<sup>44</sup> sob o argumento de que “taxar as rendas mais altas em uma percentagem maior do que as rendas menores significa impor um tributo à iniciativa e à parcimônia, impor uma penalidade a pessoas por terem trabalhado mais duro e economizado mais do que seus vizinhos”.<sup>45</sup> Essa concepção, compreensível naquele momento histórico, como se verá adiante, está superada em vista de que hodiernamente os tributos têm seu fundamento na teoria da distribuição dos encargos públicos.

Logo, vê-se que a tributação deve ser geral, devendo atingir o maior número de pessoas e o seu pagamento deve ser uniformemente feito, na medida da capacidade de cada um, de forma que cada pessoa possa contribuir com mais ou com menos para a manutenção dos serviços públicos prestados pelos poderes públicos à sociedade.

Embora o princípio da capacidade contributiva é a mais alta aspiração a ser perseguida pelo legislador na edição das prescrições normativas, está relacionado, de forma mais efetiva, aos impostos. E mesmo nestes, há uma diferença de aplicabilidade entre os denominados impostos diretos dos indiretos.

Nos primeiros, a exemplo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, é possível atingir uma maior efetividade na sua aplicação, visto que a incidência leva em conta os proventos e rendas de cada contribuinte. Por sua vez, nos impostos indiretos, onde o “contribuinte de direito”<sup>46</sup> apenas efetua o seu recolhimento, repassando o encargo ao consumidor final que é o “contribuinte de fato”,<sup>47</sup> o princípio da capacidade contributiva não pode ser plenamente aplicado, pela impossibilidade de se conhecer as condições pessoais dos contribuintes. O expediente utilizado e que prestigia em parte o princípio é a adoção de alíquotas seletivas, em que produtos de primeira necessidade, como alimentos e medicamentos, possuem tributação reduzida ou inexistente e outros, considerados supérfluos, apresentam tributação elevada. Diz-se que o princípio é pres-

---

<sup>42</sup> MILL, John Stuart. Princípios de economia política: com algumas de suas aplicações à filosofia social. Tradução de Luiz João Barúna. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 290.

<sup>43</sup> Pelo princípio da proporcionalidade a fixação de contribuições concretas para os particulares deve ser feita em proporção às singulares manifestações de capacidade contributiva de cada qual, já que o desejado é que o tributo não seja desproporcional a ela. (VILLEGAS, Héctor B. Direito penal tributário. Tradução de Elisabeth Nazar et al. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1974, p. 92)

<sup>44</sup> Pelo princípio da progressividade a alíquota se eleva à medida que aumenta a quantidade gravada. (VILLEGAS, Héctor B. Direito penal tributário. p. 92)

<sup>45</sup> MILL, John Stuart. Princípios de economia política: com algumas de suas aplicações à filosofia social. p. 293.

<sup>46</sup> Contribuinte de direito ou sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que tem o dever legal de recolher o tributo.

<sup>47</sup> Contribuinte de fato é a pessoa que suporta o ônus econômico do tributo, total ou parcialmente, por não poder repassar o seu custo a outra pessoa. Em resumo, é o consumidor final.

tigiado em parte porque, embora o consumo de certos produtos revele indiretamente a capacidade econômica do consumidor, a realidade mostra que, via de regra, são adquiridos por todos, independente da classe social.

O princípio da igualdade consiste na proibição de arbitrariedade, desproporção ou excesso, significando vedação da desigualdade consubstanciada na injustiça, na insegurança e na opressão da liberdade. Objetiva, portanto, dar unidade ao sistema jurídico, funcionando como medida, proporção ou razoabilidade, em todos os valores e princípios. Com sede explícita no texto constitucional, inclusive em seu preâmbulo, denota o anseio de elegê-lo como um valor supremo e, por conseguinte, um dos alicerces do ordenamento jurídico. A supremacia da igualdade, todavia, exige constante vigilância do legislador e do aplicador do direito para que se torne ideário factível em cada situação. Entretanto, não é incoerente pensar que, para a concretização da igualdade, pode-se fazer uso da desigualdade. Como ensinava Rui Barbosa, adotando a idéia de Aristóteles, “a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade”.<sup>48</sup> E conclui que “tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”.<sup>49</sup>

Como uma especificação daquela, a igualdade tributária, da mesma forma, serve de medida, e harmoniza simultaneamente a justiça com os diversos princípios vinculados aos casos concretos. Logo, o legislador ordinário, ao deparar-se com a necessidade de instituir um tributo, deve considerar a capacidade contributiva, mas pode também sopesar outros princípios não relacionados à esfera tributária, em vista de relevante interesse social subjacente, de forma que da ponderação resulte elevação ou redução da tributação e, por conseqüência, seja preservado o valor que o Estado pretende proteger. Deduz-se que “a igualdade tributária não está presa a um único fundamento, eis que pode se justificar por motivos fiscais ou extrafiscais, financeiros ou políticos, conjunturais ou permanentes”.<sup>50</sup> Vê-se que o princípio não se restringe apenas ao tratamento igualitário na aplicação das normas, mas, principalmente, na criação da lei. O princípio da igualdade dirige-se ao próprio legislador, vinculando-o à criação de um direito igual para todos os cidadãos e situações, observadas as desigualdades.

O princípio da legalidade não é uma criação moderna, mas sim um princípio que está enraizado na tradição européia, como forma de reação contra o despotismo tributário da época. Foi durante o reinado de João Sem Terra, na Inglaterra, que os barões se rebelaram contra as exigências fiscais abusivas e impuseram determinadas condições, mediante um estatuto legal que vedava a criação de tributos sem o consentimento do Conselho do Reino. Mais tarde, após a revolução de 1688, como decorrência de sua evolução, o princípio incorporou a legalidade como pressuposto essencial e indispen-

---

<sup>48</sup> BARBOSA, Ruy. *Oração aos Moços*. São Paulo: JG Editor, 2003, p. 46.

<sup>49</sup> BARBOSA, Ruy. *Oração aos Moços*. p. 46.

<sup>50</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Os direitos Humanos e a tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. III, p. 332.

sável, ao exigir a aprovação das normas tributárias pelo Parlamento.<sup>51</sup>

Assim, o princípio da legalidade tributária, desde o seu início, surgiu com o significado de um sistema de proteção do contribuinte diante dos possíveis abusos dos governantes. Na atualidade, especialmente nos regimes representativos de governo, é conferido aos representantes do povo a faculdade de criar ou aumentar tributos para suprir as despesas públicas. Como a competência para a criação ou aumento de qualquer espécie tributária é exclusiva do Poder Legislativo, salvo situações excetuadas pelo texto constitucional, a norma tributária somente existe se criada mediante lei e na medida por ela criada.

Entretanto, não basta a lei formal reconhecer a existência do tributo, impondo prestações compulsórias; deverá ela consignar de forma completa e suficientemente individualizada, todos os elementos essenciais e necessários à sua exigência, em especial, fato gerador, base de cálculo, alíquotas e penalidades.

Por sua vez, o princípio da não-surpresa é decorrência dos movimentos revolucionários do século XVIII e foi expressamente proclamado pela primeira vez na Constituição da França de 1791, exigindo que as contribuições públicas fossem deliberadas e fixadas anualmente pelo Poder Legislativo. É de certa forma uma especificação do critério da certeza apresentado por Adam Smith, como imperativo para que todos conheçam com antecedência e segurança, as obrigações que lhes são impostas. O princípio da não-surpresa se materializa juridicamente, principalmente, através do princípio da anualidade, que predica a inclusão da lei tributária no orçamento anual e, pelo princípio da anterioridade da lei fiscal em relação ao exercício de sua cobrança.

Da análise destes fundamentos fica evidenciado que, embora o Estado tenha sua conduta balizada por determinados pressupostos que se observados levam a uma tributação justa, a sua ação de retirar parte do patrimônio dos particulares, decorre do poder de tributar a ele concedido pela sociedade.

## 1.2.2 O poder fiscal

O Estado, como ente criado desde o início para atender às necessidades da sociedade, agindo como coordenador e organizador das ações de interesse coletivo, foi dotado de um poder que lhe permite ser o instrumento efetivo para a consecução destes fins. “A noção de poder acha-se, portanto, visceralmente vinculada tanto à teoria do surgimento do Estado como, também, à finalidade deste (bem comum), uma vez que esse poder tem por missão impor à comunidade a conduta que lhe parece mais adequada”.<sup>52</sup>

A esse poder dá-se o nome de soberania, que se caracteriza como um elemento essencial, até mesmo imprescindível, para a existência e legitimação do Estado. Deste modo, se é dotado de um poder soberano, ao traçar normas para regular as relações

---

<sup>51</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. rev., aum e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, v. 2, p. 89.

<sup>52</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, v. 1, p. 246.



das pessoas, o faz sustentado nesse poder supremo, sem que nenhuma outra força interfira ou se oponha, devendo as pessoas que vivem dentro do seu território, obedecer às suas ordens, subordinando-se às mesmas.<sup>53</sup>

Na Idade Média não existia essa supremacia. Eram múltiplos os entes que reclamavam poderes originários: a igreja romana, os reis, a nobreza feudal, as cidades e as corporações de artes e ofícios. Foi somente a partir do Século XVI, guiados pelas premissas filosóficas de Jean Bodin, que os reis conseguiram a ascendência nos territórios de cada reino, através de diversas batalhas e tramas políticas, excluindo, inclusive, as pretensões temporais da igreja.<sup>54</sup>

Com a promulgação da Constituição Norte-Americana de 1787, as constituições dos demais Estados passaram, em geral, a fundamentar a soberania como o poder que emana do povo, que o delega a mandatários por ele escolhidos, o que pressupõe que esse poder encontra-se em uma força política organizada juridicamente. O Estado de direito configura-se então como o detentor do poder de instituir normas para regular as relações das pessoas e submetê-las ao seu cumprimento, mas, ao mesmo tempo, sujeitando-se ele próprio a esse ordenamento jurídico, podendo agir somente no âmbito e nos limites estabelecidos pelas normas que criou.<sup>55</sup> Diante dessa conformação, deve dispor do aparelhamento necessário, para proporcionar o bem comum a todos que vivem em seu território, mas para alcançar esse desiderato, necessita de recursos suficientes para o custeio das atividades que desenvolve ao longo do tempo, o que o faz, em grande parte, por meio da exigência de tributos.

O poder de instituir e exigir tributos encontra a sua legitimação na soberania que o Estado é detentor, permitindo-lhe apropriar-se de parte do patrimônio dos particulares, o que se convencionou denominar poder fiscal.<sup>56</sup> Portanto, se o poder fiscal encontra-se inserido no conceito de soberania e esta provém do povo, não há como se negar que no Estado Democrático de Direito, o tributo não é mais uma imposição exigida arbitrariamente do contribuinte, à semelhança da submissão do vencido ao vencedor, como se viu nas épocas mais antigas. Os tributos decorrem da lei que é aprovada por representantes escolhidos pelo povo.

Contudo, em diversos países, a exemplo do Brasil, a garantia de que somente mediante lei é permitida a instituição ou majoração de tributos, não tem sido suficiente para conter o ímpeto dos governos. A adoção de políticas de sucessivos aumentos da tributação para equilibrar as contas públicas, como se verá adiante, pode causar danos maiores ao país, do que a receita decorrente da sua cobrança. Como adverte Nabais, o Estado não pode, a título de alcançar seus objetivos financeiros, afetar inteiramente a produtividade da economia.

É que as suas missões de ordenação e de providência, assim como os seus objetivos sociais e culturais, apenas podem ser prosseguidos se e na medida em que o setor produtivo se man-

---

<sup>53</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. v. 1, p. 247.

<sup>54</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. p. 101-102.

<sup>55</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. v. 1, p. 249.

<sup>56</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. v. 1, p. 252.



tenha duradouramente numa situação de propiciar os meios necessários às tarefas comunitárias. Pois um estado que, através de regula(menta)ção exacerbada ou de impostos exagerados, estorve, paralise ou destrua a produtividade da economia, destrói-se como estado fiscal, pois que, ao minar a sua base, mina, ao fim e ao cabo, automaticamente a sua própria capacidade financeira.<sup>57</sup>

Avaliando a forma como é exercitado o poder fiscal no Brasil, constata-se que existe um freqüente descompasso entre a autorização conferida pela sociedade aos representantes, para em seu nome, escolher e adotar as medidas que melhor atendam aos seus interesses e, as políticas por eles efetivamente implementadas. Com freqüência são editadas normas tributárias, especialmente de aumento da tributação, de acordo com a vontade única dos governos. Quando em matéria de tributos e sua aplicação, aprofunda-se o sentimento de que, paulatinamente, resultam em medidas não compatibilizadas com a vontade popular, o cidadão fica descrente dos justos fins da atuação estatal.

### 1.2.3 O dever fundamental de pagar tributos

Os tributos não devem ser analisados apenas como simples decorrência do poder de império do Estado, ou mero sacrifício para os cidadãos, mas como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera para todos os membros da comunidade organizada. Com efeito, para cumprir as suas funções e proporcionar a fruição de grande parte dos direitos fundamentais, o Estado tem de socorrer-se das receitas tributárias. A opção que se amolda a esse modelo é o Estado Fiscal,<sup>58</sup> mas estruturado de forma que uns paguem mais e outros menos. Assim, todos os cidadãos são portadores de direitos, mas somente as pessoas com capacidade contributiva têm o dever de pagar tributos. Como assevera Nabais, esse é, seguramente, um dos preços mais baratos a pagar pela manutenção da liberdade e de uma sociedade civilizada.<sup>59</sup>

Se por um lado, o dever fundamental de pagar tributos caracteriza-se como uma categoria constitucional que expressa valores e interesses comunitários, os direitos fundamentais são, em sua maioria, direcionados ao interesse dos particulares. É que os deveres representam sempre uma obrigação para com o Estado, que no caso dos tributos, trazem subjacente a realização de interesses de todo o grupo social, como saúde e educação, dentre outros. Portanto, é um dever que está fundado na idéia de solidariedade. Noutro lado, os direitos visam resguardar ou garantir benefícios ou prerrogativas do cidadão. Ambos se encontram quando a fruição de determinados direitos depende

---

<sup>57</sup> NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004, p. 198.

<sup>58</sup> A expressão Estado fiscal é utilizada para caracterizar os países contemporâneos, cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por recursos oriundos dos impostos arrecadados. (NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. p. 191-192).

<sup>59</sup> NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. p. 185-186.

do financiamento dos poderes públicos. Mas, apesar dessa forte relação de interdependência, o tratamento constitucional dos deveres fundamentais tem sido descurado nas democracias contemporâneas, quando comparados com a importância dada aos direitos fundamentais, através de uma profunda especificação que receberam nas constituições mais recentes. Diante desta lacuna, a doutrina tem se incumbido da função de incorporá-los paulatinamente ao ordenamento jurídico, suprindo as deficiências aparentes e tornando-os aplicáveis à realidade jurídica.<sup>60</sup>

A conclusão que se extrai dessa nova conformação social é que a cidadania não se esgota com a fruição de direitos civis, políticos e sociais, mas se amplia para exigir também do cidadão, o cumprimento dos deveres fundamentais. Sob o ponto de vista do financiamento dos serviços públicos, o dever de pagar tributos apresenta-se como um dos sustentáculos centrais dos poderes estatais. Evidencia-se então um forte elo de ligação entre os deveres e os direitos fundamentais. Nesta linha, os tributos passam a ser concebidos não mais sob um enfoque individual de quem contribui, mas por meio de uma relação indissociável do coletivo. Pagar tributos ou zelar pelo cumprimento desta obrigação é um dever que está vinculado à noção de cidadania plena.

Diante dessa nova concepção de cidadania que se apresenta, em que direitos e deveres convergem para uma relação harmônica e de dependência, é equivocado o entendimento de Martins de que o tributo caracteriza-se como norma de *rejeição social*, exigindo necessariamente a estipulação de uma regra sancionatória para ser cumprida.<sup>61</sup> Acolhendo-se a proposição do ilustre doutrinador, equivaleria dizer-se que a sociedade somente aceita arcar com tributos para o financiamento das políticas públicas, pelo temor das medidas coercitivas que o Estado pode-lhe impor. A pesquisa que se realiza segue noutra linha, procurando demonstrar que, em grande parte, a rejeição não é propriamente à obrigação de pagá-los, mas a forma como o Estado os institui e posteriormente os administra. Como se verá adiante, as normas tributárias sofrem uma oposição, quando não portadoras de um conteúdo ético-social, o que significa que os tributos devem ser justos, tanto na instituição como na aplicação dos seus recursos. O que o autor denomina rejeição, aparenta ser um mecanismo social de contestação, porque a norma não foi legitimada pela vontade popular, causando, por conseqüência, uma percepção no seio social de que o seu fim não é propriamente o benefício comum. Por evidente, muitos indivíduos são naturalmente propensos a práticas lesivas à coisa pública, independente de como se desenvolve a atuação estatal, mas essa característica individualizada não reflete o comportamento de todo o grupo social.

Deste modo, se os homens conceberam e estruturaram o Estado com o propósito de estabelecer uma coabitação relativamente harmoniosa e de apoio mútuo, certamente decidiram que a forma de financiá-lo, deveria dar-se por meio de tributos. Como afirma Villegas, o surgimento dos tributos deve ser buscado “na mesma necessidade

---

<sup>60</sup> NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. p. 673.

<sup>61</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. O princípio da moralidade no direito tributário. 2. ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 2), p. 35-36.

que desde épocas pretéritas, levou os integrantes duma comunidade a criarem o Estado, como única forma de obterem uma convivência ordeira e coesa”. Por esse prisma, diante da conformação quase universal dos Estados fiscais, que são custeados essencialmente pelas receitas tributárias, se aceito o pensamento de Martins, a rejeição aos tributos implicaria a rejeição do próprio Estado. Noutra linha, a rejeição ao dever fundamental de pagar tributos, apresentar-se-ia como um paradoxo, porque atingiria diretamente a fruição de muitos direitos sociais que por eles são financiados, reduzindo-os ou os extinguindo.

Todavia, afastada a idéia da rejeição aos tributos, ao avaliar-se a realidade brasileira, percebe-se que a obrigação de pagá-los não parece estar impregnada nos valores do cidadão como um dever fundamental. É facilmente constatável um ambiente de tolerância para com os contribuintes que deixam de cumprir as exigências fiscais. Do lado de quem é instado a pagar, há mesmo uma cultura de que se trata de uma imposição que pode ser relegada a um plano secundário. Não é incomum ouvir-se de empresários, sem nenhum constrangimento, que deixaram de recolher os tributos porque havia outros compromissos mais importantes, como pagamento de fornecedores, empréstimos bancários ou de empregados. Isto demonstra que a obrigação de contribuir com tributos não está incorporada definitivamente à vida nacional como um dever imprescindível ao financiamento das políticas públicas.

Mas isto não significa que o desrespeito ao dever de pagar tributos esteja relacionado apenas a uma concepção individualista de vida social, em que cada um busca privilegiar seus interesses e satisfazer seus impulsos. Existem outras razões que influenciam muito fortemente a prática deste ilícito e que contribuem decisivamente para esse estado de quase desobediência civil. Como se verá adiante, no âmago do conflito com a exigência de tributos, figuram os cidadãos e o Estado, cada um com seus vícios e deficiências. Enquanto não superada a distância que os separa, não há como se construir um novo modelo de convivência social.

Em síntese, o dever fundamental de pagar tributos é decorrência da opção por um Estado Fiscal, onde o fortalecimento da cidadania depende tanto das ações dos poderes públicos, como dos cidadãos. Enquanto àqueles, compete zelar pelo exercício e garantia dos direitos fundamentais e pela justa aplicação dos recursos arrecadados, a estes incumbe o dever de pagar os tributos ou, na condição de consumidores de produtos ou serviços, exercitarem os deveres que contribuem para a realização desta obrigação.

## **2 CAUSAS GERADORAS DO CONFLITO**

Por muito tempo, a relação conflituosa entre o Estado e a sociedade, no âmbito dos tributos, estava relacionada à desigualdade, aos privilégios e à injustiça com que eram cobrados, onde o cumprimento de obrigações tributárias representava um sinal claro de submissão e servidão do indivíduo ao Estado. Diante dessa conformação, para o

economista Jean-Baptiste Say, o melhor imposto seria sempre o menor imposto, porque os valores pagos pela sociedade ao governo não retornavam sob a forma de serviços públicos.<sup>62</sup> Na sua opinião, “no momento em que o contribuinte paga esse valor, o mesmo está perdido para ele; no momento em que é consumido pelo governo ou por seus agentes, está perdido para todo o mundo”.<sup>63</sup>

Em época mais recente, Paul Leroy-Beaulieu, citado por Villegas, afirmava que o contribuinte prejudicado tinha o direito de subtrair-se de parte do imposto, quando a sua cobrança causasse estorvo ao exercício da atividade. Nesta situação, ludibriar o erário público, longe de ser um ato repudiado pelos círculos sociais era motivo de inveja pelo êxito econômico que acompanhava os seus praticantes, ainda que o maior prejudicado fosse o grande público.<sup>64</sup>

Oliveira destaca ainda o pensamento de Günter Schmolders de que “a resistência ao tributo, em todas as suas manifestações, coloca-se na esfera vital primitiva do homem, em seus instintos e impulsos naturais, cuja força é incomparavelmente maior e diametralmente oposta ao cumprimento dos deveres tributários”.<sup>65</sup>

Foi Wagner um dos primeiros teóricos a perceber o tributo não como um elemento danoso, mas como um instrumento essencial para a existência do Estado, atuando como meio de intervenção na economia e propiciando a redistribuição da renda nacional de forma mais igualitária. Com isso, a legitimidade do tributo passa a fundar-se tanto numa perspectiva jurídica como ética e o seu pagamento transforma-se em um dever cívico dos cidadãos.<sup>66</sup>

Enquanto em países mais desenvolvidos, “o clima de ‘tolerância culpável’ começa a desaparecer e se transforma gradualmente em repúdio aos infratores fiscais, que burlam a sociedade e que incrementam os encargos fiscais dos outros, ao diminuírem ilegitimamente os próprios”,<sup>67</sup> no Brasil ainda se vive sob a égide da “lei de Gerson”<sup>68</sup> e os fraudadores seguem, em grande parte, impunes.

O conflito que se instaurou em matéria de tributos no Brasil aparenta estar diretamente relacionada à sua instituição sem a participação e consentimento popular e sem a devida transparência na aplicação dos recursos arrecadados. Da falta de participação e desinformação, o sentimento cada vez mais arraigado no imaginário social é de que os valores arrecadados ao Estado, não retornam na mesma proporção à sociedade.

O sentimento de que os tributos pouco financiam o interesse público traz intrínseco um ingrediente histórico, que no início estava relacionado, em parte, à distância do poder central em Portugal. As revoltas ocorridas, especialmente no período colonial,

<sup>62</sup> SAY, Jean-Baptiste. Tratado de economia política. Tradução de Balthazar Barbosa Filho. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 390, 420.

<sup>63</sup> SAY, Jean-Baptiste. Tratado de economia política. p. 417-418.

<sup>64</sup> VILLEGAS, Héctor B. Direito penal tributário. p. 20.

<sup>65</sup> OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Curso expositivo de direito tributário. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1976, p. 385.

<sup>66</sup> VILLEGAS, Héctor B. Direito penal tributário. p. 21.

<sup>67</sup> VILLEGAS, Héctor B. Direito penal tributário. p. 21.

<sup>68</sup> A chamada “Lei de Gerson” é uma referência a uma propaganda de cigarro, exibida na década de 70, em que o jogador Gerson dizia que era preciso levar vantagem em tudo.

entremostam que a tributação tinha uma clara finalidade arrecadatória, voltada, especialmente, para a manutenção da coroa portuguesa. Assim, a oposição aos tributos estava, em grande parte, relacionada ao fato de que a tributação era vista como uma retirada da riqueza do povo brasileiro.

No presente, é preciso encontrar algumas respostas iniciais para duas questões centrais: Primeiro, porque os assim chamados “contribuintes de direito” sonégam em média, de acordo com Pellizzari,<sup>69</sup> de 30 a 40% dos tributos no Brasil, e; segundo, porque os “contribuintes de fato”, os consumidores, mantêm-se, em grande medida, indiferentes às questões tributárias e se postam mesmo favoráveis e condescendentes com aqueles que deixam de recolher os tributos ao Estado. Apesar da dificuldade em se identificar claramente todas as causas geradoras da oposição aos tributos no Brasil, algumas são facilmente constatáveis no sentimento popular, a exemplo do nível elevado da carga tributária, enquanto outras são pouco conhecidas pela população.

## 2.1 A ELEVADA CARGA TRIBUTÁRIA

A avaliação da carga tributária de um país é obtida pela comparação entre o total dos tributos arrecadados pelas diversas esferas de governo e o Produto Interno Bruto – PIB.<sup>70</sup> No Brasil, há uma quase unanimidade popular de que a elevada carga tributária é um dos grandes entraves para o crescimento econômico do país e que, em razão disso, deve necessariamente ser reduzida. Por outro lado, os governos evitam quaisquer medidas que importem em redução de receitas para manter o equilíbrio orçamentário. O modelo que reduz esse aparente antagonismo exige que o montante das receitas tributárias deva estar adequado às necessidades de recursos suficientes para o financiamento das despesas e serviços especificados nos orçamentos públicos, observada a capacidade de contribuição da população.

No Brasil, entre os anos 50 e 60, a carga tributária era inferior a 20%, porém, como resultado da reforma tributária de 1967/69 passou para um patamar de 25% nas décadas de 70 e 80.<sup>71</sup> A partir de 1994, inicia um processo contínuo de crescimento, chegando aos dias atuais a um índice superior a 35% do PIB.<sup>72</sup> Ainda que não seja a mais elevada do mundo,<sup>73</sup> é considerada, para os padrões brasileiros, como além da capacidade possível que os contribuintes podem suportar. Com isso, consolidou-se a opinião corrente de que uma das principais causas que levam à fraude tributária por

---

<sup>69</sup> PELLIZZARI, Deoni. A grande farsa da tributação e da sonégam. Petrópolis: Vozes, 1990, p. 45.

<sup>70</sup> Principal indicador da atividade econômica, o PIB - Produto Interno Bruto, exprime o valor da produção realizada dentro das fronteiras geográficas de um país, num determinado período.

<sup>71</sup> TORRES, David et. al. Revelando o Sistema Tributário Brasileiro. São Paulo: Edições SINAESP, 2003, p. 111.

<sup>72</sup> Em 2006 a arrecadação de tributos nas três esferas de governo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) totalizou R\$ 817 bilhões, representando 35,21% do Produto Interno Bruto - PIB. (Revisão faz carga tributária de 2006 ficar menor. Folha de São Paulo, São Paulo, 29 mar. 2007. Dinheiro, p. B-4)

<sup>73</sup> Nos países emergentes, como China e Índia, esse percentual é da ordem de 20%, enquanto que na Argentina, ao redor de 22%. Na Suécia, embora esse percentual seja de aproximadamente 52%, a renda per capita anual é de US\$ 30 mil, muito superior à brasileira que é de US\$ 2.500. (Carga tributária alta gera demanda por elisão fiscal, afirmam especialistas. Folha de São Paulo, São Paulo, 04 out. 2006. Dinheiro, p. B-4)

parte dos contribuintes é por certo a aplicação de uma carga tributária em dissonância com a idéia de justiça, por exigir tributos em quantidade cada vez maior ao limite suportável pelas pessoas que são instadas a pagar. Mas esta afirmação, tantas vezes reproduzida, exige que se avalie a sua veracidade com o rigor científico necessário ou, no mínimo, que se entendam quais os fundamentos para que ela seja concebida como uma realidade incontroversa. Isto porque, ao se afirmar que a tributação é excessivamente elevada para os padrões de renda brasileiros, é inevitável que se perquiria qual é a taxação desejável que a sociedade em geral pode arcar para o financiamento do Estado.

Uma maneira apropriada para a abordagem do problema é identificar qual o nível de tributação de máxima eficiência, no sentido de que, a partir de determinado limite, uma elevação percentual não importará mais em incremento de arrecadação, mas em efeito inverso.

A função aplicável ao problema deve ser composta por duas variáveis: a taxa tributária e a receita tributária que, ao serem conjugadas, formam uma curva. Desta forma, partindo-se de uma taxa tributária igual a zero, em que a arrecadação também o será, a curva inicia em ascendente, concomitantemente à elevação da taxa tributária, o que significa que quanto mais elevado o seu percentual, maior será a arrecadação de tributos. Contudo, haverá um ponto em que a taxa será suficientemente elevada e a arrecadação atingirá sua maior eficiência. A partir de então, o aumento dessa taxa acaba por reduzir a receita tributária, pois produz evasão ou desestímulo às atividades formais, a ponto de superar o aumento da tributação, gerando uma perda de receita. A curva que relaciona os percentuais de incidência com as receitas tributárias é conhecida como Curva de Lafer.<sup>74</sup>

A explicação para esse fenômeno que se convencionou chamar efeito de Lafer está no fato de que, sob a ótica da oferta de bens, como parte da tributação é transferida para o custo dos produtos, a partir de um determinado preço, a demanda reduz, e, por conseguinte, a arrecadação será menor.

Do exposto, deduz-se que para os contribuintes, quando a carga tributária é excessivamente elevada, os preços finais também serão afetados, podendo causar redução nas vendas e nos lucros. A crença é de que este fato induza muitos a descumprirem as normas tributárias, mediante a ocultação de parte dos tributos devidos, como forma de tornar os preços competitivos e manter a lucratividade. Porém, ainda que uma tributação além do suportável pelo mercado de um país produza uma redução da atividade econômica, evidencia-se outro fenômeno que segue conjugado a ela e com efeitos mais nefastos; a concorrência desleal.

É que quando algumas empresas de um determinado segmento deixam de pagar tributos, podem vender seus produtos por preços inferiores àquelas que arcam com esse ônus. Isto significa que ao serem confrontados os preços dos contribuintes que se eximem do seu pagamento, com os daqueles que cumprem integralmente com esta

---

<sup>74</sup> VARIAN, Hal R. Microeconomia: Princípios básicos: Uma abordagem moderna. Tradução de Maria José Cyhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003, p. 304-305.



obrigação legal, duas vantagens são proporcionadas aos primeiros, apesar do risco da sanção do Estado, por meio de penalidades. Por um lado, terão a vantagem de ofertar idênticos produtos ou serviços por menor preço, favorecendo a competitividade, por outro, a possibilidade de uma lucratividade maior, porque parte do imposto não pago, será agregado ao lucro final. Neste caso, instaura-se um mecanismo de sonegação que se reproduz em série e quando não combatido com meios eficazes, é doença que se alastra como epidemia descontrolada.

Desta constatação dimana que, diferentemente do que aparenta, o aumento dos níveis de sonegação são causados principalmente pela concorrência desleal e não propriamente pela alta tributação. É que, como explica Sainz de Bujanda, muitas vezes os tributos passam a ser considerados como simples custos de produção das empresas, onde o melhor empresário será aquele que pode liberar-se da carga tributária ou reduzi-la ao menor valor possível. Isto ocorre quando o “espírito de solidariedade”, fundamento de toda a ordenação política, é substituído pelo “espírito de negociação”, transformando o tributo em simples objeto de comercialização. Neste caso, perdem sentido os valores políticos, éticos e de justiça, dando lugar ao jogo da oferta e da demanda.<sup>75</sup> Em ambientes assim deturpados, pouco adianta criarem-se penas pecuniárias elevadas, para garantir o cumprimento das leis tributárias, porque para os fraudadores, o lucro compensa o risco da sanção. O estranho é que o Estado age às avessas, e quanto mais eleva o valor dos tributos, mais incentiva a fraude, o que faz aprofundar as injustiças para com os contribuintes cumpridores das obrigações tributárias.

Porém, está lógica econômica, como se disse, somente é aplicável ao mercado, porquanto, quando se tratar de tributos incidentes diretamente sobre pessoas e suas riquezas, a tributação opera-se por meio da retirada de parte da renda disponível para consumo ou poupança, o que por evidente, diminui a capacidade de compra dos consumidores.

Com efeito, existem basicamente dois grandes segmentos submetidos à incidência tributária no país, o mercado, sujeito especialmente a tributos sobre a produção e o consumo, e a classe assalariada e as pessoas físicas que respondem com tributos calculados sobre a folha de pagamento, o patrimônio e a renda. Para o mercado, se a alta tributação figura como fator de desestímulo da economia, a concorrência desleal causada pela sonegação é ainda mais nefasta. Para o segundo grupo, mais perverso que a alta tributação é a sensação de que há desvio ou má aplicação dos tributos pagos.

Assim, no que diz respeito a qual nível de carga tributária seria compatível ao Estado brasileiro, observa-se que, segundo o conceito de Lafer, ainda que não esteja ocorrendo uma redução na arrecadação total, há um claro sintoma de estagnação da economia, que pode ser comprovado pelos baixos índices de crescimento dos últimos anos, inferiores à média de grande parte dos países em condições similares ao Brasil. Como decorrência, as classes trabalhadoras também sofrem em certa medida os seus efeitos,

---

<sup>75</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. Teoria de la educacion tributaria. Madri: LAEL, 1967, p. 102-103.



pela redução da quantidade de empregos disponíveis. Não obstante a contribuição de outros fatores para o reduzido crescimento, a elevada carga tributária figura entre os seus maiores entraves.

Acrescenta-se ainda o fato de que o percentual da carga tributária total de um país deve levar em conta também a renda *per capita*<sup>76</sup> da população. É que quando a renda das pessoas é maior, mesmo que o percentual dos tributos seja elevado, a retirada não compromete a manutenção de uma parte necessária para custear uma vida com dignidade. Por outro lado, em países com baixa renda, uma incidência maior de tributos poderá retirar, inclusive, uma parcela vital que compõe o que se conhece por *mínimo existencial*.

Do ponto de vista macroeconômico, quanto maior a riqueza produzida por um país, maior será a arrecadação, ainda que se mantendo o mesmo nível de tributação. Disto resulta que em países com PIB elevado é possível atingir índices maiores de arrecadação com uma carga menor, enquanto que em países como o Brasil, o processo se inverte e mesmo com uma maior carga, a arrecadação será comparativamente menor.

Se por um lado, evidencia-se a necessidade impreterível de redução da carga tributária a níveis considerados aceitáveis para a realidade brasileira, por outro, há uma pressão constante por maiores aplicações em políticas sociais direcionadas, principalmente às classes mais pobres, em decorrência da profunda desigualdade que caracteriza a sociedade. Diante desse quadro, enquanto o cidadão anseia por mais serviços públicos e de melhor qualidade, o Estado não consegue atender as inúmeras demandas, especialmente se reduzidas as suas receitas.

Esse aparente paradoxo pode ser resolvido pela ampliação da base de potenciais contribuintes, através da criação de mecanismos que induzam à inclusão cada vez maior, daqueles que deixam de contribuir total ou parcialmente com tributos. Não se trata apenas de combater a sonegação de forma mais eficiente ou de submeter à tributação as pessoas físicas ou jurídicas com capacidade econômica e que não estão legalmente obrigadas a contribuir na devida proporção. É preciso ainda, estabelecerem-se critérios para uma reavaliação metódica dos inúmeros benefícios fiscais que importam em renúncia de receitas e que, em regra, são criados sem uma análise mais aprofundada dos efeitos decorrentes destas concessões.

Em resumo, é possível reduzir a carga tributária, sem reduzir o nível global de arrecadação, mediante a implementação de três medidas: a) uma tributação com base ampla, incluindo as pessoas que não contribuem, mas são portadoras de capacidade contributiva; b) uma atuação eficiente do fisco, visando reduzir a evasão fiscal e, por conseqüência, a concorrência desleal e; c) a instituição de forma mais criteriosa de benefícios fiscais, tendo sempre por justificação, o interesse público. A concretização destas três medidas proporcionaria uma arrecadação igual ou superior à atual, com uma incidência menor, em face da repartição justa do ônus tributário entre todos que

---

<sup>76</sup> A renda *per capita* é obtida através da divisão do Produto Interno Bruto – PIB pelo total de habitantes de um país, de um estado ou de uma região. Não é uma boa medida para se avaliar a renda das pessoas, pois não leva em conta as desigualdades individuais de renda.

figuram com capacidade para contribuir.

## 2.2 AS INJUSTIÇAS CAUSADAS POR RENÚNCIAS FISCAIS

As renúncias fiscais são importantes instrumentos de política fiscal e social que atuam em sentido oposto ao financiamento do Estado, servindo como mecanismos de regulação ou de interferência em determinadas situações conjunturais, como inflação e desemprego, problemas estruturais, a exemplo da redistribuição da renda nacional ou mesmo para reduzir desigualdades regionais ou de classes sociais.

Baleeiro distingue dois tipos de renúncias ou exonerações: As endógenas e as exógenas. As endógenas atuam na estrutura interna da norma tributária, como as isenções, reduções de base de cálculo, créditos presumidos, alíquotas zero, dentre outras. As exógenas, ou externas, decorrem de lei superveniente ao nascimento da obrigação tributária, extinguindo posteriormente um dever pecuniário que recaia sobre o contribuinte, como ocorre na concessão de anistias. Deste modo, nas primeiras, o benefício existe antes da ocorrência do fato gerador, reduzindo ou eliminando a obrigação tributária de pagar o tributo na sua origem. Nas segundas, o fato descrito na norma tributária já ocorreu e o contribuinte é titular do dever de cumprir a prestação tributária, mas fica desobrigado do seu cumprimento, por força de norma posterior que o dispensa total ou parcialmente da obrigação.<sup>77</sup>

Como não é o propósito desta pesquisa avaliar individualmente cada espécie de renúncia, traz-se ao estudo apenas as duas formas mais importantes de renúncias fiscais, sem adentrar nas questões polêmicas que cercam seus conteúdos: as isenções e as anistias.

As isenções representam uma autolimitação do próprio poder tributante que se opera pela derrogação da norma de incidência fiscal, isto é, suspende a eficácia da regra que definiu o fato gerador do tributo.<sup>78</sup> A concessão de isenção para determinadas situações, produtos ou serviços depende de autorização legislativa do próprio ente que tem o poder de instituir a exigência tributária.

A anistia, como uma exoneração exógena, é uma autolimitação do poder de exigir total ou parcialmente valores pecuniários devidos em decorrência da prática de ilícitos fiscais. O ente estatal competente para exigir o tributo, opta em dispensar o crédito tributário por razões de conveniência do erário público ou por motivo de equidade.<sup>79</sup> Em resumo, é o perdão concedido ao contribuinte devedor da Fazenda, dispensando-o total ou parcialmente do pagamento do valor decorrente da aplicação de uma sanção pecuniária.

---

<sup>77</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 398.

<sup>78</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Os direitos Humanos e a tributação: Imunidades e Isonomia. p. 360-361.

<sup>79</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Os direitos Humanos e a tributação: Imunidades e Isonomia. p. 362.

Para a instituição de renúncias fiscais é preciso avaliar-se as circunstâncias em que serão aplicadas, vez que acabam por produzir desigualdades de tratamento entre os contribuintes, quando comparados com os que não são contemplados pelo benefício fiscal. A desigualdade produzida por uma renúncia fiscal somente é justificável se do tratamento desigual resultar em redução das desigualdades sociais. Neste caso, o propósito da dispensa do tributo é criar mecanismos que oportunizem uma igualdade aproximada. Não se justificam a concessão de benefícios fiscais que não favorecem, ainda que indiretamente, os cidadãos. Assim, o legislador ordinário, ao deparar-se com a necessidade de dispensar a exigência de um tributo sobre determinada situação, deve levar em conta os relevantes interesses sociais que a medida pretende atingir e se efetivamente os seus efeitos serão concretizados.

Diante desta conformação, quaisquer benefícios, anistias, isenções, incentivos regionais ou setoriais, somente podem ser considerados legítimos, quando fundados em razões de justiça social, superior interesse público e desde que os resultados revertam em favor da coletividade como um todo. É neste sentido que o texto constitucional (art. 3º) expressa como objetivos fundamentais do Estado Brasileiro a idéia de um modelo voltado à construção de uma sociedade mais justa e com reduzidos índices de desigualdade social.

De modo algum o ordenamento jurídico autoriza a concessão de privilégios ou o agravamento das grandes desigualdades interpessoais entre grupos ou regiões.<sup>80</sup> Configurarão privilégios intoleráveis os incentivos e benefícios que servirem à acumulação e à concentração de renda, à proteção de grupos economicamente mais fortes, em detrimento da maioria, à qual serão transferidos seus elevados custos sociais.<sup>81</sup>

Se do ponto de vista político e jurídico, as renúncias fiscais devem claramente se basear na idéia de justiça, correspondendo aos seus princípios de capacidade contributiva, redistribuição de rendas e desenvolvimento econômico, na prática, lamentavelmente não é o que ocorre em muitas situações. Como observa Torres, a política das isenções está hoje sob suspeita generalizada de injustiça, improdutividade e perversidade fiscal, o que a torna suscetível de se transformar, constantemente, em privilégio odioso. Da mesma forma, sobre a anistia pesa atualmente a suspeita de odiosidade, porque implica sempre a outorga de tratamento diferenciado para alguns e iniquidade para com aqueles que cumpriram as suas obrigações.<sup>82</sup>

É que no Brasil, não é incomum a concessão de isenções e outros tratamentos privilegiados de tributação, como resultado de pressões exercidas por grupos de interesses, por vezes, financiadores de campanhas, que buscam favorecimento próprio, por con-

---

<sup>80</sup> A Constituição de 1988 autorizou expressamente a concessão de incentivos fiscais em favor de áreas mais pobres e atrasadas, como o propósito de promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico de forma mais homogênea e a expansão do mercado interno (art. 151, I). Não se trata de uma quebra do princípio da igualdade, mas da permissão de tratamento diferenciado para regiões economicamente mais fracas. Além das isenções restritas a determinadas regiões, outras podem ser concedidas em função de condições e peculiaridades devidamente motivadas, que exigem um tratamento diferenciado.

<sup>81</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. p. 388, 393-394.

<sup>82</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, v. 3, p. 361-362.

seqüência, sem nenhuma justificação pública. Nestes casos, a regra é simples; quando uma parte dos contribuintes é desonerada das obrigações tributárias, em decorrência da fruição de benefícios fiscais, a outra será onerada com mais tributos para compensar os que foram dispensados de pagá-los. Aliás, a Lei de Responsabilidade Fiscal que trata especificamente da renúncia de receita (art. 14 da Lei Complementar 101/2000), obriga o ente público concedente adotar medidas compensatórias da perda de recursos, por meio de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo ou criação de outros tributos. Deste modo, quando alguns segmentos são favorecidos com uma tributação menor, o ônus tributário recai naturalmente em maior volume sobre os demais. Como resultado, o sistema tributário, acaba por vezes, produzindo injustiças, quando estabelece uma tributação desigual entre os diversos setores da economia, sem favorecer o interesse de todos.

Para agravar as injustiças produzidas por renúncias fiscais, muitos Estados da Federação utilizam isenções e outras formas de redução da tributação como mecanismo para atrair investimentos para os seus territórios, violando o pacto federativo. O mesmo fenômeno ocorre entre os municípios. É o que se conhece popularmente como “guerra fiscal” e que nenhuma melhoria tem produzido na qualidade de vida do cidadão brasileiro.<sup>83</sup>

Por outro lado, as anistias são invariavelmente concedidas com o propósito meramente arrecadatório, descontextualizadas de qualquer motivação pública e com uma periodicidade que incita os devedores a aguardarem o melhor momento para saldarem suas dívidas. Diante desse quadro, os contribuintes que cumprem as leis tributárias e contribuem para o financiamento do erário público, são duplamente injustiçados. Se num primeiro momento, sofriam com a concorrência desleal daqueles que burlavam o fisco, posteriormente vêm os mesmos fraudadores sendo premiados com vigorosas reduções do crédito tributário.

Salvo algumas situações motivadas por contingências excepcionais, as anistias aprofundam as injustiças do sistema tributário e geram conflitos. Embora as administrações públicas busquem através desses mecanismos, reduzir também o montante das dívidas acumuladas ao longo dos anos e facilitar a solvência dos contribuintes devedores, esse mecanismo produz efeitos colaterais piores que os benefícios pretendidos.

Conclui-se que as renúncias fiscais, embora concedidas a contribuintes, não têm o propósito de serem benefícios voltados a atender exclusivamente o interesse particular destes. Quando um ente estatal concede isenção, anistia, ou outra modalidade de benefício, deve fazê-lo visando diretamente ao interesse social, ainda que indiretamente possa o contribuinte ser favorecido. E mais, apenas deve abster-se de exigir um tributo sobre determinadas situações, se deixando de fazê-lo, alcança resultados sociais melhores e com mais eficiência do que os arrecadando para posteriormente aplicá-los

---

<sup>83</sup> No Brasil, as isenções e outros benefícios fiscais foram disciplinados pela Lei Complementar 24/75 que somente autoriza a sua concessão quando receberem a aprovação dos estados-membros, impondo inclusive sanções pelo seu descumprimento.

em políticas sociais. Isto significa que a administração pública somente deve optar por uma redução da tributação para determinados segmentos ou pessoas, se esta medida proporciona direta ou indiretamente um benefício igual ou superior para a comunidade, daquele que seria alcançado pela atuação estatal.<sup>84</sup>

### 2.3 O MODELO REGRESSIVO DE TRIBUTAÇÃO

Quando se afirma que o Brasil apresenta uma tributação regressiva, significa que há uma retirada proporcionalmente maior das pessoas com menor capacidade de contribuir, seja por meio de tributos pagos diretamente ou indiretamente suportados.

Explicando melhor, um sistema tributário é considerado regressivo quando a participação dos tributos sobre a renda e a riqueza dos indivíduos acresce na relação inversa destas, que em linguagem simples quer dizer, paga mais (em termos relativos) quem ganha menos. Um sistema tributário é dito progressivo, quando esta participação aumenta na mesma proporção da renda e da riqueza, ou seja, paga mais quem ganha mais.<sup>85</sup> Assim, a regressividade é o reverso da progressividade, razão por que é adequada uma explicação desta, para entender-se os efeitos perversos daquela.

Todavia, antes é preciso enfatizar que a progressividade é exigência do próprio postulado da capacidade contributiva. Como se asseverou, pelo princípio da capacidade contributiva, a tributação deve ser geral, devendo atingir o maior número de pessoas e a sua exigência deve ser uniformemente feita, na medida da capacidade de cada um, em que cada pessoa seja instada a contribuir com mais ou com menos, para a manutenção dos serviços que a Administração Pública presta aos cidadãos. De acordo com Baleeiro, o princípio da capacidade contributiva “repousa sobre a base ética de um ideal de justiça. Se os membros de um grupo politicamente organizado são desiguais do ponto de vista econômico, paguem na medida das suas faculdades de disponibilidades”.<sup>86</sup>

Até a metade do século XIX, os “impostos progressivos soavam como confisco, rapina, comunismo e subversão social, a despeito dos argumentos lógicos que a seu favor desenvolveram alguns nobres espíritos”.<sup>87</sup> A partir do século XX, em muitos países, as estatísticas passaram a demonstrar a eficácia dos impostos como instrumentos de redistribuição da riqueza e da renda nacional. Na Inglaterra, a amputação dos vultosos patrimônios e das rendas elevadas modificou a realidade social. Nos Estados Unidos, o imposto de renda já tornou raras as extravagâncias que celebrizaram milionários há

---

<sup>84</sup> Nesta linha, para evitar quaisquer concessões de privilégios indevidos, o sistema tributário português, em seu Estatuto dos Benefícios Fiscais definiu-os expressamente como “medidas de caráter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores ao da própria tributação que impedem” (art. 2º, nº 1, do EBF).

<sup>85</sup> GREMAUD, Amaury Patrick; VASCONCELOS, Marco Antonio Sandoval de; TONETO JUNIOR, Rudinei. Economia brasileira contemporânea. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 199.

<sup>86</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. p. 829.

<sup>87</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. p. 752.

algumas dezenas de anos.<sup>88</sup>

Hoje, a tributação progressiva é universal e utilizada em grande medida pelos países mais desenvolvidos, com vistas a atender as modernas funções da política fiscal. É por meio da política fiscal que os governos procuram interferir na ordem econômica para neutralizar ou reduzir problemas crônicos, como crises, processos inflacionários e desigualdades sociais. Para isso utiliza-se de um conjunto de medidas que podem ser didaticamente classificadas de acordo com as funções básicas que pretende exercer: a função alocativa, que diz respeito ao fornecimento de bens públicos; a função estabilizadora que tem por objetivo o uso da política econômica visando a um alto nível de emprego e, por fim, a função distributiva, que se passa a expor.

A função distributiva visa promover a redução das desigualdades sociais, mediante a adoção de mecanismos estruturais criados pelo governo que propiciem a possibilidade da transferência, direta ou indireta, de parte da riqueza em poder dos mais ricos para os mais pobres. Como ensinava Sainz de Bujanda, a política fiscal não pode ser neutra, deve estar direcionada à realização do fim supremo do Estado: a prosperidade social. Para atingir esse objetivo, as operações financeiras decorrentes da tributação devem resultar na distribuição da riqueza produzida entre os indivíduos e as classes sociais, por meio de um sistema jurídico e político que proporcione a máxima eficiência social.<sup>89</sup>

Como mecanismos de concretização da função distributiva, cabe assinalar, em primeiro lugar, a redistribuição direta de renda que ocorre quando são tributados em maior percentual (tributação progressiva) os indivíduos pertencentes às camadas de renda mais alta e em menor valor ou isentando os possuidores de menor riqueza, como ocorre com os impostos sobre o patrimônio e a renda. Em segundo lugar, pela utilização dos recursos captados pela tributação dos indivíduos de renda mais alta, para o financiamento de programas voltados à parcela da população de baixa renda, como a construção de moradias populares. Finalmente, o governo pode impor alíquotas de impostos mais elevadas aos bens considerados de “luxo” consumidos, em regra, pelos indivíduos das classes mais altas e estabelecer tributação reduzida ou nenhuma para os bens que compõem a cesta básica, subsidiando desta forma, os bens de primeira necessidade, com alta participação no consumo da população das classes baixas.<sup>90</sup> É o que ocorre com os impostos indiretos,<sup>91</sup> a exemplo do ICMS,<sup>92</sup> onde a progressividade pode ser aplicada parcialmente por meio de alíquotas menores ou isenções para mercadorias de consumo popular e maiores para aquelas classificadas como supérfluas.

---

<sup>88</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. p. 834.

<sup>89</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. Hacienda Y Derecho: Introducción al Derecho Financeiro de nuestro tiempo. Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1962, v. I, p. 18-20.

<sup>90</sup> GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. Finanças públicas. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 30-34.

<sup>91</sup> Impostos indiretos são aqueles que incidem sobre o preço das mercadorias, em que normalmente o empresário embute o valor do imposto no seu custo, repassando-o ao consumidor.

<sup>92</sup> Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.



O sistema tributário brasileiro, não obstante apresentar, em particular alguns tributos progressivos, no conjunto a tributação recai de forma regressiva sobre a população, o que implica no fracasso da função distributiva que a ele se atribui como medida transformadora da realidade social. Isto decorre da representatividade elevada dos impostos indiretos (IPI,<sup>93</sup> ICMS, ISS,<sup>94</sup> etc.) sobre o total da carga tributária e de uma pouca efetividade dos impostos sobre o patrimônio e a renda. No caso dos impostos indiretos, os seus valores são embutidos em maior ou menor percentual nos custos dos produtos e serviços e repassados aos consumidores. O mesmo princípio é aplicável para os impostos diretos de responsabilidade das pessoas jurídicas, a exemplo do IRPJ,<sup>95</sup> pois embora a base de incidência seja a renda das empresas gerada em determinado período, também é possível, e via de regra realizada, a transferência dos custos estimados do imposto para os adquirentes finais. Então, é um equívoco pensar-se que o ônus dos impostos diretos não possa recair sobre os consumidores. A rigor, toda a tributação dos impostos e contribuições sob a responsabilidade das empresas, é computada no valor dos produtos e serviços comercializados.

Na opinião de Godoi, essas distorções na tributação brasileira são resultantes, principalmente, do extremo descaso com que o legislador ordinário brasileiro trata a progressividade nos impostos diretos, o que fica evidenciado pelo seu desprezo até mesmo com o IRPF.<sup>96</sup> Observa que apesar de a Constituição dispor que a incidência deste imposto deva ser geral, universal e progressiva (art. 153, §3º), pouca efetividade é dada a estes princípios. A generalidade é descaracterizada em muitas situações, a exemplo da isenção dos lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas aos seus sócios e acionistas. A progressividade resume-se a uma dualidade de alíquotas (15% e 27,5%) que não representam a diversidade da riqueza das pessoas. E arremata que o mínimo vital preservado pelo imposto (faixa de isenção), a cada ano é corroído por força de efeitos inflacionários sem que os governos procedam a imediata correção.<sup>97</sup>

Como enfatiza Zavarizi, a recomendação do legislador constituinte, que consagra os princípios de justiça fiscal, não é obedecida pelo legislador ordinário, que insiste em ampliar a tributação por meio de impostos essencialmente indiretos, penalizando assim os contribuintes de baixa renda.<sup>98</sup> Neste sentido, é de se lamentar que a regressividade impingida aos tributos, em termos gerais, faz com que os menos afortunados e os assalariados, sejam postos a arcar proporcionalmente com a maior carga, enquanto o imposto sobre as grandes fortunas, figura como um natimorto, nasceu, mas não viveu, e os lucros do sistema financeiro são quase intocáveis.

Segundo a visão humanista de Baleeiro, ainda se sonha no Brasil com a época em

---

<sup>93</sup> Imposto sobre produtos industrializados.

<sup>94</sup> Imposto sobre serviços de qualquer natureza.

<sup>95</sup> Imposto de renda das pessoas jurídicas.

<sup>96</sup> Imposto de renda das pessoas físicas.

<sup>97</sup> GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (orgs.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 161-162.

<sup>98</sup> ZAVARIZI, Índio Jorge. *Finanças Públicas*. In: *Curso de especialização em gestão fazendária*. Florianópolis: UFSC, 2000, p. 97.



que “não se reproduza jamais o paradoxo da miséria na abundância, ou do subconsumo no auge da superprodução”.<sup>99</sup> Apesar desta triste constatação, o autor revela-se otimista com a eficiência política do imposto pessoal e progressivo, acreditando que poderá ser o instrumento silencioso e adequado a “uma revolução social, sem ‘sangue, suor ou lágrimas’, mas tão radical quanto as de caráter catastrófico que têm congestionado cemitérios, cárceres e orfanatos, apavorando as sociedades ameaçadas pela sua propagação insinuante e insidiosa”.<sup>100</sup>

Das breves anotações, vislumbra-se a tributação progressiva como a forma que melhor se aproxima do ideal solidário que deve perpassar os fundamentos sobre os quais se estruturam as sociedades modernas, em especial, a idéia de que os homens devem prestar-se mútua colaboração, inclusive por meio dos tributos. Neste sentido, se um dos aspectos centrais do Estado é fazer com que todos contribuam para a promoção do bem comum, é essencial que os impostos pessoais sobre o patrimônio e a renda tenham um peso maior no conjunto da tributação.

## 2.4 A CENTRALIZAÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

A Constituição de 1988 definiu um novo modelo de descentralização fiscal como reação à excessiva concentração de recursos tributários que caracterizou o regime militar. Para implementar esse novo modelo, estabeleceu as competências tributárias dos diversos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para instituir tributos e disciplinou expressamente as diversas modalidades de transferências intergovernamentais de parte da arrecadação.

A razão para a utilização de mecanismos de transferências é que o sistema tributário concebido em 1988 proporciona maior arrecadação para a União, enquanto os Estados e, especialmente os Municípios, não produzem receitas suficientes com os tributos de sua competência, para financiar as políticas públicas. A Constituição foi coerente ao concentrar a competência para instituir tributos com maior capacidade arrecadatória nos níveis superiores de governo, em razão da eficiência na arrecadação, da ação redistributiva que é possível concretizar através de políticas de âmbito nacional e da neutralização dos efeitos econômicos negativos que poderiam advir da sua utilização indevida, como mecanismo atrativo para investimentos regionais ou locais.<sup>101</sup>

As transferências legais<sup>102</sup> de recursos entre os governos têm assim a finalidade de equilibrar a capacidade financeira dos entes subnacionais de acordo com os montantes necessários para financiar os encargos a eles atribuídos. Elas se operam através de critérios variados, formados através de fundos e sistemas de rateio que levam em consideração diversas variáveis, de forma a atender com maiores receitas principalmente as regiões com menor desenvolvimento econômico e social.

---

<sup>99</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. p. 833.

<sup>100</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. p. 699.

<sup>101</sup> TORRES, David et. al. Revelando o Sistema Tributário Brasileiro. p. 333-334.

<sup>102</sup> Transferências legais são aquelas cujos critérios que definem a origem dos recursos e os montantes a serem distribuídos para cada ente público estão definidos em lei ou na Constituição.

Deste modo, a Constituição de 1988 delegou ao governo federal a competência para a instituição de impostos sobre a renda, o comércio exterior e os de caráter regulatório, por requererem certo grau de centralização administrativa que facilitavam a arrecadação (como no caso do Imposto de Renda) ou que afetam as políticas do país (a exemplo dos impostos sobre o comércio exterior). Entretanto, a participação dos recursos tributários destinados aos Estados foram ampliados com o objetivo de fortalecer a Federação e promover uma descentralização de encargos, através do aumento das suas competências para tributar e das transferências do governo federal. Os Municípios também foram beneficiados com um aumento na participação final dos recursos tributários, quando computada a arrecadação própria e as transferências recebidas dos governos estadual e federal.

Com a nova configuração tributária aprovada pelos constituintes, os fundos de participação dos Estados e Municípios tiveram seus percentuais expressivamente elevados e livres de regras de vinculação, causando fortes perdas de receitas à União. Diante da deterioração crescente da arrecadação, o governo federal passou a adotar medidas estratégicas para reduzir as transferências aos Estados e Municípios. Como a base de transferência de recursos para estes entes é composta, essencialmente, do IR<sup>103</sup> e do IPI,<sup>104</sup> comprometendo 47% do primeiro e 57% do segundo, a União iniciou um processo de concessão de reduções e incentivos aos contribuintes destes impostos, criando em substituição, novos tributos não sujeitos à partilha com Estados e Municípios. Para esse mister, instituiu diversas contribuições que causaram uma queda na qualidade do sistema tributário, aumento da arrecadação da União e, por conseqüência, redução para os demais entes da federação.<sup>105</sup>

Com isso, os Estados e, principalmente os Municípios, começaram a ressentir-se da falta de recursos para a adoção de políticas públicas que propiciassem melhorias ao cidadão. Na atual conformação, à União pertencem 60% dos tributos arrecadados, enquanto aos Estados e Municípios restam 24% e 16% respectivamente.<sup>106</sup>

Nesse contexto, a redução das transferências legais obrigou os governos estaduais e municipais a aumentarem os esforços na busca de recursos diretamente da União, através de negociações entre as autoridades centrais e seus representantes no parlamento. Estas verbas, chamadas de “transferências discricionárias”, são definidas a cada processo orçamentário, e deveriam ser utilizadas apenas para complementar e auxiliar as transferências legais, em situações excepcionais de curto prazo. Entretanto, a sua finalidade foi sendo desvirtuada por razões de ordem política, tornando-a regra aplicável a quaisquer circunstâncias.

A generalização e regularidade com que passaram a ser utilizadas as transferências discricionárias é reflexo de uma estrutura financeira e política com elevada centralização do poder decisório sobre o conjunto dos gastos públicos. A obtenção de recursos

---

<sup>103</sup> Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

<sup>104</sup> Imposto sobre produtos industrializados.

<sup>105</sup> GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. Finanças públicas. p. 254-255.

<sup>106</sup> JATENE, Simão. No fio da navalha. Folha de São Paulo, São Paulo, 31 jan. 2005. Opinião, p. A-3.

adicionais depende então, em grande medida, do poder político dos governos subnacionais e dos membros do Parlamento que os representam. Não são raras as liberações de verbas em troca de apoio à base política de sustentação do governo central, o mesmo acontecendo entre os governos estaduais na relação com os Municípios. Por outro lado, para muitos membros dos parlamentos, não comprometidos com os interesses sociais, a anarquia que se instaurou nas relações intergovernamentais, proporciona o fortalecimento da política do clientelismo, base de sustentação de seus mandatos.

A centralização das receitas tributárias e a falta de um regramento sobre os critérios de liberação de verbas públicas, transformaram a elaboração do orçamento num espaço de negociações, por vezes desconectadas da idéia de justiça social. Disto resulta um enfraquecimento do Estado Democrático de Direito, porque, não raras vezes, membros do parlamento cedem às pressões e adotam posições divergentes, para viabilizar recursos necessários a projetos das regiões que representam.

Se é coerente que ao governo central sejam reservados recursos suficientes para implementar as políticas de caráter geral voltadas a fortalecer a Federação, noutro extremo, os Municípios, desempenhando um papel crucial no processo de descentralização, não podem ser privados da capacidade financeira necessária à prestação de serviços públicos locais, fornecidos com mais eficiência e de forma mais efetiva ao cidadão. Não parece plausível pensar-se a federação sem a descentralização das receitas tributárias, nem em democracia sem a desconcentração do poder político, notadamente de decidir sobre as políticas públicas regionais e de possuir recursos suficientes para realizá-las.

A falta de descentralização das receitas tributárias causa também uma percepção de pouca transparência, como conseqüência do desconhecimento sobre os destinos do dinheiro público. Quanto maior a proximidade dos recursos, maior a clareza à população e melhor o controle na aplicação. É que a descentralização financeira conduz, em boa medida, à descentralização dos encargos. Como esclarece Bobbio, o ideal de um governo local forte inspira-se no princípio segundo o qual o poder é tanto mais visível, quando mais próximo está. Neste modelo político, o cidadão tem a possibilidade de acompanhar melhor os negócios que lhe dizem respeito, deixando o mínimo espaço ao poder invisível.<sup>107</sup> O povo sempre sentiu a necessidade de decidir diretamente, ou através de seus representantes, sobre os assuntos que afetam a comunidade onde vive e trabalha. É com o fortalecimento dos governos locais que podem ser criadas as melhores oportunidades para a participação popular nas decisões públicas, de forma responsável e democrática. Onde floresce a participação, há um fortalecimento do espírito comunitário. Disto se conclui que a descentralização das rendas públicas não propicia apenas o aumento de recursos aos governos locais, eficiência na utilização e fiscalização do cidadão, mas, sobretudo na transparência das ações governamentais.

---

<sup>107</sup> BOBBIO, Norberto. O futuro da democracia. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 10 ed. São Paulo: Paz e Terra, 2006, p. 102.

## 2.5 A REDUZIDA TRANSPARÊNCIA ADMINISTRATIVA E A COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A transparência é decorrência do Estado Democrático de Direito, objetivando a legitimação das ações praticadas pela Administração Pública por meio da redução do distanciamento que a separa dos administrados. Caracteriza-se como princípio fundante da idéia de democracia, mesmo nos moldes que se a conhecia na Grécia clássica. Hodiernamente, ainda ecoa o exemplo da Atenas de Péricles, onde os cidadãos se reuniam num lugar público, a “ágora”, com o objetivo de apresentar e ouvir propostas, denunciar abusos ou fazer acusações e de decidir erguendo as mãos, após terem apreciado os argumentos apresentados pelos oradores.<sup>108</sup>

Se a evolução do Estado e a complexidade das relações sociais já não permitem uma democracia direta como a grega, mais importante ainda é o conhecimento do povo acerca dos atos praticados pelos representantes públicos. Afinal, apenas agem pela outorga de poderes que lhes foram concedidos, devendo observar com rigor os princípios da legalidade, da moralidade, da impessoalidade, da eficiência e da publicidade.

Disto dimana que o Estado deve guiar-se pelo caráter público, sendo o segredo a exceção, e mesmo assim, é uma exceção que não deve fazer a regra valer menos. Porquanto todas as decisões e mais em geral os atos dos governantes devem ser conhecidos pelo povo soberano, porque este é um dos eixos centrais do regime democrático, seja um governo direto ou controlado pelo povo.<sup>109</sup> Nessa perspectiva, dar transparência aos atos são premissas inerentes à atuação do Estado, porque não dizem respeito a negócios pessoais, mas a coisa alheia que a todos pertence.

Adotando-se o pensamento de Martins Junior vê-se que a transparência não deve ser entendida apenas como a ação de informar a população acerca da atuação estatal. A mera publicação de boletins, relatórios, demonstrativos de contas ou pareceres relativos à situação da gestão fiscal são insuficientes para alcançar esse propósito, especialmente quando redigidos em linguagem técnica e inacessível ao cidadão comum. A transparência contempla a publicidade inteligível das informações, a motivação dos atos em sintonia com o interesse público e a participação popular nas decisões políticas. A conjugação destes três instrumentos possibilita a concretização da idéia da mais ampla visibilidade dos atos, rompendo com o paradigma tradicional, secreto e hermético de administração e contribuindo para a consolidação do Estado Democrático de Direito.<sup>110</sup>

A publicidade caracteriza-se como o primeiro estágio da transparência administrativa, ao permitir acesso ao conhecimento. Tornar público é a mais elementar regra da Administração Pública, significando ato de comunicação, veiculação de algo que, por exigência jurídica, não pode ficar na esfera da intimidade ou da reserva, para satisfação

---

<sup>108</sup>BOBBIO, Norberto. O futuro da democracia. p. 98.

<sup>109</sup>BOBBIO, Norberto. O futuro da democracia. p. 100.

<sup>110</sup>MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular. São Paulo: Saraiva, 2004, p. XIII.

da pluralidade de fins. Como ensina Kant, “todas as ações relativas ao direito de outros homens, cuja máxima não é suscetível de se tornar pública, são injustas”.<sup>111</sup> Excetuadas as situações de sigilo, em decorrência de prescrição legal, a publicidade é fator condicionante e indispensável à eficácia do ato. A ausência acarreta a sua invalidade, tornando-o desprovido de efeitos sobre os destinatários. Do contrário, a exposição de todo e qualquer comportamento administrativo confere certeza à conduta estatal e segurança aos administrados.<sup>112</sup>

A motivação é decorrência do princípio da legalidade e está ligada ao dever jurídico da boa gestão administrativa. Como os agentes públicos não são “donos” dos bens públicos, mas simples gestores de interesses de toda a coletividade, devem explicar as razões que motivam suas decisões. Na afirmação de Mello, a administração deve indicar os fundamentos de direito e de fato, a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que esta última seja necessária para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe deu suporte.<sup>113</sup> Trata-se assim de uma justificação que tem por pressuposto maior a garantia e a proclamação do interesse público, de forma que são inválidos os atos em que a motivação não esteja a ele vinculado.

Por sua vez, a participação popular representa um dos alicerces básicos do modelo de democracia participativa, com o objetivo de trazer as decisões para o âmbito dos interessados. Para isso exige a implementação de mecanismos que variam desde referendos e plebiscitos, até reuniões colegiadas, cooperação, concerto, audiências e consultas públicas, onde o cidadão participa apresentando sugestões ou diretamente no processo de decisão. A atuação popular nas deliberações públicas reduz o espaço de influências ocultas, da falta de planejamento, do clientelismo e outros vícios, aumentando o grau de eficiência e efetividade dos atos na partilha do poder com a população.<sup>114</sup>

A aplicação conjunta destas medidas na gestão pública, permite a instrumentalização do princípio constitucional da transparência, proporcionando a redução do distanciamento com os administrados, a criação de um ambiente propício para o envolvimento do cidadão, a legitimidade e consenso dos atos da administração e um maior controle e fiscalização da sua atuação. Em resumo, visa romper com o atual paradigma, de forma que o administrado não seja apenas um espectador passivo ou destinatário das ações públicas, mas sobretudo fiscal das condutas e agente colaborador das decisões administrativas.<sup>115</sup>

Do ponto de vista da tributação a transparência se concretiza, especialmente, pela participação popular na elaboração das normas tributárias e se estende até o acom-

---

<sup>111</sup> BOBBIO, Norberto. O futuro da democracia. p. 104.

<sup>112</sup> MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular. p. 19, 37-38.

<sup>113</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 20 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 100.

<sup>114</sup> MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular. p. XVII e 294.

<sup>115</sup> MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular. p. 20.

panhamento dos recursos públicos em prol da coletividade. É uma lógica simples e óbvia, a de que o cidadão zela pelo bem da coisa pública, na medida em que se sente partícipe da sua construção. A participação possibilita a obtenção de consenso com a exigência tributária, fortalecendo a democracia e reduzindo o desejo de burla da norma. Logo, em matéria de tributos, há uma relação inversa entre o nível de obrigação política consentida e o grau de oposição à sua exigência, de forma que está será tanto menor quanto maior a participação.

Enquanto em países com democracias mais sólidas, a participação é determinante para a tomada das decisões sobre o financiamento público, no Brasil, ainda não há uma cultura de incentivo ao engajamento nas discussões das normas tributárias. Ocorre apenas uma participação, ainda que reduzida, na etapa que antecede a elaboração do orçamento público.

É de se destacar ainda que a reduzida participação popular com que comumente são tratadas e decididas as questões tributárias, faz aumentar o risco de favorecimento de particulares em detrimento do interesse público. Neste caso, como se asseverou, não é incomum a implementação de benefícios fiscais, regimes ou tratamentos especiais de tributação a determinados segmentos da atividade econômica, sem a observância dos princípios constitucionais que devem norteá-los. Basta contemplar as constantes alterações procedidas nas leis fiscais, mesmo as mais recentes e de presumida valia técnica, para em diversas situações pôr-se em dúvida qualquer sentido de ordem, que não a força de múltiplos interesses e pressões.

No que diz respeito à complexidade do sistema tributário, esta é uma característica historicamente arraigada no Brasil, que remonta ao período colonial. Desde aquela época, como adverte Faoro, eram muitos tributos e a captação de rendas tinha por incidência fatos os mais variados e curiosos. Havia por exemplo, uma tributação destinada à reparação dos danos causados pelo terremoto de Lisboa de 1755 que ainda era exigida dos brasileiros, mesmo após ter sido proclamada a Independência e no curso do Primeiro Reinado.<sup>116</sup> Na atualidade, não ocorreram mudanças acentuadas. A população ainda não tem uma percepção clara dos tributos que paga, porque paga, o quanto lhe é cobrado e como funciona o sistema tributário.

A complexidade não decorre apenas da quantidade excessiva de tributos, mas principalmente das extensas e confusas legislações que disciplinam cada um em particular, produzindo um excesso de formalidades e burocracia desproporcionais. É que o sistema fiscal não é dotado de uma coerência e racionalização que o torne simplificado e compreensível, tanto do ponto de vista da estruturação jurídica, como dos procedimentos de controle da arrecadação. Com isso, há uma elevação nos custos de administração e de cumprimento das obrigações tributárias, principalmente para as empresas, o que reduz a competitividade e intensifica a oposição às exigências fiscais. Para os órgãos estatais, como resultado desta anomalia, há também um dispêndio maior para a obtenção das receitas tributárias. Diante deste quadro, apesar da evidente necessidade

---

<sup>116</sup> FAORO, Raymundo. Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro. p. 233.



de simplificação das legislações e dos procedimentos exigidos pelos órgãos governamentais, são poucas as medidas adotadas neste sentido. Como um aparente paradoxo, em regra as administrações públicas seguem em direção oposta, produzindo uma contínua ampliação do regramento tributário, que o torna cada vez mais complexo.

Na visão de Sainz de Bujanda, a explicação para esse fenômeno está no fato de que os órgãos estatais, ao editarem normas, geralmente o fazem mediante uma generalização da fraude, como se tratasse de uma prática a que todos os contribuintes estão potencialmente propensos a fazer uso. Trata-se de uma cultura fundada na presunção do “contribuinte defraudador”, que gera uma incredulidade sistemática das administrações tributárias a respeito da veracidade dos atos e das declarações fiscais prestadas pelos contribuintes. Essa generalização faz com que a atuação de controle das obrigações tributárias resulte em fórmulas legislativas e de gestão complexas, minuciosas, confusas e de difícil aceitação. Do ponto de vista educativo, as conseqüências são nefastas porque traduzem uma descrença na probidade de todos os contribuintes, independente das suas condutas. A despeito da aparente necessidade de um maior regramento das normas tributárias, quando a fraude fiscal é mais intensa, na visão do autor, é necessário que o sistema tributário seja compatibilizado a um modelo simplificado e eficiente, edificado com base numa maior consideração e credibilidade nos contribuintes. Destaca entretanto que essa mudança de paradigma exige que sejam proporcionadas ao fisco e aos demais órgãos de cobrança dos créditos tributários, mecanismos de coação extremamente eficientes contra aqueles que defraudam o erário público.<sup>117</sup>

Por isso, é preciso sensibilizar os agentes dos poderes estatais para que estruturem um sistema que, de um lado, respeite a personalidade moral dos contribuintes idôneos e, de outro, desestimule a propensão a práticas tributárias fraudulentárias. Quando aqueles que obedecem as leis tributárias, são regrados por legislações apropriadas, sentem-se motivados a serem também agentes partícipes no processo de construção de uma sociedade política mais justa, e condenam a sonegação de tributos.

Outro efeito causado pela complexidade das legislações tributárias e talvez o mais perverso, é a reduzida participação na produção das suas normas, fazendo com que os tributos instituídos não representem uma aspiração legítima da vontade popular. Se o cidadão não possui uma compreensão mínima dos temas tributários, a falta de conhecimento é um obstáculo à sua ativa participação neste processo. Neste caso, o desconhecimento é causa, não apenas de indiferença à coisa pública, mas principalmente de oposição às exigências fiscais. A simplificação das leis tributárias pode então ser um caminho para a democratização dos tributos, de forma a torná-los transparentes à população.

Do que se expôs, evidencia-se uma estreita relação entre o problema da reduzida transparência administrativa e da complexidade do sistema tributário, porque ambas dificultam a compreensão popular acerca da arrecadação, gestão e aplicação dos recursos públicos. Por evidente, se a sociedade é a criadora do Estado, os tributos a ela per-

---

<sup>117</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. Teoria de la educacion tributaria. p. 49-51, 101, 119.



tencem, o que pressupõe a necessidade de lhe serem oportunizadas condições de participar na elaboração das normas e nas discussões das políticas públicas, e que as ações governamentais sejam motivadas pelo interesse público e guiadas invariavelmente pela publicidade dos seus atos.

Em síntese, quando o Estado atua com respeito ao princípio da transparência e os tributos são regidos por um sistema compreensível, o cidadão passa a colaborar na feitura das leis tributárias e a debater as políticas públicas, direta ou indiretamente, por meio de entidades representativas. A ação de entregar parte da renda particular a um ente público deixa então de ser apenas uma obrigação imposta pela lei, para caracterizar-se, principalmente como um dever moral de contribuir para com a coletividade em que vive.

Neste contexto, se a transparência e a simplificação do sistema do tributário proporcionam uma efetiva contribuição do cidadão na administração e controle da coisa pública, atuam também como os melhores antídotos contra a obscuridade da gestão estatal, ambiente propício ao crescimento da corrupção.

## 2.6 A CORRUPÇÃO E A CRISE DE VALORES

Na acepção etimológica, o termo corrupção deriva do latim *rumpere*, equivalente a romper, dividir, gerando o vocábulo *corrumpere*, que por sua vez, significa deterioração, depravação ou alteração.<sup>118</sup>

O fenômeno remonta à Antiguidade e não passou despercebido à própria Bíblia.<sup>119</sup> Pode-se afirmar com segurança que, em maior ou menor grau, sempre fez parte da história da humanidade, como uma doença crônica quase incurável.

Na Grécia, a preocupação maior com a corrupção estava relacionada à degradação das virtudes que deviam ser cultivadas pelos cidadãos. Agia como agente corruptor aquele que proclamava condutas contrárias aos ideais de justiça e bem estar dos membros da cidade-estado. Como apregoava Sócrates<sup>120</sup> aos seus discípulos, o homem deve se guiar pela constante busca do verdadeiro bem, agindo em conformidade com a sua consciência, visando a excelência humana. A corrupção tem então o significado de mal causado a outros homens, não apenas por meio de práticas ilícitas, com vista à obtenção de vantagem particular, mas sobretudo por ações e palavras que contribuam para o desvirtuamento dos comportamentos sociais.

Na linguagem moderna, caracteriza-se principalmente como um desvio de conduta praticado por uma ou mais pessoas, visando o interesse particular, em detrimento do

---

<sup>118</sup> GARCIA, Emerson. A corrupção: uma visão jurídico-sociológica. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 820, fev. 2004, p. 440.

<sup>119</sup> A Bíblia Sagrada faz inúmeras referências à corrupção, a exemplo da passagem em Isaías, capítulo 1, versículos 21 a 23: “Como se transformou em prostituta a cidade fiel! Antes era cheia de direito, e nela morava a justiça; agora, está cheia de criminosos! A sua prata se tornou lixo, o seu vinho ficou aguado. Os seus chefes são bandidos, cúmplices de ladrões: todos eles gostam de suborno, correm atrás de presentes; não fazem justiça ao órfão, e a causa da viúva nem chega até eles.”

<sup>120</sup> PLATÃO. Apologia de Sócrates; Xenofonte; Ditos e feitos memoráveis de Sócrates; Apologia de Sócrates. São Paulo: Nova Cultural, 1999, p. 8-12.

bem comum, envolvendo em geral, membros da Administração Pública. Por isso, aos olhos do leigo, a corrupção é vista como a vantagem indevida que o agente público obtém para si ou para terceiros, relegando a planos secundários os legítimos fins contemplados nas normas. Uma análise mais acurada faz ver que a corrupção não está restrita ao espaço de atuação dos poderes públicos, mas permeia toda a sociedade.

Se é nos governos ditatoriais que a corrupção encontra o ambiente mais adequado para proliferar-se, pois não existem ou são poucos os mecanismos de controle da atuação estatal, nas democracias, com a ascensão do povo ao poder e a constante alternância dos dirigentes das organizações públicas, ela tende a ser menor. Entretanto, a sua propagação ocorre também nos países com debilidade democrática, em virtude das limitações dos instrumentos de controle, da inexistência de mecanismos aptos a manter a administração adstrita à legalidade, da arbitrariedade do poder e da consequente supremacia do interesse dos detentores do poder público em prejuízo do anseio coletivo.<sup>121</sup> É que como anteviu Montesquieu, para que um Estado democrático possa consolidar os princípios que o sustentam, é preciso, sobretudo que os seus cidadãos possuam um forte sentimento de patriotismo, no sentido de amor às leis e à Pátria. Esse amor conduz a excelência dos costumes, fortalece a solidariedade e, por consequência, afasta a ambição descomedida dos interesses particulares, causa primeira da corrupção.<sup>122</sup>

No Brasil, um país com uma democracia ainda frágil, vez que se trata de uma conquista recente, a corrupção é vista por diversos historiadores como desdobramento ou reflexo de fatos que remontam ao período colonial.

Na opinião de Holanda, a herança portuguesa, com seus costumes e valores, influenciaram por longa data o caráter dos brasileiros. A gente brasileira herdou dos portugueses da época, certa tolerância e displicência com as normas e uma reduzida capacidade de organização social. A solidariedade entre eles se restringia às relações de interesse no recinto doméstico, ou entre amigos.<sup>123</sup>

Seguindo essa linha, Barbosa acrescenta que o caráter português da época tinha como características o desrespeito às leis, diante da complexidade jurídica; a tolerância com a corrupção, resultado da baixa expectativa de serviço público honesto; e a falta de responsabilidade civil, que se resumia na ênfase acentuada nas relações pessoais de amizade e de família, importando numa valoração maior da pessoa e menos da norma.<sup>124</sup>

Na avaliação da autora, essas características que, em parte, arraigaram-se na sociedade brasileira, ainda podem ser percebidas em pequenas ações de burla da lei, com o propósito de privilegiar o interesse particular. É facilmente constatável que para muitos indivíduos, as normas legais proibitivas, não significam propriamente uma negação ou

---

<sup>121</sup> GARCIA, Emerson. Revista dos Tribunais. p. 442.

<sup>122</sup> MONTESQUIEU, Charles de Secondat. O espírito das leis: as formas de governo, a federação, a divisão dos poderes, presidencialismo versus parlamentarismo. 2. ed. aum. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 96, 111, 114-115, 146-147.

<sup>123</sup> HOLANDA, Sérgio Buarque de. Raízes do Brasil. 26. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1995, p. 33, 38-39.

<sup>124</sup> BARBOSA, Livia. O jeitinho brasileiro. p. 22.

uma barreira definitiva que não possa ser transposta.<sup>125</sup>

Independente das origens que deram causa a esses comportamentos sociais, Oliveira vê a sociedade brasileira carente de princípios éticos, o que se traduz em corrupção generalizada, clientelismo, autoritarismo, demagogia de diferentes níveis, oportunismo, irresponsabilidade e prepotência como norma no exercício da Administração Pública. Com isso, instalou-se uma crise nos valores básicos da vida política, produzindo, por consequência, uma crise de legitimação das instituições e dos costumes vigentes.<sup>126</sup>

No que diz respeito às questões tributárias, a crise de valores e a corrupção possuem íntima relação com a sonegação e já caminham juntas há muito tempo. Como inferiu Omeña, em sua incursão pela história da economia colonial do Brasil, o sistema tributário e o aparato fiscal da época eram tão perversos que a fraude e a corrupção impregnaram-se na cultura popular como práticas comuns e aceitáveis.<sup>127</sup>

Apesar de diversos autores apontarem para uma generalização da corrupção, com raízes históricas, como herança de desterrados portugueses, não há uma fundamentação plausível que demonstre a veracidade desta assertiva. A aceitação dessa premissa legaria ao povo brasileiro um destino trágico e inalterável e uma justificação social para os desvios de conduta na gestão pública. A corrupção não pode ser tratada como uma fatalidade histórica que está impregnada nos valores de toda a sociedade. Esta idéia reforça uma postura de condescendência com a ilicitude, diante da falsa percepção de que se trata de um mal crônico que a todos pode acometer. Aparenta que a corrupção se restringe a determinados grupos detentores do poder político ou financeiro.

Todavia, é visível no cotidiano do brasileiro, como traço social comum, uma exagerada tendência à tolerância com as normas estabelecidas e de desleixo com os bens públicos. Do ponto de vista dos tributos, esse comportamento produz resultados graves, porque dificulta a tomada de consciência do cidadão, sobre a sua importância como agente participativo e colaborador no combate à sonegação e aos desvios de dinheiro público. Nenhuma administração alcança resultados expressivos na redução da evasão fiscal e da corrupção sem a participação fiscalizadora da sociedade.

Ao se tratar das práticas de corrupção é importante inferir que o dinheiro público pode ser desviado dos cofres estatais antes do seu ingresso, por meio da sonegação, ou após a sua entrada, através da apropriação ilícita ou da má aplicação. Desta maneira, os valores devidos ao Estado a título de tributos não declarados ou não pagos não perdem a sua natureza pública. Sob esta ótica, a sonegação deve ser entendida como uma espécie grave de corrupção, e aqueles que colaboram ou facilitam para a sua realização, não exercitando, por exemplo, o direito de exigir documentos fiscais, na condição de consumidores, são em certo sentido co-responsáveis pelos resultados. Essa lógica aparenta ser equivocada devido à forma complacente com que a sonegação é apresentada à opinião pública. É preciso destacar que os montantes que envolvem a evasão de tribu-

---

<sup>125</sup> BARBOSA, Livia. O jeitinho brasileiro. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 2.

<sup>126</sup> OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. Ética e racionalidade moderna. São Paulo: Loyola, 1993, p. 43-44.

<sup>127</sup> OMEÑA, Nelson. A cidade colonial. 2. ed. Brasília: EBRASA, 1971, p. 296-297.

tos<sup>128</sup> são, por certo, extremamente superiores aos desvios realizados através de outras formas de corrupção,<sup>129</sup> freqüentemente divulgados pela mídia com grande ênfase.

É preciso também avaliar as conseqüências no cumprimento das normas pelo cidadão, quando os poderes públicos não estão plenamente ordenados e estruturados em bases sólidas, de forma a promover a justiça social. A questão é saber se o Estado, por meio de sua organização e dos seus administradores, pode influenciar no aumento da corrupção e na crise de valores que permeia as relações sociais, quando não está inteiramente a seu serviço. Montesquieu, ao analisar as diversas formas de governo, constata que quando os princípios que os fundamentam estão corrompidos, as melhores leis tornam-se más e pouco respeitadas pelo povo; do contrário, quando os princípios estão preservados, mesmo leis ruins ou de pouca efetividade, produzem bons efeitos, graças à confiança popular na atuação estatal.<sup>130</sup> Para Rawls, não há dúvida, uma sociedade política bem ordenada e regulada por uma concepção pública de justiça, implica que os seus membros também tenham um desejo forte, e normalmente efetivo, de agir em conformidade com estes mesmos princípios. Em resumo, assevera que “quando as instituições são justas, os indivíduos que participam dessas organizações adquirem o senso correspondente de justiça, e o desejo de fazer a sua parte para mantê-las”.<sup>131</sup>

Embora a sociedade seja considerada a criadora do Estado, não é incomum que uma minoria o utilize para fins ilícitos. Quando a corrupção instala-se no governo, o Estado não cumpre integralmente a sua função, o que faz com que, em parte, reproduza-se na sociedade a fragilidade dos valores de justiça. No Brasil, aparenta que os elevados níveis de corrupção são causados por um modelo de Estado mal estruturado, excessivamente burocrático, clientelista, permeado de falhas de gestão e brechas legais que favorecem a prática de “favores” e “jeitinhos”.

Por isso, em certo sentido, a oposição dos contribuintes de direito e o desleixo dos cidadãos consumidores em participar ativamente, mediante a prática de ações que evitem a sonegação, está relacionada à forma como é gerida a coisa pública. Como exclamava Sáinz de Bujanda, quantas vezes “a fraude não é senão uma torpe e amarga reação frente a um Estado em que se perdeu a fé”.<sup>132</sup> Deste modo, o desrespeito às leis tributárias pode ser reduzido a níveis mais aceitáveis, quando os gestores públicos conduzem a administração com respeito às normas e aos valores éticos inerentes ao bem público.

---

<sup>128</sup> Se adotados os parâmetros de Pellizzari de que a sonegação varia entre 30% e 40% do valor dos tributos arrecadados no país, a evasão produz desvios de recursos públicos em montante superior a R\$ 200 bilhões de reais por ano. (PELLIZZARI, Deoni. A grande farsa da tributação e da sonegação. p. 45)

<sup>129</sup> Embora as diversas práticas de corrupção devam representar valores bastante inferiores àqueles desviados por meio da sonegação de tributos, os prejuízos à população também são enormes. De acordo com estudos do Ministério da Justiça, se considerado apenas o que a União investe anualmente em compra de insumos e em obras públicas, as fraudes nestas licitações causam um prejuízo ao erário público estimado entre R\$ 25 bilhões e R\$ 40 bilhões. (BARROS, João de. Lobby: a ante-sala da corrupção. Caros Amigos, São Paulo, n. 123, p. 29-30, jun. 2007)

<sup>130</sup> MONTESQUIEU, Charles de Secondat. O espírito das leis: as formas de governo, a federação, a divisão dos poderes, presidencialismo versus parlamentarismo. p. 146-147.

<sup>131</sup> RAWLS, John. Uma teoria da justiça. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 504.

<sup>132</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. Hacienda Y Derecho: Introducción al Derecho Financeiro de nuestro tiempo. p. XIX.

Com aporte nestas considerações, infere-se que a corrupção, incluída a sonegação, possui direta relação com a estruturação do Estado e a forma com que seus dirigentes o administram. Um Estado que não se concretiza em bases justas e voltado ao bem comum, governado muitas vezes para o interesse de poucos, cria um distanciamento da comunidade que, não se percebendo a ele integrada, apresenta um comportamento apático em relação à coisa pública. Porém, quando a sociedade brasileira estabelece uma oposição aos tributos, seja na condição de contribuinte de direito ou como contribuinte de fato, em vista da corrupção e malversação do dinheiro público, combate um mal com outro mal, do que resulta um círculo vicioso que degenera ainda mais os valores que a sustentam.

Por outro lado, é bem de ver que a corrupção não se limita apenas aos espaços em que atua o poder público, ainda que nele se torne mais evidente, como também não é plausível imaginar-se que no Estado esteja toda a origem deste vício. O Estado é gerido por representantes escolhidos, direta ou indiretamente, entre os seus membros, o que faz presumir que cidadãos justos tornam-se administradores justos, assim como o seu oposto. Ademais, comumente a corrupção concretiza-se por meio de uma relação bipolar, entre corruptor e corrompido, em que, num dos lados atuam agentes dos poderes públicos e noutra, da comunidade. Destarte, a corrupção na Administração Pública e a corrupção na sociedade civil estão intimamente ligadas e funcionam como um sistema de realimentação de dupla via: do Estado para a sociedade e vice-versa.

## 2.7 OS SERVIÇOS DA DÍVIDA PÚBLICA

A abordagem dos serviços<sup>133</sup> da dívida pública<sup>134</sup> é de extrema valia para a compreensão da oposição aos tributos, porque é, certamente, a causa menos conhecida, mas talvez, a que produz os efeitos mais perversos sobre a vida de cada cidadão.

Entretanto, não é o propósito deste trabalho trazer à análise os desdobramentos da dívida pública brasileira sob a ótica econômica, nem tampouco se debater possíveis alternativas como a moratória ou a auditoria da dívida, mas tão somente, refletir sobre a influência direta que ela exerce sobre as políticas públicas do país.

O Brasil tem sido um tradicional tomador de empréstimos no mercado financeiro internacional, o que lhe tem custado uma forte dependência do exterior. A dívida externa brasileira surge imediatamente após sua independência, quando foi negociado em Londres o primeiro empréstimo, no valor aproximado de 3,6 milhões de libras esterlinas para o financiamento de déficits orçamentários. Como garantia, foram hipotecadas as rendas alfandegárias do Rio de Janeiro, Bahia, Pernambuco e Maranhão.<sup>135</sup>

Desde aquela época e mesmo durante o período republicano, o processo de endi-

---

<sup>133</sup> O termo “serviços da dívida” compreende os encargos (juros) e as amortizações (principal) da dívida pública.

<sup>134</sup> A dívida pública é a soma de tudo aquilo que todos os órgãos do Estado brasileiro devem, incluindo o governo federal, estados, municípios e empresas estatais. A dívida pública se subdivide em dívida interna e dívida externa, dependendo se as instituições financeiras credoras forem nacionais ou internacionais.

<sup>135</sup> NERY, Sebastião; FURTADO, Alencar. Crime e castigo da dívida externa. Brasília: Dom Quixote, 1986, p. 21.

vidamento decorre, em grande parte, de uma indução do exterior, com liquidez excedente, e não de uma necessidade de recursos para o país executar projetos econômicos e sociais de relevância nacional. O mais grave é que a história do endividamento brasileiro é uma história de dívidas para pagar outras dívidas, numa interminável sequência de transações de crédito, de tal modo que, revisando o seu passado financeiro, descobre-se que os empréstimos realizados para executar obras públicas são raros, e estes, embora avalizados oficialmente, em regra, foram desviados para outros fins.<sup>136</sup>

Quando em 1931, o recém nomeado Ministro da Fazenda, Osvaldo Aranha, decidiu auditar o endividamento externo do Brasil, constatou que somente 40% dos contratos de empréstimos federais encontravam-se arquivados e grande parte dos valores referentes às remessas de pagamentos não estavam contabilizados. Ademais, havia cláusulas abusivas e vexatórias de toda ordem, como por exemplo, o direito de cobrar, por suas próprias mãos os impostos e, para esse fim, era a administração obrigada a entregar todos os seus livros de lançamento.<sup>137</sup>

Apesar disso, até a década de 60, os serviços da dívida pública eram mantidos sob controle, impedindo efeitos mais graves sobre a economia e as políticas sociais. Com a implantação da ditadura militar e a política de crescimento econômico, segundo a teoria de “fazer o bolo crescer, para depois dividi-lo”, os empréstimos garantiram índices de desenvolvimento elevados, mas sob bases frágeis. Analisando a evolução da dívida externa nesse período, constata-se que “de 2,5 bilhões no início de 1964, ela passou para 105 bilhões de dólares em 1985”,<sup>138</sup> fazendo com que o milagre econômico tão almejado pelo governo, fosse transformado em estagnação econômica nos anos seguintes.

O descontrole das dívidas dos países devedores tornou-se mais intenso a partir do início da década de 80, em virtude do aumento da taxa de juros dos Estados Unidos, por meio de uma decisão unilateral do governo americano, objetivando cobrir o seu *déficit* público. A partir de então, os serviços da dívida externa passaram a representar a grande chaga do Estado brasileiro, criando um círculo vicioso irremediável. Somente entre 1985 e 1998, o Brasil pagou 282 bilhões de dólares de juros e amortizações, no entanto a dívida mais do que dobrou no mesmo período, atingindo os 230 bilhões de dólares.<sup>139</sup>

A década de 90 se caracterizou por um crescimento vertiginoso da dívida interna,<sup>140</sup> principalmente porque, com o real sobrevalorizado, o Brasil começou a ter grandes *déficits* na sua balança comercial, e para equilibrar as contas, o país buscou atrair capitais externos de curto prazo oferecendo taxas de juros altíssimas. Como grande parte dos

---

<sup>136</sup> ARRUDA, Marcos. Dívida e(x)terna: para o capital tudo; para o social, migalhas. Petrópolis: Vozes, 1999, p. 18-19.

<sup>137</sup> GONÇALVES, Reinaldo; POMAR, Valter. O Brasil endividado: como nossa dívida externa aumentou mais de 100 bilhões de dólares nos anos 90. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2000, p. 9.

<sup>138</sup> ARRUDA, Marcos. Dívida e(x)terna: para o capital tudo; para o social, migalhas. p. 19.

<sup>139</sup> ARRUDA, Marcos. Dívida e(x)terna: para o capital tudo; para o social, migalhas. p. 12, 20.

<sup>140</sup> Somente no primeiro governo de Fernando Henrique Cardoso a dívida pública interna cresceu mais de 400 por cento. (ARRUDA, Marcos. Dívida e(x)terna: para o capital tudo; para o social, migalhas. p. 80)



empréstimos estavam contratados com taxas de juros flutuantes, houve uma explosão da dívida, aumentando, por conseqüência, o montante dos pagamentos.<sup>141</sup>

Para conseguir os recursos necessários ao pagamento das dívidas públicas e atendendo às exigências do FMI, o governo adotou várias medidas de controle dos *déficits* públicos, entre eles, a Lei de Responsabilidade Fiscal, aprovada em 2000. Apesar das medidas positivas que a Lei proporcionou na contenção do endividamento desmedido, especialmente dos Estados e Municípios, estabeleceu também metas de *superávits* primários<sup>142</sup> aos entes federados, com o objetivo de proporcionar a economia de recursos a serem utilizados para saldar compromissos com os credores. Logo, a preocupação que perpassa pela norma, pouco reflete o interesse na melhoria das condições sociais do povo brasileiro, prestando-se acima de tudo à garantia de dividendos suficientes para satisfazer estas obrigações.

Das informações apresentadas, importa sobremaneira estabelecer-se uma relação concreta destas medidas sobre o cotidiano do cidadão, objetivando clarificar o impacto das políticas voltadas à obtenção de sucessivos superávits primários e o seu uso para pagamento de juros e amortizações da dívida pública, como fator de influência direta sobre o bem estar de todos.

Por evidente, os serviços da dívida são pagos em parte com os recursos dos tributos.<sup>143</sup> Como se inferiu anteriormente, os tributos também se prestam para manter a estrutura estatal e promover as políticas públicas de interesse da coletividade. Com a necessidade da utilização de uma parcela da arrecadação para pagamentos dos serviços da dívida pública, o orçamento há de ser necessariamente adequado, o que é realizado mediante o “corte” de diversos gastos e investimentos em áreas, muitas vezes, prioritárias para a melhoria das condições de vida da população, como saúde, educação, dentre outros.

Para uma melhor visualização dos danos sociais que os serviços da dívida causam ao país, é suficiente avaliar os gastos do governo federal em 2007. No orçamento fiscal e da seguridade social, a soma da dotação para os investimentos sociais com saúde, educação, assistência social, agricultura, segurança pública, cultura, urbanismo, habitação, saneamento, meio ambiente, ciência e tecnologia, organização agrária, energia e transporte totalizaram R\$ 137 bilhões, enquanto o pagamento de juros e amortizações da dívida somaram R\$ 275 bilhões.<sup>144</sup>

---

<sup>141</sup> Com o crescimento da dívida interna, entre 1994 e 1999, o país pagou em juros e amortizações o equivalente a mais de 250 bilhões de reais. (GONÇALVES, Reinaldo; POMAR, Valter. A armadilha da dívida: como a dívida pública interna impede o desenvolvimento econômico e aumenta a desigualdade social. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2002, p. 22)

<sup>142</sup> Superávit primário é a diferença positiva que resulta do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais. Nelas não estão incluídas as receitas e despesas financeiras. Vale ressaltar que a maior despesa financeira corresponde exatamente aos gastos com os serviços da dívida. Assim, um superávit primário, via de regra, esconde um déficit ao final, quando são incluídas também as receitas e despesas financeiras.

<sup>143</sup> Além dos tributos, figuram como fonte de recursos para o pagamento dos juros e amortizações da dívida, a emissão de títulos, a remuneração das disponibilidades do Tesouro Nacional, o pagamento das dívidas estaduais e municipais ao Governo Federal, os recursos das operações oficiais de crédito e outros dividendos da União.

<sup>144</sup> Relatório resumido da execução orçamentária do governo federal e outros demonstrativos. Tesouro Nacional, Brasília, dez. 2007. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em 20 jul. 2008.



Nisto está parte da explicação para a percepção da população de que o dinheiro dos tributos não retorna plenamente em benefício de todos. É que o discurso hermético com que são tratados os temas relacionados à dívida faz ressoar entre os cidadãos, o sentimento de que se não há transparência na gestão da coisa pública, os recursos não estão sendo aplicados em prol do interesse coletivo. O caminho passa necessariamente pelo debate transparente das causas e conseqüências produzidas pela dívida sobre a vida dos brasileiros, para que as medidas adotadas sejam legitimadas pela vontade popular.

### **3 CAMINHOS PARA A SUPERAÇÃO DO CONFLITO**

Com fundamento nas reflexões apresentadas, a pesquisa segue o propósito de identificar possíveis caminhos para a superação do conflito entre o Estado e a sociedade no âmbito dos tributos. Das causas abordadas, restou evidente que o sistema tributário do país está fundado em bases regressivas, o que importa numa tributação proporcionalmente maior sobre as pessoas com menor poder aquisitivo e, por conseqüência, no aumento das desigualdades sociais; a carga tributária, em patamares muito elevados, é causadora de redução na atividade econômica, afetando o mercado de trabalho e as possibilidades de melhoria das classes trabalhadoras; as renúncias fiscais que não atendem o interesse público produzem injustiças; a repartição das receitas tributárias, excessivamente centralizada no governo federal, degenera, principalmente, as finanças dos Municípios, resultando em precário atendimento público das necessidades locais; as ações da Administração Pública ainda carecem da devida transparência que deve permear os seus atos, fato que contribui para a falta de credibilidade da população; a complexidade do sistema tributário onera excessivamente o custo do cumprimento das obrigações fiscais e dificulta a criação de instrumentos fomentadores da participação popular; os serviços da dívida pública (juros e amortizações) retiram parte significativa das receitas provenientes dos tributos arrecadados, causando indiretamente problemas sociais, que atingem mais intensamente as populações pobres e; a corrupção, incluindo-se aí a sonegação, não causa apenas o desvio de recursos primordiais para a manutenção dos serviços essenciais à população, mas também, a desagregação dos valores estruturantes da Sociedade. Em resumo, todos esses elementos provocam uma profunda crise social, impedindo a participação econômico-social e a redistribuição de renda a todos os cidadãos.

Diante desse quadro, vê-se que a tentativa de conscientização dos contribuintes e cidadãos-consumidores, sobre a importância da tributação, aparenta redundar num profundo dilema. Partindo do pressuposto que todos os indivíduos adotem uma postura de comprometimento com o dever tributário (pagar tributos, exigir documentos por ocasião das compras, etc.), isto poderá produzir um incremento da arrecadação e maiores recursos ao Estado. Não obstante a realização desse exercício de cidadania

resta a impressão de que se o sistema tributário é regressivo, quanto maior a arrecadação, mais se aprofunda a desigualdade social. O mesmo se diga em relação aos serviços da dívida pública, da má distribuição dos recursos arrecadados entre os entes federados, da elevada carga tributária e da corrupção. Por certo, como se verá, o caminho não deve levar à desobediência civil, o caminho inicia-se pelo respeito e cumprimento das normas estabelecidas e, sobretudo pela discussão do modelo tributário, político e social em que se fundam o Estado e a Sociedade brasileira, visando a uma mudança qualitativa.

Assim, para encontrar prováveis respostas ao conflito que se instaurou entre a sociedade e o Estado em relação aos tributos, é necessário que o debate seja ampliado, buscando-se fora do plano tributário e econômico, instrumentos que possam atuar como transformadores da realidade social e das administrações públicas. Dentre esses possíveis instrumentos destacam-se a consolidação do Estado Democrático de Direito, o fortalecimento da solidariedade social e a contribuição da política jurídica.

### 3.1 A CONSOLIDAÇÃO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

O objetivo desta incursão pelo Estado Democrático de Direito é identificar como caminho possível para o início da superação dessa relação conflituosa no Brasil, o fortalecimento do desenho político-jurídico que a Constituição de 1988 pretendeu instituir, mas que ainda se afigura como um projeto inacabado.

Mesmo que alguns juristas considerem sinônimos os termos “Estado de Direito” e Estado Democrático de Direito, Miguel Reale discorda dessa concepção. Assevera o autor que a Constituição de 1988, ao fazer uma opção pelo segundo termo, teve a finalidade de demonstrar a passagem de um Estado de Direito, meramente formal, para um Estado de Direito e de Justiça Social, isto é, que só é legítimo se instaurado em conformidade com a livre manifestação do povo.<sup>145</sup>

Na mesma linha, Cruz também acentua que os dois termos não são exatamente permutáveis e observa que, por muito tempo, os Estados de direito constitucionais não foram Estados democráticos. A qualificação de Estado Democrático de Direito pressupõe “um equilíbrio entre os princípios em constante tensão, tendo por um lado, o caráter determinante da vontade popular e, por outro, a garantia de direitos ou situações jurídicas fundamentais do indivíduo, intocáveis, inclusive, por esta vontade”.<sup>146</sup>

No Estado Democrático de Direito, as expressões da vontade popular, convertidas em normas, são vinculantes, tanto para os poderes públicos, como para o conjunto de cidadãos, porém, alguns limites são impostos pelas constituições, para que os direitos e garantias fundamentais sejam respeitados. É a constituição democrática que torna compatível o império da vontade popular e as garantias do Estado de Direito, de forma que o direito é legítimo na medida em que expressa o pensamento da Sociedade e se

---

<sup>145</sup> REALE, Miguel. O estado democrático de direito e o conflito das ideologias. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 2.

<sup>146</sup> CRUZ, Paulo Márcio. Fundamentos do direito constitucional. 1. ed., 2. tir. Curitiba: Juruá, 2002, p. 193.

constitui pela atuação de seus representantes eleitos, que legislam de acordo com os procedimentos legais estabelecidos.<sup>147</sup>

Destarte, embora uma norma jurídica criada em conformidade com os procedimentos e formas estabelecidos no ordenamento jurídico seja considerada legal, ela somente será legítima se corresponder aos anseios do grupo social onde será aplicada. Deste modo, não basta as normas atenderem as premissas de legalidade; é necessário que estejam revestidas de legitimidade, o que significa que o poder de onde derivam possua o necessário consenso social.<sup>148</sup>

Partindo dessa perspectiva, Dias aponta para a legitimação social da ordem jurídica no Estado edificado em bases democráticas, sob o pressuposto de que:

[...] o direito ao permitir ou proibir comportamentos deve fazê-los considerando os valores que porta a sociedade e os objetivos que esta pretende realizar. Ao dizer-se que o Direito precisa ser instituído em função da sociedade, ou seja, em razão dos valores humanos e dos fins que esta julga necessário proteger ou realizar, está afirmando-se a necessidade de justificação democrática do Direito. As exigências jurídicas precisam fundamentar-se em razões que a sociedade deseja e valora como indispensável para sua própria ordenação.<sup>149</sup>

Com efeito, podem-se indicar como princípios que norteiam o Estado Democrático de Direito: a constitucionalidade como instrumento de garantia jurídica; a organização democrática da Sociedade; a adoção de um sistema de direitos fundamentais e coletivos; a justiça social como mecanismo corretivo das desigualdades; a igualdade como articulação de uma Sociedade justa; a divisão de poderes ou de funções; a legalidade como medida de direito; e a segurança e certeza jurídicas.<sup>150</sup>

Percebe-se então que o Estado Democrático de Direito difere do Estado de Direito porque cria mecanismos de redistribuição do poder político entre as classes sociais, admite a manifestação da vontade popular, permite a participação de todos os cidadãos na produção e uso da riqueza em bases justas e promove a cultura da solidariedade. Neste sentido, o Estado de Direito não comporta plenamente a idéia da ética social, porque não tem necessariamente um compromisso com a garantia dos direitos da totalidade dos cidadãos, do contrário, os cidadãos podem ser coagidos a cumprir normas estatuídas por legisladores, escolhidos livremente como seus representantes, mas que não representam a vontade popular. Ora, se “o Estado existe para o homem, não o homem para o Estado”,<sup>151</sup> como afirma Mounier, as suas ações devem convergir para a garantia dos interesses de todo o grupo social, mediante políticas que assegurem os direitos fundamentais e o cumprimento dos deveres que afetam à coletividade, como o de pagar tributos.

---

<sup>147</sup> CRUZ, Paulo Márcio. Fundamentos do direito constitucional. p. 193-194.

<sup>148</sup> GUERRA FILHO, Willis Santiago. Teoria Política do Direito: uma introdução política ao Direito. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 105.

<sup>149</sup> DIAS, Maria da Graça dos Santos. A justiça e o imaginário social. p. 40.

<sup>150</sup> STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. Ciência política e teoria geral do Estado. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 93.

<sup>151</sup> MOUNIER, Emmanuel. O personalismo. Tradução de João Bénard da Costa. Santos: Martins Fontes, 1964, p. 194

Assim, um Estado que se pretende como democrático de direito deve, necessariamente, ser concebido por meio de uma relação em que prevaleça a participação em bases éticas, porque, sob esse viés, pode alcançar os desígnios que a Sociedade almeja ver concretizados.

Na visão de Pedro Demo, a participação é um dos elementos da política social, voltado não só à redistribuição da renda, mas também, à redistribuição do poder. A participação leva ao fenômeno da auto-promoção, como um caminho para superar os níveis de pobreza que são combatidos pelo Estado com políticas, muitas vezes, apenas assistencialistas. O mero assistencialismo desfaz a noção essencial de direito e de cidadania, recriando a miséria sob a forma de tutela, o que torna mais aguda a pobreza política. Se é preciso combater a carência material, afinal, certas necessidades, como a fome, não podem esperar pela adoção de políticas de maior prazo, são necessárias, ao mesmo tempo, a implementação de medidas que proporcionem uma possibilidade concreta de inserção do indivíduo na Sociedade.<sup>152</sup>

Sob esta ótica, é um equívoco considerarem-se cidadãos, na sua acepção ampla, todos os indivíduos pertencentes a um país, independente das suas condições de vida. Se ser cidadão é, de acordo com Pedro Demo, “fazer-se sujeito, para fazer história própria”,<sup>153</sup> não é possível falar-se que todos são detentores de cidadania plena, quando uma parcela da população vive desassistida ou mesmo, em estado de miserabilidade. A cidadania implica que o indivíduo seja portador de direitos civis, esteja apto a exercitar os direitos políticos, tenha acesso aos bens públicos e possa usufruir os direitos sociais, como saúde, educação, salário justo e uma velhice tranqüila, para viver com dignidade e ser sujeito da história. Se a “cidadania é a expressão concreta do exercício da democracia” como afirma Pinsky,<sup>154</sup> em muitos países, o Estado democrático afigura-se ainda como um projeto com muito por construir.

É o que ocorre no Brasil, como adverte Martinez, onde a parcela de indivíduos que possuem algum poder aquisitivo, patrimônio, formação educacional e participação na vida política, representa apenas cerca de 30% da população.<sup>155</sup> Sem a incorporação da imensa maioria no processo da vida social, não é possível falar-se em Estado Democrático de Direito. O Estado democrático pressupõe que a comunidade esteja fundada numa ética orgânica, o que não condiz com uma *Sociedade de miseráveis*,<sup>156</sup> como a que existe aqui. Se esse modelo sócio-político está radicado na liberdade de todos enquanto sujeitos de direitos e deveres, qualquer projeto de restabelecimento amplo da democracia no Brasil passa, necessariamente, pela integração no seu processo de desenvolvimento, da imensa massa de excluídos.

Para Rosenfield, a igualdade política entre os cidadãos, sem a qual a democracia

---

<sup>152</sup> DEMO, Pedro. Participação é conquista: noções de política social participativa. 3. ed. São Paulo: Cortez, 1996, p. 6-17, 66-70.

<sup>153</sup> DEMO, Pedro. Cidadania tutelada e cidadania assistida. Campinas: Autores Associados, 1995, p. 3.

<sup>154</sup> PINSKY, Jaime; PINSKY, Carla Bassanezi (orgs.). História da cidadania. 2. ed. São Paulo: Contexto, 2003, p. 10.

<sup>155</sup> MARTINEZ, Paulo. Poder e cidadania. Capinas: Papirus, 1997, p. 79.

<sup>156</sup> OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. Ética e racionalidade moderna. p. 169.

não existe, não é somente a atribuição dos mesmos direitos a todos, mas é também um meio de compensar as desigualdades sociais, em nome de direitos morais. Observa ainda que em nosso país há um bloqueio a ser transposto, porque as regras políticas e ações realizadas visam apenas à riqueza e bem estar de uns poucos que, após usurparem o poder, estabeleceram uma perspectiva de democracia de encenação, útil para a dominação das massas.<sup>157</sup>

Esse bloqueio está fortemente apoiado em bases jurídicas, onde, segundo Zavarizi, “tem sido comum, entre nós, editar leis que contrariem as tendências e inclinações dominantes. Leis que são frutos de uma só vontade, ou de um pequeno grupo que, encastelado no poder, impõe sua vontade à grande maioria conformada do povo brasileiro”.<sup>158</sup>

O desinteresse dos cidadãos por quase tudo o que diz respeito aos poderes públicos entremostra uma estrutura social que se assemelha àquela existente à época anterior à Revolução Francesa, como se todos ainda fossem súditos sem direitos, frente a um Estado Absolutista. Contudo, apesar dessa conjuntura, está em curso um lento processo de conscientização dos cidadãos, como sujeitos portadores de direitos e do poder de decidir sobre seus destinos. Todavia, a batalha travada entre os detentores do poder e os excluídos, sem poder algum, vivendo como meros espectadores do processo político e lutando apenas pela sobrevivência, mostra que o caminho até se atingir um Estado digno para todos, está distante.<sup>159</sup>

Conforme explicitado, no Estado Democrático de Direito os cidadãos são portadores de direitos e deveres criados mediante o consentimento popular. A Sociedade autoriza a edição de normas que por vezes restringem a liberdade, mas são necessárias para o convívio relativamente harmonioso entre todos. Os tributos se conformam a esta característica, pois ainda que representem uma redução da liberdade individual, pela retirada de parte do patrimônio das pessoas pelo Estado, são indispensáveis para o seu financiamento e a realização do bem comum da coletividade. Quando as leis são criadas com apoio da vontade popular, mesmo que indiretamente por meio dos seus representantes, a maioria dos seus membros tem ciência e consciência das razões que as fundamentaram e se propõem a aceitá-las, inclusive quando isso lhes represente um ônus. Mas não basta que as leis sejam legitimadas pelo grupo social, é preciso também que os governos cumpram os fins nelas propostos e prestem contas das suas ações, sem o que, afiguram-se como promessas não cumpridas.

Em resumo, as normas de tributação somente recebem a adesão da maioria dos cidadãos, quando forem por eles consentidas, que as aceitam como éticas e justas, tanto pela observância dos requisitos durante a sua criação e aplicação, como na correta gestão dos recursos arrecadados, de acordo com os fins nelas estabelecidos, e isto, via de regra, somente se concretiza no Estado Democrático de Direito.

---

<sup>157</sup> ROSENFELD, Denis. A ética na política: Venturas e desventuras brasileiras. São Paulo: Brasiliense, 1992, p. 34, 37.

<sup>158</sup> ZAVARIZI, Índio Jorge. Finanças Públicas. In: Curso de especialização em gestão fazendária. p. 91.

<sup>159</sup> ROSENFELD, Denis. A ética na política: Venturas e desventuras brasileiras. p. 21.

Após esta breve análise, suficiente para os fins que se pretende, é possível inferir que a precariedade do Estado Brasileiro, ainda não estruturado em sólida base democrática, apresenta relação com o conflito envolvendo tributos, em vista de que a tributação e a gestão dos recursos arrecadados não se realizam de forma participativa e transparente. Uma participação efetiva do cidadão no debate das políticas públicas, pode fortalecer os laços sociais e a consciência de que o ser humano deve comprometer-se não apenas com seu próprio bem mas também com o bem comum. Neste contexto, o Estado Democrático de Direito possui uma intrínseca ligação com a solidariedade social, porque é através dela que se justifica a tributação e a distribuição das políticas públicas entre os membros do grupo social.

### 3.2 O FORTALECIMENTO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL

A solidariedade social não é concepção nova. Embora já existisse na antiguidade, surgiu com certo vigor no século XVIII, na França pós-revolução e foi redescoberta no fim do século XIX por economistas como Charles Gide, sociólogos como Émile Durkeim e juristas como Léon Duguit, Maurice Hauriou e Georges Gurvitch. Após um período de esquecimento, a idéia de solidariedade só voltará verdadeiramente à discussão, com o surgimento da chamada quarta geração de direitos fundamentais, associados aos direitos ecológicos, como a defesa e preservação do meio ambiente, defesa e valorização do patrimônio cultural, cuja integração num texto constitucional verificou-se pela primeira vez na Constituição Portuguesa de 1976.<sup>160</sup>

Etimologicamente, o termo solidariedade tem as suas raízes na expressão latina *solidarium*, que vem de *solidum* e *soldum*, com o sentido de inteiro ou compacto. Daí que a solidariedade se refere ao sentimento de pertencer a um grupo de indivíduos para a realização de fins que só na Sociedade pode-se atingir. Disto resulta que ela pode ser entendida como uma relação de co-responsabilidade e partilha que vincula cada um dos indivíduos aos demais membros da comunidade. É assim, um liame que se estabelece entre os indivíduos, objetivando a mútua ajuda nas dificuldades e nas necessidades.<sup>161</sup>

Antes de avançar, faz-se necessário enfatizar que não é sob a ótica da solidariedade mecânica que essa abordagem pretende seguir, mas da solidariedade orgânica. A primeira, diz respeito apenas à ação que duas ou mais pessoas, tendendo a um mesmo fim, praticam em conjunto, para alcançar um objetivo, como por exemplo, levantar um objeto com o uso da força física. Na segunda, estabelece-se uma interdependência inevitável entre os indivíduos que constituem uma determinada comunidade, visando a um ambiente de coexistência harmônica e de serviços reciprocamente prestados.<sup>162</sup>

A solidariedade orgânica pressupõe uma postura ética no comportamento pessoal frente à coletividade, porque “a ética propõe um estilo de vida visando à realização de si

---

<sup>160</sup> GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (orgs.). Solidariedade social e tributação. p. 110-111.

<sup>161</sup> GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (orgs.). Solidariedade social e tributação. p. 111-112.

<sup>162</sup> PRADE, Péricles Luiz Medeiros. Duguit, Rousseau, Kelsen & outros ensaios. Florianópolis: Editora Obra Jurídica, 1997, p. 19.



juntamente com os outros no âmbito da história de uma comunidade sociopolítica”.<sup>163</sup> Nesse viés, a concretização do bem humano é alcançada pela prática da justiça, onde é “a virtude que relaciona o indivíduo com os outros. Somente a justiça abre a pessoa à comunidade; ninguém é justo para si, mas em relação aos outros, a justiça é a virtude da cidadania que regula toda a convivência política”.<sup>164</sup> Deduz-se então que a solidariedade perpassa pela idéia de justiça, ao criar um vínculo de apoio recíproco entre as pessoas que participam dos grupos beneficiários da redistribuição dos bens sociais.

Desta constatação emerge que a solidariedade implica o entendimento de que todos são portadores de direitos que só são garantidos, porque sustentados por deveres, nem sempre distribuídos igualmente a todos. Portanto, se é possível afirmar, com certo rigor, que não há Estado sem direitos, pode-se também concluir que não haveria muitos direitos sem tributos. Em certa medida, os direitos só existem, porque financiados por recursos públicos advindos das receitas tributárias, que são a fonte quase exclusiva de rendas do Estado. Nessa configuração, para subsistir o princípio da solidariedade social, todos devem contribuir para as despesas coletivas, de acordo com a capacidade de cada um, com vistas a reduzir as desigualdades sociais.

Mas este não era o pensamento difundido por economistas e revolucionários no século XVIII. Para Adam Smith, a justificação para se tributar desigualmente as pessoas e seus bens, na proporção de suas riquezas e rendas, estava vinculada diretamente a uma maior atuação estatal na preservação da propriedade e na garantia do processo de acumulação de bens dos mais ricos. Então, cada um deveria contribuir em proporção aos respectivos interesses que tinha na manutenção do seu patrimônio. Os ricos, em particular, se interessavam em manter essa ordem das coisas, para assegurar-lhes a posse de suas próprias vantagens contra o risco de usurpação pelos pobres. O mesmo ocorria com aqueles que tinham alguma propriedade contra os que não possuíam propriedade alguma.<sup>165</sup>

Hodiernamente, a justificação para a instituição de tributos com incidência desigual, especialmente através da utilização da progressividade, funda-se na idéia da mútua colaboração entre as pessoas. É que diante das adversidades que a todos pode acometer, causadas por incontáveis motivos, como de ordem econômica (insolvência, desemprego, etc.), ambientais (catástrofes naturais) e mesmo de situações existenciais (incapacidades, doenças, velhice, morte, etc.), as diferenças materiais podem ser minoradas através do auxílio conjunto, de forma que todos possam viver melhor e com dignidade.

Neste contexto, Rawls explica que as diferenças materiais dos indivíduos são causadas por fatores de origem familiar ou de classe menos favorecida, de dotes naturais que permitem a alguns um bem-estar menor que outros ou da própria sorte, que ao longo da vida acabou por revelar-se menos feliz. Para reduzir essas diferenças aponta para a

<sup>163</sup> PEGORARO, Olinto A. *Ética é justiça*. Petrópolis: Vozes, 1995, p. 11.

<sup>164</sup> PEGORARO, Olinto A. *Ética é justiça*. p. 13.

<sup>165</sup> SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. v. II, p. 282.



necessidade de estabelecer-se uma justiça aproximativa das partes a serem distribuídas que pode se dar, dentre outros mecanismos, por meio de uma tributação progressiva sobre as rendas e os bens acumulados pelas pessoas. Não se trata de desestimular a acumulação de riqueza; contanto que as desigualdades resultantes tragam vantagens para os menos afortunados. Assim, estabelece um elo de ligação entre a solidariedade e a tributação, de forma que as desigualdades na distribuição da renda e da riqueza serão consideradas justas, se contribuírem também para a melhoria dos cidadãos despossuídos, especialmente através do oferecimento de oportunidades iguais a todos.<sup>166</sup>

É na *Teoria da distribuição dos encargos públicos*, defendida pelos franceses Laferrière e Waline, que essa concepção ganhou adeptos e é hoje aceita pela maioria da doutrina, como apropriada para justificar a existência dos tributos. Como explica Villegas, para esses autores:

[...] a obrigação impositiva é consequência da solidariedade social. Essa solidariedade é de todos os membros da comunidade, que têm o dever de sustentá-la. A obrigação individual não se mede pelas vantagens que o particular obtém do Estado, como preconizavam as teorias precedentemente analisadas. Tal obrigação se estabelece em virtude da capacidade pessoal do indivíduo de contribuir para os gastos da comunidade, como forma de fazer com que cada um participe dos mesmos, segundo suas possibilidades. Numa posição parecida, o mestre italiano Griziotti afirma que o indivíduo recebe benefícios gerais (por exemplo, a segurança) e particulares (por exemplo, agricultores que utilizam caminhos públicos) e que tanto uns como outros aumentam sua capacidade econômica, sem prejuízo do dever de solidariedade dos cidadãos em geral.<sup>167</sup>

O sistema jurídico assim estruturado faz com que a tributação deixe de ser apenas um instrumento de geração de recursos para o Estado, e amplia seu campo de abrangência, para alcançar outros objetivos fundamentais definidos pela Constituição. Dessa forma, a idéia de um Estado que tributa manifestações de riqueza dos mais abastados para depois redistribuí-la a quem não detém os recursos suficientes para manter uma vida digna, está fortemente ligada à noção de solidariedade. Conclui-se que, se a convivência social só faz sentido quando há mútua colaboração entre os indivíduos, a exigência de tributos só se justifica, se contribui fortemente para a concretização desse ideal solidário.

Como restou evidenciado, a solidariedade social possui forte liame com o Estado Democrático de Direito, figurando mesmo como uma de suas bases de sustentação. Entretanto, a solidariedade não é propriamente uma criação do Estado, embora é de se destacar que é ele que proporciona os meios mais eficazes para que essa cultura fortaleça os valores que perpassam as relações sociais. Disto decorre que quando o Estado promove uma cultura da solidariedade, os tributos perdem um pouco a qualificação de obrigação legal de pagar e se convertem em obrigação solidária de contribuir.

<sup>166</sup> RAWLS, John. Uma teoria da justiça. p. 64, 103, 306-307.

<sup>167</sup> VILLEGAS, Héctor B. Curso de direito tributário. Tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1980, p. 11.

Ao pesquisar os valores da Sociedade brasileira, Oliveira observa que a solidariedade deu lugar a um crescente individualismo difuso, que se vai impondo no comportamento das pessoas em seu convívio social. Cada vez mais, a Sociedade emerge como uma associação mecânica de indivíduos para a consecução de seus fins individuais. Perde-se a dimensão comunitária do ser humano, e assumem o centro de preocupação, a felicidade e a auto-realização de cada um, em que tudo é válido, desde que favoreça o próprio indivíduo. Essa configuração social resultou, dentre outras causas, da forma de produção do capitalismo, na sua acepção selvagem, radicado numa mentalidade calculista, voltado excessivamente para a obtenção de lucros.

Com isso, estabeleceu-se uma escandalosa desproporção entre os indicadores que apontam o Brasil como um país dotado de moderno parque industrial, marcado por enorme dinamismo econômico, e indicadores sociais de marginalidade urbana, pobreza e ignorância comparáveis aos das populações mais atrasadas da África e da Ásia. Disso decorre uma iníqua repartição da riqueza socialmente produzida e na disparidade das oportunidades de fruição de todos os benefícios materiais e culturais.<sup>168</sup>

A fragilidade dos laços de solidariedade social produz uma atitude de não comprometimento com a coisa pública, como se o que é público não é de cada cidadão, é de ninguém. A escola não é reconhecida como de interesse próprio, e por isso, destruída com facilidade. A depredação dos bens públicos (telefones, abrigos de ônibus, placas de trânsito, etc.) significa, pelo menos em parte, falta de espírito comunitário. Desta postura emerge facilmente nos cidadãos a noção distorcida de direitos sem os respectivos deveres.<sup>169</sup>

O fosso entre os níveis altíssimos de concentração de renda e as condições de vida miseráveis de milhões de brasileiros exigem a adoção de medidas redistributivas, para o que pode contribuir a estruturação de um sistema tributário em bases progressivas. Mas, a transferência de parte da riqueza dos mais ricos para os mais pobres por meio da tributação, somente logrará êxito, se a Sociedade internalizar fortemente a idéia da solidariedade social como justificação do tributo.

### 3.3 A CONTRIBUIÇÃO DA POLÍTICA JURÍDICA

A política jurídica pode desempenhar importante papel na busca de possíveis caminhos para a superação dessa relação conflituosa envolvendo os tributos, mediante a conformação de um modelo que oportunize uma aproximação integrativa entre o Estado e a sociedade nas relações jurídicas e políticas.

Para uma melhor compreensão dos seus contornos é oportuno iniciar-se pela acepção de cada um dos seus termos. O significado clássico e moderno de política é “derivado do adjetivo originado de *pólis* (*politikós*), que significa tudo o que se refere à cidade e, conseqüentemente, o que é urbano, civil, público, e até mesmo sociável e

---

<sup>168</sup> OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. Ética e racionalidade moderna. p. 41-43.

<sup>169</sup> DEMO, Pedro. Participação é conquista: noções de política social participativa. p. 68.

social”.<sup>170</sup> Por sua vez, o direito é concebido como o ordenamento que abrange um conjunto de normas de conduta e procedimentos judiciais. Seu fim é estabelecer regras coativas de coexistência e sobrevivência social, postas em vigência pelo Estado, de acordo com uma rígida organização.<sup>171</sup> Do liame entre a política e o direito surge a política jurídica com o propósito de “buscar o direito adequado a cada época, tendo como balizamento de suas proposições os padrões éticos vigentes e a história cultural do respectivo povo”.<sup>172</sup>

Neste contexto, para a política jurídica não basta que a norma atenda aos pressupostos legais para sua edição, deve também receber o consenso da maioria dos membros do grupo social. Mas ela precisa ainda, e acima de tudo, ser portadora de um conteúdo ético que garanta uma ordem de bem estar social e de justiça. As normas que não asseguram estes valores não podem ser consideradas politicamente legítimas.

É que a finalidade do direito não é a simples elaboração de quaisquer normas eficazes e úteis, formuladas de acordo com os procedimentos técnicos estabelecidos, apesar da grande importância da técnica jurídica. A função do direito é sobretudo dirigir a conduta humana na vida social, procurando ordenar uma justa convivência, através da instituição de regras que oportunizem a cada pessoa ter o que lhe é devido.<sup>173</sup> Então, a política jurídica deverá atuar sempre no plano ético-jurídico, para que os interesses dos indivíduos estejam conforme a reta razão. Nessa perspectiva, o legislador não pode se considerar mero delegado do povo, encarregado de executar a vontade da maioria, sob os auspícios de uma permissividade ilimitada.<sup>174</sup> Fosse dar livre e exclusiva positividade às projeções jurídicas que recebem a adesão da maioria ou das forças sociais mais ativas, aumentar-se-ia o risco do absolutismo do Estado democrático. Para ilustrar o exposto, vale lembrar que em plebiscito realizado em agosto de 1934, Hitler recebeu democraticamente o apoio de cerca de 90% do povo alemão e instaurou uma das piores tiranias que a história tem registro.<sup>175</sup>

Sob este viés, “a obtenção de norma oportuna será assim o resultado de um trabalho de reflexão, comparação, percepção e descrição das realidades e nunca o produto de uma conjuntura mal resolvida por estratégias de dominação e opressão”.<sup>176</sup> Para alcançar esse intento, cabe inicialmente verificar se a proposição normativa apresenta um mínimo necessário de adesão social, para após confrontá-la com os princípios éticos da sociedade, com vistas a certificar-se que o seu fim é o bem comum. É a partir daí que a elaboração da norma pode seguir seu processo de aprovação legislativa, por meio dos representantes do povo. O mesmo pensamento deve nortear as decisões judiciais e os

---

<sup>170</sup> BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. Dicionário de política. v. II, p. 954.

<sup>171</sup> MELO, Osvaldo Ferreira de. Fundamentos da política jurídica. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1994, p. 81.

<sup>172</sup> MELO, Osvaldo Ferreira de. Fundamentos da política jurídica. p. 80.

<sup>173</sup> MONTORO, André Franco. Introdução à ciência do direito. p. 95.

<sup>174</sup> OLIVEIRA, Gilberto Callado de. Filosofia da política jurídica: propostas epistemológicas para a política do direito. p. 264-265.

<sup>175</sup> OLIVEIRA, Gilberto Callado de. Filosofia da política jurídica: propostas epistemológicas para a política do direito. p. 254.

<sup>176</sup> MELO, Osvaldo Ferreira de. Fundamentos da política jurídica. p. 20.

atos administrativos dos poderes públicos.

Estas considerações levam a concluir que a política jurídica tem a função de harmonizar os anseios que permeiam a opinião pública com suas pautas de reivindicações, para que as representações jurídicas que se geram no imaginário social, se dotadas de um senso ético e justo sejam convertidas em normas aplicáveis. Neste contexto, a opinião pública representada pela parte politizada do povo que está sintonizada com o complexo universo das interações políticas e, por conseguinte, capaz de emitir juízos de valor, é preponderante para a formação da vontade jurídica que se concretizará por meio da atuação do legislativo ou do judiciário. No entanto, para que ela possa funcionar como uma força construtiva exige alguns requisitos do ambiente em que se desenvolve, como liberdade de expressão, transparência dos atos dos poderes públicos e condições que possibilitem a sua ampliação, de forma a representar a expressão ampla da cidadania. Com essa conformação, a opinião pública pode revelar adequadamente ao Estado as representações da norma desejável.<sup>177</sup>

Ocorre ainda de a norma que inicialmente atendia aos pressupostos éticos e de consenso da maioria, a partir de um determinado tempo, passa a ser contestada por grande parte dos indivíduos que compõem o grupo social, por não atender mais a nova realidade social. Mantém-se viva apenas como mera formulação lingüística na qual o direito já se faz ausente; como um corpo do qual a alma se desligou. Será então o caso de afastar esta norma indesejada socialmente e propor, com apoio do conhecimento político-jurídico, uma nova regra legítima e consentida pela coletividade.<sup>178</sup>

Assim, para que a norma jurídica receba um mínimo de adesão social que a faça obedecida e, portanto, materialmente eficaz, deve ser matizada pelo sentimento e idéia do ético, do legítimo, do justo e do útil. Disto decorre que a sua aceitação vai depender menos de sua validade formal (obediência às regras processuais) que de sua validade material, entendida como a qualidade de mostrar-se compatível com o socialmente desejado e necessário ao homem, enquanto indivíduo e enquanto cidadão.<sup>179</sup>

Quando há um descompasso entre os objetivos pretendidos pela norma, instituída por um ato de vontade do legislador ou do juiz, e os valores aceitos pela sociedade em determinado momento, há uma tendência à desobediência reiterada, com reduzida eficácia na sua aplicação. Nesse contexto, a eficácia deve ser entendida não só em relação à adequação ao agir, mas também em função à adesão da conduta esperada e à possibilidade de que a pretensão legislativa possa ser realizada ou cumprida pelos seus destinatários.<sup>180</sup> Por exemplo, a majoração de um imposto além do suportável pelos contribuintes ou a exigência de formalidades tributárias inexequíveis são fatores que podem gerar pouca eficácia da norma.

No Brasil não há um debate político mais intenso, no sentido do plural e do aberto,

---

<sup>177</sup> MELO, Osvaldo Ferreira de. Temas atuais de política do direito. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998, p. 24-25.

<sup>178</sup> MELO, Osvaldo Ferreira de. Fundamentos da política jurídica. p. 17.

<sup>179</sup> MELO, Osvaldo Ferreira de. Fundamentos da política jurídica. p. 20.

<sup>180</sup> MELO, Osvaldo Ferreira de. Temas atuais de política do direito. p. 56-57.

com múltipla participação da população nas decisões das políticas públicas e das proposições jurídicas que devem nortear as condutas sociais. Da mesma forma, a criação de normas relativas a tributos é realizada, via de regra, por mera aprovação legislativa, sem a efetiva participação do povo. Como resultado dessa conjuntura, os brasileiros manifestam pouco interesse em viver sua cidadania de forma mais ampla. A participação restringe-se a movimentos sociais que precisam se acomodar ao modelo de sociedade formulado a *priori*, com vistas à sua manutenção. É que a idéia de pluralismo possui uma conotação conservadora. Essa postura autoritária de coexistência social descaracteriza o ambiente democrático, espaço no qual é possível o confronto pacífico de idéias. Do contrário, quando a sociedade se estrutura em bases participativas, materializam-se os anseios dos diversos segmentos sociais, reconhecendo as justas reivindicações e transformando-as em direitos efetivos.<sup>181</sup> A percepção de que os direitos fomentados no imaginário social se convertem em realidades concretas, faz reduzir a oposição ao cumprimento dos deveres atribuídos ao cidadão, como o dever fundamental de pagar tributos ou de contribuir para que estes não sejam desviados dos cofres públicos.

Desta forma, no que diz respeito às normas de tributação, há a necessidade de que somente sejam instituídas após terem sido debatidas e consentidas pelo cidadão e, principalmente, portadoras de um sentido ético. Lamentavelmente, o que se percebe no país é que, em regra, a elaboração de normas concernentes a tributos não visa à construção de um modelo social justo e compromissado com as necessidades sociais, mas tão somente a atender interesses meramente arrecadatórios dos governos. É que a despeito da expressa previsão constitucional, os legisladores não têm observado rigorosamente o desenho tributário insculpido na Constituição de 1988, relegando prescrições basilares, como a legalidade, a igualdade, a capacidade contributiva e a progressividade.

Este quadro torna-se ainda mais desordenado quando as administrações fazendárias e suas repartições estabelecem procedimentos ou editam normas administrativas direcionadas aos contribuintes, em desacordo com as leis hierarquicamente superiores, objetivando evitar a sonegação fiscal. Embora essa prática apresente, com freqüência, fins voltados à defesa do interesse público, não podem subsistir como meio aceitável frente o ordenamento jurídico vigente. Quando o Estado, através dos seus agentes, combate a evasão fiscal com medidas ilegais, age com o autoritarismo dos governos absolutos, colocando em risco a estabilidade da ordem jurídica. Por evidente, as leis aprovadas e legitimadas pela vontade popular representam o desejo do grupo social, obrigando tanto a este como aos poderes públicos. Seguindo esta lógica, não é concebível que o Estado imponha aos contribuintes o cumprimento rigoroso das normas tributárias e ele próprio não as observe. Se as normas apresentam lacunas ou falhas que inviabilizam determinadas ações do fisco ou se possibilitam a evasão de tributos,

---

<sup>181</sup> RAMOS, Paulo Roberto Barbosa. Discurso jurídico e prática política: Contribuição à análise do Direito a partir de uma perspectiva interdisciplinar. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997, p. 70, 73.

devem ser adequadas à nova realidade, jamais desrespeitadas.

Destarte, as incoerências do sistema tributário não podem justificar um estado de quase desobediência civil, como o que se presencia no Brasil. A desobediência torna mais acirradas as relações entre o cidadão e o Estado, realimentada por razões que, embora justas, não contribuem para a construção de um ambiente promissor e harmônico. Quando os contribuintes de direito adotam medidas visando à evasão fiscal e a população consente e age de forma a favorecer estas práticas, sob a alegação de que a tributação é elevada e regressiva e que os recursos não são direcionados à realização do bem comum, põem em risco a segurança do ordenamento jurídico. A construção de um novo modelo tributário não pode ser fruto da desordem e da negação às normas vigentes. A mudança deve se operar pela força de movimentos sociais ou grupos organizados, agindo como um quarto poder que faz ecoar os sentimentos de injustiça nas casas legislativas e nos demais órgãos estatais.

Apesar de o legislativo figurar como o lugar de se fazer leis, a política jurídica não é apenas uma realização a cargo do legislador. Podem atuar como seus agentes, a quem se poderá chamar de políticos do direito, todos aqueles que impregnados de um humanismo jurídico tenham a possibilidade de reconstruir o direito, adequando-o a um ambiente de moralidade e criatividade, dentro do qual possam prosperar regras de convívio social fundamentadas pela ética e resguardadas pelo Estado de direito. Esta atitude transformadora deve perpassar as decisões do juiz, do promotor, do advogado, do agente do fisco, do doutrinador, do assessor jurídico, do parecerista, do professor, enfim, de todos que direta ou indiretamente possam contribuir para a aproximação do direito ao ideal de justiça.<sup>182</sup>

Em síntese, a política jurídica tem a função de produzir um direito sintonizado com os interesses de todos os cidadãos e fomentar a criação de mecanismos que incentivem um viver solidário e participativo. Na mesma linha, a instituição de normas tributárias coerentes com o ordenamento jurídico e portadoras de dignidade jurídica e política, possibilitam a formação de uma atmosfera propícia para iniciar-se a superação dessa relação conflituosa entre a sociedade e o Estado.

Mas o estabelecimento e a aplicação de leis justas não são suficientes para produzir, por si só, um ambiente de harmonia social. Para atingir esse nível é necessário ainda que a comunidade seja preparada para uma vivência idônea segundo estes valores. Mais importante que a existência de leis justas é a qualidade moral dos cidadãos. Como esclarece Pegoraro, fundado no pensamento aristotélico, “conta mais o cidadão formado nas virtudes e especialmente na justiça, do que a lei com suas prescrições objetivas. Isto é, de pouco vale a lei sem cidadãos virtuosos”.<sup>183</sup> Neste sentido, a educação fiscal tem um papel fundamental na formação de cidadãos éticos e na construção de um novo paradigma social.

---

<sup>182</sup> MELO, Osvaldo Ferreira de. Temas atuais de política do direito. p. 14-15.

<sup>183</sup> PEGORARO, Olinto A. Ética é justiça. p. 35.



### 3.4 O PAPEL DA EDUCAÇÃO FISCAL

A sociedade precisa transformar-se para poder transformar o Estado. Uma sociedade mais justa, ética e fundada na solidariedade social, pode alcançar um nível de socialização e de qualidade de vida mais equilibrado. Todavia, para alterar o ambiente em que se vive, é necessário propiciar às pessoas o conhecimento necessário para que possam compreender, neste caso, o Estado e os tributos. É a partir desta compreensão que os cidadãos podem decidir sobre como devem construir a sua paz, sua segurança e seu bem-estar. Este é o papel transformador que a educação pode proporcionar.

Pensar a educação como instrumento de mudança da realidade social, exige analisar a postura do educador, enquanto agente deste processo. Pela educação, pode-se levar o indivíduo a aprender as regras de convivência social, mediante a produção de um saber voltado a um comportamento funcional ajustado à aceitação das normas estabelecidas. Neste caso, o cidadão introjeta na consciência, a concordância com a ordem social, sem questioná-la. Ao contrário, o educador consciente de que a função social da educação não é apenas reduplicar a sociedade, mas também, repensar a ordem estabelecida, educa para o respeito às regras, sem descuidar o fortalecimento de uma consciência inquieta e crítica, que possa produzir as necessárias mudanças sociais.<sup>184</sup>

É neste viés que Paulo Freire constrói sua teoria para a educação transformadora. Para o autor, a educação deve ser desvestida da roupagem alienada e alienante, e agir como uma força de mudança e de libertação. Uma educação que coloque as massas numa postura de auto-reflexão e de reflexão sobre seu tempo e seu espaço. Uma educação que proporcione o aprofundamento e o esclarecimento sobre as realidades que circundam a pessoa, possibilitando-lhe uma tomada de consciência e inserção na história, não mais como espectadora, mas como figurante e autora.<sup>185</sup>

A arte de educar exige uma postura aberta e receptiva, para aprender com o educando. O aprendizado não se realiza por mera transferência de informações da mente do educador para a mente da pessoa que busca aprender, mas por meio de um processo dialógico que visa ajudar outras pessoas em formação a assimilar determinados conhecimentos que possam ser aplicados socialmente. Desta maneira, “o educador já não é o que apenas educa, mas o que, enquanto educa, é educado, em diálogo com o educando, que, ao ser educado, também educa”.<sup>186</sup>

Para que a aprendizagem se caracterize como um instrumento de transformação, deve debater temas que atuem sobre a sensibilidade do cidadão e não apenas sobre o conhecimento formal. Sensibilizar é um processo complexo de reorganização intelectual e, acima de tudo, afetivo, que canaliza as atitudes da pessoa não para metas exclusivamente individuais ou familiares, mas sim para fins mais amplos e coletivos. Não significa uma mudança de prioridades, abdicando do conhecimento transmitido

---

<sup>184</sup> ALVES, Rubem. *Conversas com quem gosta de ensinar: (+ qualidade total na educação)*. 4. ed. Campinas: Papirus, 2001, p. 102-103.

<sup>185</sup> FREIRE, Paulo. *Educação como prática da liberdade*. 11. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1980, p. 36.

<sup>186</sup> FREIRE, Paulo. *Pedagogia do oprimido*. 42. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2005, p. 79.



nos moldes atuais, mas a inclusão de valores voltados também ao aprendizado do viver em comunhão com o outro. Significa propiciar um ambiente que permita ao cidadão apropriar-se do saber e, ao mesmo tempo, refletir sobre o que aprendeu, porque só assim pode construir tanto seu projeto individual, como contribuir para um projeto coletivo de inclusão e bem-estar social.<sup>187</sup>

Adotando o mesmo pensamento, Pedro Demo entende que a “educação não se esgota em conhecimento, porque este é apenas meio e educação tem a ver com finalidades substanciais da vida, como ética, cidadania, direitos humanos, auto-estima, desenvolvimento, etc.”<sup>188</sup> No entanto, é de se enfatizar que embora o saber não proporcione por si só um pensar solidário, ele é indispensável para que o cidadão possa entender e interagir com o ambiente em que vive, buscando melhorá-lo. Enquanto o ser humano não se apropria do conhecimento acerca de um objeto ou de um fato, não tem a seu respeito opinião alguma, porque não estabeleceu uma relação reflexiva. Porém, a partir do momento que passa conhecê-lo, pode iniciar uma reflexão que o permite sensibilizar-se com a realidade conhecida. Então, a educação não deve ser entendida apenas como um processo de desenvolvimento do potencial do indivíduo para o mercado de trabalho, mas, sobretudo para o crescimento de valores humanos que façam cada um perceber a vida além de si mesmo.

De se destacar ainda que a educação transformadora pressupõe uma postura ética e coerente com os valores transmitidos. O exemplo de vida e de agir do educador contribui tanto para o aprender, quanto a mensagem transmitida. Diante dessa perspectiva, para fomentar a construção de um novo paradigma é necessário um comprometimento do próprio educador com a inovação. Como ensina Pedro Demo, “só inova, quem sabe primeiro inovar-se. Não é factível que um sujeito inove, permanecendo, ele mesmo, o mesmo”.<sup>189</sup>

Com efeito, se um dos valores fundantes da vida em comunidade é a solidariedade social, como contraposição ao modelo individualista, para que esse projeto pedagógico possa ser concretizado é preciso estimular os educadores para um agir e pensar solidário. Educadores que tenham uma atitude crítica e participativa diante das situações injustas do mundo. A importância de a educação voltar-se para o debate da solidariedade social, é que nela reside a razão maior da existência do Estado, especialmente quando este se caracteriza pela intensa participação e cooperação de todos os cidadãos. Quando este valor se enfraquece, a sociedade fica debilitada e, por conseqüência, o Estado. Como resultado, já não proporciona o bem comum, fazendo aflorar graves problemas sociais, que em regra são combatidos como meios pouco eficazes.

A participação da educação no contexto dos temas tributários não se trata de idealização recente. Na década de 60, Sainz de Bujanda apresenta a educação tributária

---

<sup>187</sup> SEQUEIROS, Leandro. Educar para a solidariedade: projeto didático para uma nova cultura de relação entre os povos. Tradução de Daisy Vaz de Moraes. Porto Alegre: Artmed Editora, 2000, p. 10-11.

<sup>188</sup> DEMO, Pedro. Conhecimento moderno: sobre ética e intervenção do conhecimento. Rio de Janeiro: Vozes, 1997, p. 226.

<sup>189</sup> DEMO, Pedro. Conhecimento moderno: sobre ética e intervenção do conhecimento. p. 20.

como o mais potente e eficaz instrumento de combate à fraude, porém com um enfoque voltado predominantemente para a redução da evasão fiscal.<sup>190</sup> Hodiernamente, adota-se a expressão “educação fiscal” com vistas a abarcar não apenas o conhecimento dos tributos, mas também a compreensão da atividade financeira do Estado, ou seja, desde a obtenção dos recursos por meio da arrecadação, até a sua aplicação nos serviços e obras públicas definidas nos orçamentos. Não obstante a importância destes temas pretende debater, de maneira especial, os valores que permeiam as relações sociais e a atuação estatal. Assim, a educação fiscal transcende às questões de política tributária e não se vincula apenas à idéia de fazer com que todos cumpram com as obrigações fiscais. Seu fim é debater o Estado, a sociedade e os tributos sob uma nova visão, inspirada no ideal de uma tributação justa, uma gestão voltada à aplicação correta dos recursos arrecadados, uma participação popular efetiva nas discussões das políticas públicas, uma consciência da função social dos tributos e uma vivência ética e solidária.

A educação fiscal tem um longo caminho a trilhar para reduzir o ambiente de conflito que se gerou em torno da exigência de tributos. Como observa Mestres, há uma enorme barreira a transpor, porque, em regra, o grupo social considera que a capacidade de burlar o fisco é uma qualidade digna de admiração, que outorga a quem a possui certo prestígio e reconhecimento de sua sagacidade. Esse sentimento faz operar uma tendência à imitação que acaba se arraigando entre os demais membros do grupo.<sup>191</sup> Diante dessa conformação, a evasão fiscal figura como uma chaga social que está na base dos valores da sociedade.

De se notar ainda que na esteira dessa crise, ocorreu uma crescente deformação no comportamento habitual das administrações e seus funcionários. Para combater a acentuada evasão de tributos não é incomum que os agentes das repartições fiscais ultrapassem suas faculdades e prerrogativas. É como se entre a realidade e o pensamento se interpôs um cristal ampliador das suas próprias atribuições e redutor dos direitos dos contribuintes.<sup>192</sup> A utilização de artifícios não adequados à ordem jurídica faz aumentar o conflito e não contribui para a minimização da evasão fiscal, do contrário, é utilizada pelos contribuintes como uma pseudo-justificação para as suas ações.

Essa oposição arraigada consciência popular está, em certa medida, relacionada ao sentimento de injustiça com que os contribuintes vêem os gestores públicos tratarem o fenômeno tributário. Com freqüência, são surpreendidos com a proliferação descontrolada de tributos, legislações obscuras, complexas ou mesmo contraditórias, somando-se a isso uma deficiência crônica na divulgação das informações fiscais, diante de um fisco mais voltado à penalização do que à orientação propriamente. Como bem observa Oliveira:

---

<sup>190</sup> BUJANDA, Fernando Sainz de. Teoria de la educacion tributaria. p. 30.

<sup>191</sup> MESTRES, Magin Pont. El problema de la resistencia fiscal: sus causas a la luz de la psicologia. Su solución a través del derecho financiero y de la educación fiscal. Barcelona: Bosch, Casa Editorial, 1972, p. 261-262.

<sup>192</sup> MESTRES, Magin Pont. El problema de la resistencia fiscal: sus causas a la luz de la psicologia. Su solución a través del derecho financiero y de la educación fiscal. p. 264-265.

Os países cujo Estado reflete uma mentalidade fiscalista sofrem a resistência ao tributo, de maneira muito mais acentuada, porque o contribuinte assume uma posição forçada, muito diversa do que aquela assumida nos países onde o Estado cria um entrelaçamento da vida interior de seus cidadãos com os preceitos tributários. A passagem de uma para outra mentalidade, antes de ser o fruto de penalizações implacáveis, ou de estímulos deturpadores (talão da fortuna, seu talão vale um milhão, etc. etc.) é o resultado da educação tributária, QUER DO FISCO, QUER DO CONTRIBUINTE, formadora de uma infra-estrutura necessária à boa aceitação e melhor aplicação de novos meios de coação tributária. Mesmo porque os Estados que assim se organizam não necessitam de tais meios para ver respeitado o seu sistema de tributação.<sup>193</sup>

A superação desse conflito entre a sociedade e o Estado exige então uma compreensão do cidadão sobre as razões que justificam as exigências dos tributos, como financiadores das políticas públicas, mas também, uma mudança de postura das administrações fiscais na relação com os contribuintes, seja na elaboração das normas jurídico-tributárias, ou nas medidas administrativas adotadas para a sua exigência.

Diante desse quadro, vê-se que a educação fiscal não pode restringir-se a debater os temas relacionados à tributação apenas com os membros da sociedade civil, mas envolver principalmente os agentes dos poderes públicos. Esse processo deve contemplar ainda uma reflexão sobre os valores que fundamentam as relações dos membros da sociedade e esta para com o Estado. Em síntese, a educação fiscal coloca-se como um instrumento que pretende repensar as relações do cidadão com os tributos, com o Estado e com o próprio grupo social, visando contribuir para a formação de uma sociedade mais justa e fraterna.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A elaboração desta pesquisa teve o propósito de demonstrar a necessidade de uma nova abordagem dos assuntos relacionados à tributação, sem restringir-se apenas aos aspectos tributários ou das ciências das finanças, como forma de torná-la transparente, democrática e consentida pela população.

Partindo de uma abordagem conceitual do Estado e dos fins que justificam sua existência, depreende-se que o Estado é um ente criado pela sociedade, com o desejo de proteção, amparo, ordem, conservação e melhoramento das condições humanas de vida. A sua perpetuação passa necessariamente pelo fortalecimento dos laços sociais, para que todos contribuam direta ou indiretamente para a consecução do bem comum. Neste viés, o bem comum apresenta-se como o liame que une o Estado aos cidadãos, onde os tributos são o melhor instrumento para propiciar a melhoria da qualidade de vida dos membros da coletividade.

No presente, a maior ou menor dimensão do Estado é uma decisão que deve levar

---

<sup>193</sup> OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Curso expositivo de direito tributário. p. 387.

em conta, principalmente, o quanto de tributos a sociedade pode contribuir para o financiamento das políticas públicas. O problema é que em países com elevados índices de pobreza, como o Brasil, são necessários mais recursos para atender as demandas sociais, ao contrário, naqueles onde a renda é maior, muitas necessidades podem ser satisfeitas individualmente por cada um, permitindo uma tributação menor. O aparente paradoxo pode ser resolvido através de uma ampliação da base dos potenciais contribuintes, reduzindo-se a sonegação e eliminando benefícios fiscais que não atendem o interesse público, para que a tributação recaia em menor valor sobre cada um e, assim mesmo, seja suficiente para financiar as necessidades públicas.

Todavia não é que ocorre no Brasil. Aqui, as políticas fiscais não se conformam plenamente aos fins almejados pela sociedade. Com frequência, as práticas tributárias guiam-se por objetivos meramente arrecadatórios. Esta é uma característica que vem moldando o sistema tributário brasileiro ao longo de sua história apresentando algumas causas bastante acentuadas, apesar das críticas contundentes da doutrina pátria. A tributação ainda recai com maior intensidade sobre as classes com menor poder aquisitivo, enquanto as de maior capacidade contributiva são privilegiadas, por vezes, com favores fiscais. A carga tributária além de elevada para os padrões brasileiros carece de uma repartição justa entre os entes públicos, em desfavor principalmente dos municípios. A pouca transparência nas ações públicas e na gestão dos recursos arrecadados e a complexidade do sistema tributário, causam um sentimento de desconfiança e falta de interesse na participação das discussões das políticas estatais e na salvaguarda do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes de direito. A dívida pública retira substanciais receitas para o pagamento dos juros e amortizações, em detrimento de serviços essenciais à população, notadamente daquela parcela mais pobre. Por fim, a corrupção está intrinsecamente ligada à crise ética da sociedade, disseminando os seus efeitos para o Estado. A crise de valores faz por fortalecer a concepção individualista de viver, sem um compromisso e responsabilidade social com o outro.

Em resumo, o Estado e a sociedade civil estão fundados em valores que não propiciam uma justa convivência entre ambos, aparentando mesmo que são entidades com interesses inconciliáveis. Há um conflito velado que foi se arraigando na cultura tributária e fiscal brasileira, distanciando cada vez mais os contribuintes e cidadãos das administrações públicas.

A superação deste modelo injusto e desagregador exige uma alteração substancial nas estruturas estatais e nas relações sociais. Com o propósito de contribuir para a discussão do tema, a pesquisa trouxe como subsídio à reflexão, a importância da consolidação do Estado Democrático de Direito, o fortalecimento da solidariedade social, a contribuição da política jurídica e o papel da educação fiscal. Apesar de estes instrumentos terem sido abordados separadamente, é perceptível que há uma conexão que os une de forma que os reflexos das ações que se produzem em cada um, espriam os seus efeitos sobre os demais.

O Estado Democrático de Direito idealizado na Constituição de 1988 ainda não atingiu uma conformação social e política que oportunize a inclusão de todos os ci-

dadãos como sujeitos de direitos e deveres. Ainda persistem altos índices de pobreza, fazendo com que um contingente de miseráveis viva à margem da sociedade, sem um mínimo de dignidade, oportunidade e possibilidade de participação nas decisões políticas. Entretanto, o problema não se restringe apenas à desigualdade na distribuição da riqueza e à falta de condições para que cada um construa seu futuro, mas sobretudo a uma centralização do poder político, favorecendo muitas vezes o interesse de poucos e, por conseqüência, impedindo que a vontade da maioria se materialize nas ações governamentais. Neste contexto, a proposição que se apresenta é que a consolidação do Estado Democrático de Direito é um caminho possível para iniciar-se a superação do conflito que se instaurou na relação da sociedade com os tributos, porque admite a manifestação da vontade popular, cria mecanismos de redistribuição do poder político entre as classes sociais, permite a participação dos cidadãos na produção e usufruto da riqueza (os bens da vida), e promove a cultura da solidariedade, imprescindível para a aceitação e justificação dos tributos.

A solidariedade social decorre da concepção de uma vivência compartilhada com os demais membros do grupo social, como princípio inerente à razão de existir do Estado. A sua concretização se realiza por ações coletivas entre os cidadãos e, especialmente, pela contribuição paga por todos sob a forma de tributos, de acordo com a capacidade de cada um. Os poderes públicos contribuem para o seu fortalecimento quando aplicam os recursos arrecadados em políticas públicas direcionadas à diminuição das desigualdades sociais. Então a redução do conflito entre a sociedade e o Estado poderá também ser minorada quando a coletividade introjeta valores solidários de respeito ao ser humano, por meio de ações que proporcionem uma vida com dignidade a todos.

A política jurídica é indispensável para a produção de um direito que oportunize maior justiça social. Para alcançar este objetivo deve atender aos pressupostos legais para sua criação, ser consentido pela população e, acima de tudo, ser portador de um sentido ético. No Brasil as normas tributárias não estão adequadamente conformadas a esse desenho jurídico, de forma que há uma dissonância entre o direito criado e o direito almejado. Disto resulta uma falta de interesse pela coisa pública que se evidencia numa participação popular restrita a movimentos sociais isolados e sem representatividade. Neste viés, a política jurídica pode contribuir para a construção de um direito que estimule um novo paradigma social.

Por fim, a educação emerge como o instrumento desencadeador das transformações da realidade social, visando substituir os valores que balizam um sistema de desenvolvimento individualista e excludente, por uma convivência solidária, ética e justa. Mas para que produza as mudanças pretendidas, o processo de ensinar e aprender deve realizar-se por meio de um diálogo democrático entre educando e educador e a adoção de uma postura no agir e pensar deste, em consonância com os valores que transmite. Seguindo esta linha, a educação fiscal tem um compromisso que transcende o conhecimento acerca da importância dos tributos, visando notadamente debater o Estado, a sociedade e o sistema tributário vigente, para que a partir do entendimento desta realidade seja possível transformar as antigas estruturas.

Em síntese, na medida em que o cidadão passa a cultivar o ideário da vida em comunhão com o outro e o Estado exercita o seu poder em bases éticas e justas, viabilizam-se mecanismos para a aceitação dos tributos, não apenas como uma obrigação legal, mas sobretudo como uma contribuição solidária fundada num dever moral. Neste ambiente, Estado e sociedade construirão um novo modelo de mútua colaboração e compreensão dos direitos e deveres que devem nortear as relações sociais e políticas. O Estado que os brasileiros almejam viver será outro Estado, por enquanto apenas idealizado, mas possível de ser concretizado.

## 5 REFERÊNCIAS

ALVES, Rubem. **Conversas com quem gosta de ensinar**: (+ qualidade total na educação). 4. ed. Campinas: Papirus, 2001. 135 p.

ARRUDA, Marcos. **Dívida e(x)terna**: para o capital tudo; para o social, migalhas. Petrópolis: Vozes, 1999. 122 p.

AS ENCÍCLICAS SOCIAIS DE JOÃO XXIII. Tradução da Tipografia Poliglota Vaticana. Rio de Janeiro: Livraria José Olympio Editora, 1963, v. 2. 681 p.

AZAMBUJA, Darcy. **Introdução à ciência política**. 17. ed. São Paulo: Globo, 2005. 345 p.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1999. 859 p.

BARBOSA, Lúvia. **O jeitinho brasileiro**. Rio de Janeiro: Campus, 1992. 153 p.

BARBOSA, Ruy. **Oração aos Moços**. São Paulo: JG Editor, 2003. 82 p.

BARROS, João de. Lobby: a ante-sala da corrupção. **Caros Amigos**, São Paulo, n. 123, jun. 2007.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994. 273 p.

BÍBLIA. Português. **Bíblia Sagrada**. Tradução de Ivo Storniolo et al. São Paulo: Paulus, 1990. 1584 p.

BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2006. 207 p. Título original: Il futuro della democrazia.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho et. al. 12. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2004, 2 v. 1318 p. Título original: Dizionario di política.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Hacienda Y Derecho**: Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo. Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1962, v. I. 505 p.



\_\_\_\_\_. **Teoria de la educacion tributaria.** Madri: LAEL, 1967. 152 p.

CALMON, Pedro. **Curso de teoria geral do Estado.** 5. ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1958. 324 p.

Carga tributária alta gera demanda por elisão fiscal, afirmam especialistas. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 04 out. 2006. Dinheiro.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 1999, 801 p.

COSTA, Regina Helena. **O princípio da capacidade contributiva.** 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 39.

CRUZ, Paulo Márcio. **Fundamentos do direito constitucional.** 1. ed., 2. tir. Curitiba: Juruá, 2002. 274 p.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **O futuro do Estado.** São Paulo: Saraiva, 2001. 187 p.

DEMO, Pedro. **Cidadania tutelada e cidadania assistida.** Campinas: Autores Associados, 1995. 171 p.

\_\_\_\_\_. **Conhecimento moderno:** sobre ética e intervenção do conhecimento. Rio de Janeiro: Vozes, 1997. 317 p.

\_\_\_\_\_. **Participação é conquista:** noções de política social participativa. 3. ed. São Paulo: Cortez, 1996. 176 p.

DIAS, Maria da Graça dos Santos. **A justiça e o imaginário social.** Florianópolis: Momento Atual, 2003. 152 p.

FAORO, Raymundo. **Os donos do poder:** formação do patronato político brasileiro. 3. ed. rev. São Paulo: Globo, 2001. 913 p.

FREIRE, Paulo. **Educação como prática da liberdade.** 11. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1980. 150 p.

\_\_\_\_\_. **Pedagogia do oprimido.** 42. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2005. 213 p.

GARCIA, Emerson. A corrupção: uma visão jurídico-sociológica. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 820, p. 440-473, fev. 2004.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. **Finanças públicas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000. 475 p.

GOLDENSTEIN, Lúcia. **Repensando a dependência**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1994. 173 p.

GONÇALVES, Reinaldo; POMAR, Valter. **A armadilha da dívida**: como a dívida pública interna impede o desenvolvimento econômico e aumenta a desigualdade social. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2002. 79 p.

\_\_\_\_\_. **O Brasil endividado**: como nossa dívida externa aumentou mais de 100 bilhões de dólares nos anos 90. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2000. 47 p.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (orgs.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. 239 p.

GREMAUD, Amaury Patrick; VASCONCELOS, Marco Antonio Sandoval de; TONETTO JUNIOR, Rudinei. **Economia brasileira contemporânea**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 199.

GROPPALI, Alexandre. **Doutrina do Estado**. Tradução de Paulo Edmur de Souza Queiroz. São Paulo: Saraiva, 1953. 333 p.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Teoria Política do Direito**: uma introdução política ao Direito. Brasília: Brasília Jurídica, 2000. 122 p.

HELLER, Hermann. **Teoria do Estado**. Tradução de Lycurgo Gomes da Motta. São Paulo: Editora Mestre Jou, 1968. 374 p. Título original: Staatslehre

HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 26. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1995. 220 p.

JATENE, Simão. No fio da navalha. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 31 jan. 2005. Opinião.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 2. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1992. 433 p. Título original: General theory of Law and State.

LEÃO, Armando Zurita. **Direito Constitucional Tributário**: O princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 1999. 144 p.

- MACHIAVEL, Nicolau. **O príncipe**. 3. ed. Tradução de Maria Júlia Goldwasser. São Paulo: Martins Fontes, 2004. 182 p. Título original: Il príncipe.
- MARTINEZ, Paulo. **Poder e cidadania**. Capinas: Papyrus, 1997. 86 p.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 2). 285 p.
- MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. **Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular**. São Paulo: Saraiva, 2004. 406 p.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 20 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. 1032 p.
- MELO, Osvaldo Ferreira. **Dicionário de política jurídica**. Florianópolis: OAB-SC Editora, 2000. 100 p.
- \_\_\_\_\_. **Temas atuais de política do direito**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998. 88 p.
- MENEZES, Aderson de. **Teoria geral do Estado**. 5. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1992. 394 p.
- MESTRES, Magin Pont. **El problema de la resistencia fiscal: sus causas a la luz de la psicología. Su solución a través del derecho financiero y de la educación fiscal**. Barcelona: Bosch, Casa Editorial, 1972. 304 p.
- MILL, John Stuart. **Princípios de economia política: com algumas de suas aplicações à filosofia social**. Tradução de Luiz João Barúna. São Paulo: Abril Cultural, 1983. 430 p. Título original: With some of their applications to social philosophy.
- MONTESQUIEU, Charles de Secondat. **O espírito das leis: as formas de governo, a federação, a divisão dos poderes, presidencialismo versus parlamentarismo**. 2. ed. aum. São Paulo: Saraiva, 1992. 231 p.
- MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito**. 22. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994. 620 p.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. v. 1. 679 p.

\_\_\_\_\_. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. rev., aum e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, v. 2, p. 89.

MOUNIER, Emmanuel. **O personalismo**. Tradução de João Bénard da Costa. Santos: Martins Fontes, 1964. 210 p.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004. 746 p.

NERY, Sebastião; FURTADO, Alencar. **Crime e castigo da dívida externa**. Brasília: Dom Quixote, 1986. 172 p.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **Curso expositivo de direito tributário**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1976. 411 p.

OLIVEIRA, Gilberto Callado de. **Filosofia da política jurídica**: propostas epistemológicas para a política do direito. Espanha: s.e, 199. 303 p.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Ética e racionalidade moderna**. São Paulo: Loyola, 1993. 194 p.

OMEGNA, Nelson. **A cidade colonial**. 2. ed. Brasília: EBRASA, 1971. 344 p.

PASOLD, Cesar Luiz. **Função social do Estado contemporâneo**. 3. ed. rev. amp. Florianópolis: OAB/SC Editora co-edição Editora Diploma Legal, 2003. 128 p.

PEDERNEIRAS, Raul. **Direito internacional compendiado**. 13. ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1965. 571 p.

PEGORARO, Olinto A. **Ética é justiça**. Petrópolis: Vozes, 1995. 132 p.

PELLIZZARI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Petrópolis: Vozes, 1990, p. 45.

PINSKY, Jaime; PINSKY, Carla Bassanezi (orgs.). **História da cidadania**. 2. ed. São Paulo: Contexto, 2003. 591 p.

PLATÃO. **Apologia de Sócrates; Xenofonte; Ditos e feitos memoráveis de Sócrates; Apologia de Sócrates**. Tradução de Enrico Corvisieri e Mirtes Coscodai. São Paulo: Nova Cultural, 1999. 287 p.

- PRADE, Péricles Luiz Medeiros. **Duguit, Rousseau, Kelsen & outros ensaios**. Florianópolis: Editora Obra Jurídica, 1997. 117 p.
- RAMOS, Paulo Roberto Barbosa. **Discurso jurídico e prática política**: Contribuição à análise do Direito a partir de uma perspectiva interdisciplinar. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997. 110 p.
- RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. 708 p. Título original: A theory of justice.
- REALE, Miguel. **O estado democrático de direito e o conflito das ideologias**. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999. 115 p.
- Relatório resumido da execução orçamentária do governo federal e outros demonstrativos. **Tesouro Nacional**, Brasília, dez. 2007. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>>. Acesso em 20 jul. 2008.
- Revisão faz carga tributária de 2006 ficar menor. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 29 mar. 2007. Dinheiro.
- ROSENFELD, Denis. **A ética na política**: Venturas e desventuras brasileiras. São Paulo: Brasiliense, 1992. 90 p.
- SALVETTI NETTO, Pedro. **Curso de ciência política**: Teoria do Estado. 2. ed. rev. amp. São Paulo: Hemeron Editora, 1977. 424 p.
- SANTI, Romano. **Princípios de direito constitucional geral**. Tradução de Maria Helena Diniz. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977. 396 p. Título original: Diritto Costituzionale.
- SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais**: na Constituição Federal de 1988. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. 157 p.
- SAY, Jean-Baptiste. **Tratado de economia política**. Tradução de Balthazar Barbosa Filho. São Paulo: Abril Cultural, 1983. 457 p. Título original: Traité d'Economie Politique.
- SEQUEIROS, Leandro. **Educar para a solidariedade**: projeto didático para uma nova cultura de relação entre os povos. Tradução de Daisy Vaz de Moraes. Porto Alegre: Artmed Editora, 2000. 167 p.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas coisas. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, v. I (479 p.) e v. II (400 p.). Título original: An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência política e teoria geral do Estado**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. 195 p.

TORRES, David et. al. **Revelando o Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Edições SINAFFRESP, 2003. 559 p.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, v. 3. 593 p.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito financeiro e tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. 394 p.

VARIAN, Hal R. **Microeconomia**: Princípios básicos: Uma abordagem moderna. Tradução de Maria José Cyhlar Monteiro. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003. 778 p.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de direito tributário**. Tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1980. 162 p.

\_\_\_\_\_. **Direito penal tributário**. Tradução de Elisabeth Nazar et al. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1974. 382 p.

ZAVARIZI, Índio Jorge. Finanças Públicas. In: **Curso de especialização em gestão fazendária**. Florianópolis: UFSC, 2000. 124 p.





# Capítulo 11

VII Concurso Nacional da FENAFISCO – 2016

Segundo lugar

**O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SOLIDARIEDADE  
SOCIAL SOB A ÓTICA DA TRIBUTAÇÃO E DAS  
POLÍTICAS PÚBLICAS NO BRASIL**

**Joacir Sevegnani**

## RESUMO

A presente monografia tem por objetivo apresentar um estudo acerca da solidariedade social no âmbito das políticas públicas e da tributação, visando demonstrar as possibilidades de sua concretização no Brasil. Se inicialmente restringia-se a laços de sangue, de parentesco e de vizinhança, com o surgimento do cristianismo, o Ocidente foi fortemente influenciado por valores que ampliaram o seu conteúdo, para contemplar a universalidade da pessoa humana nas suas relações sociais. Contudo, somente adquirirá uma dimensão política a partir da Revolução Francesa de 1789, embora como uma conformação característica da fraternidade. Como uma derivação da fraternidade, a solidariedade social consolida-se como o núcleo do Solidarismo e da doutrina social da Igreja no final do século XIX e durante o curso do século XX, rejeitando tanto os modelos fundados no individualismo como no coletivismo. Com o fortalecimento do constitucionalismo a solidariedade social foi sendo inserida nos textos constitucionais como norma jurídica conformadora de direitos e deveres dos cidadãos. A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 conferiu à solidariedade social um caráter de princípio fundamental do ordenamento jurídico, vinculando-a aos direitos e aos deveres fundamentais. Considerando que os direitos demandam custos, é o cumprimento do dever fundamental de pagar tributos que lhes oportuniza um nível desejável de concretização. Os tributos devem ser exigidos dos contribuintes segundo a capacidade contributiva e, preferencialmente, por meio de uma incidência progressiva, para favorecer a sua função redistributiva. Sob a ótica dos direitos, em especial dos direitos sociais que exigem prestações positivas, ao Estado caberia atendê-los segundo a capacidade econômica dos postulantes. A adoção de critérios distintivos no momento da exigência de tributos e da efetivação de direitos de prestação estatal está em conformidade com o princípio da subsidiariedade. É que se do ponto de vista dos tributos é vedado aos entes estatais exigirem além do devido ou dispensarem quem possui capacidade para contribuir, no que diz respeito aos direitos de prestações sociais, cabe ao Estado socorrer as pessoas com incapacidade de prover a própria assistência, mas também abster-se quando possuem condições plenas de alcançar seu bem-estar. Nesse contexto, a solidariedade social e a subsidiariedade entrecruzam-se numa relação de equilíbrio e harmonia. O princípio da subsidiariedade assume assim uma função delimitadora da solidariedade social, regulando a atuação estatal tanto no âmbito da exigência de tributos, como no atendimento das demandas públicas. Conclui-se que o princípio da solidariedade social é norma jurídica que dá fundamento a tributação, permitindo a aplicação de uma progressividade ampla e, do ponto de vista das políticas públicas, propicia a prestação das políticas públicas, mas vinculada a uma contraprestação pecuniária de acordo com a capacidade econômica dos seus destinatários. Por fim, ressalta-se que na elaboração desta monografia foi utilizado o método indutivo e as investigações foram realizadas mediante pesquisa bibliográfica, optando-se, sempre que possível, pela consulta às fontes primárias da doutrina.

**Palavras-chave:** Solidariedade social. Princípio. Tributos. Capacidade contributiva. Políticas públicas.

## SUMÁRIO

Introdução.....	479
1 CONTEXTUALIZAÇÃO PRELIMINAR DA SOLIDARIEDADE SOCIAL .....	481
1.1 A Origem e Evolução da Solidariedade Social.....	481
1.2 O Conceito de Solidariedade Social.....	488
2 A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL .....	492
2.1 A Configuração Constitucional da Solidariedade Social.....	492
2.1.1 A Solidariedade Social: Valor ou Princípio? .....	492
2.1.2 A Solidariedade Social como vínculo entre Direitos e Deveres Constitu- cionais.....	495
2.2 O Princípio Constitucional da Solidariedade Social no Brasil .....	500
3 AS POLÍTICAS PÚBLICAS E A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.....	503
3.1 As Políticas Públicas sob a ótica do Orçamento Público.....	503
3.2 A Tributação Como Fonte De Financiamento Das Políticas Públicas.....	507
4 DESAFIOS ENFRENTADOS PELO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SO- CIAL .....	513
4.1 As Críticas ao Princípio da Solidariedade Social.....	513
4.2 O Princípio da Subsidiariedade como delimitador da Solidariedade Social	519
5 PROPOSIÇÕES PARA A EFETIVAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIE- DADE SOCIAL NO BRASIL .....	524
5.1 A Reconfiguração do Princípio da Capacidade Contributiva.....	524
5.2 Repensar o modelo de Efetivação das Políticas Públicas.....	531
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	537
7 REFERÊNCIAS .....	543

## INTRODUÇÃO

A solidariedade social está envolta nas relações humanas desde tempos pretéritos. Contudo, somente nos últimos séculos, especialmente a partir do século XIX, é que se iniciaram estudos visando a sua fundamentação teórica sob a ótica sociológica e, posteriormente, jurídica. Como consequência, no século XX muitos Estados nacionais introduziram-na em suas constituições como norma estruturante do ordenamento jurídico.

Em decorrência dessa configuração surgiram posições favoráveis e contrárias ao enaltecimento da solidariedade social como um dos pilares fundamentais da regulação das relações sociais e políticas. A síntese dessas divergências foi retratada por Cláudio Sacchetto ao asseverar que “tem sentido falar de solidariedade para reafirmá-la ou para definitivamente sepultá-la”.<sup>1</sup>

Nesta monografia pretende-se demonstrar que tem sentido falar de solidariedade social como alternativa para contribuir na redução das desigualdades sociais, sobretudo substanciais.

No Brasil, a inclusão da solidariedade social no artigo 3º da Constituição de 1988 enseja diversas discussões e possibilidades, no sentido de avaliar a sua configuração jurídica e a sua força normativa. A proposta deste estudo é analisar a utilização da solidariedade social como princípio jurídico a guiar a criação e aplicação das normas tributárias e a concretização de políticas públicas pelo Estado brasileiro.

A sujeição dos tributos ao princípio da solidariedade social não tem o condão de desconsiderar os seus princípios mais caros, como o da legalidade. Não se trata de atribuir-lhe um predomínio sobre os demais, mas de propiciar uma composição equilibrada, de modo a contribuir para uma tributação segundo bases imponíveis adequadas à capacidade dos contribuintes. Do mesmo modo, a submissão de políticas públicas, como saúde e educação, ao princípio da solidariedade social, não visa impedir os seus potenciais destinatários de usufruí-las, mas apenas estabelecer uma correlação, levando em consideração a capacidade econômica dos beneficiários.

A opção pelo estabelecimento de uma conexão entre a tributação e as políticas públicas tem o condão de demonstrar a necessidade de ambas serem pensadas conjuntamente. Neste sentido, objetiva-se sustentar que tem sentido falar em solidariedade social se considerada como um princípio que ampara tanto direitos como deveres. Ao se lhe atribuir esta abrangência é possível relacionar os direitos a prestações positivas do Estado com o dever fundamental de pagar tributos.

Para este fim, levantam-se os seguintes problemas que se circunscrevem à temática que será apresentada:

a) A Constituição Federal de 1988 confere eficácia normativa à solidariedade social, especialmente para fundamentar o sistema tributário e dar concretude às políticas

---

<sup>1</sup> “Há senso parlare di solidarietà per riaffermarla o per definitivamente seppellirla.” (SACCHETTO, Cláudio. Il dovere di solidarietà nel Diritto Tributario: l'Ordinamento Italiano. In: PEZZINI, Barbara; SACCHETTO, Claudio (Org.) Il dovere di solidarietà. Milano: Giuffrè Editore, 2005, p. 168. Tradução livre do autor.)

públicas garantidoras de direitos fundamentais e motivar a atuação legislativa e jurisdicional?

b) É possível delimitar a abrangência da solidariedade social, evitando-se riscos de transformá-la em instrumento para, sem amparo na lei, ampliar o nível ou o campo de incidência da tributação, ou ainda, no âmbito das políticas públicas enfraquecer os valores e responsabilidades do indivíduo na construção de seu futuro.

Para o equacionamento dos problemas apontados são aventadas as seguintes hipóteses:

a) A Constituição Federal de 1988 está estruturada de modo a conferir à solidariedade social um caráter de supraprincípio que, de um lado, fundamenta o sistema tributário nacional, permitindo que o princípio da capacidade contributiva seja instrumentalizado por meio da progressividade e, de outro, permite que os direitos fundamentais sociais que demandam prestações estatais possam ser concretizados em níveis variáveis, de acordo com a capacidade econômica dos destinatários.

b) O campo de abrangência da solidariedade social pode ser delimitado, especialmente, através da aplicação do princípio da subsidiariedade, de modo a evitar a intervenção excessiva do Estado e, em sentido diverso, para exigir que adote comportamentos ativos de amparo aos indivíduos ou entidades necessitadas. No âmbito da tributação, juntamente com a capacidade contributiva, é um instrumento inibidor da tributação excessiva ou sobre o mínimo existencial. Ademais, a solidariedade social não conflita com a legalidade, pois atua como instrumento a guiar o legislador no momento da edição da lei, e do juiz no exercício do poder jurisdicional, para que os tributos sejam instituídos em conformidade com o seu caráter redistributivo. Em relação às políticas públicas o princípio da subsidiariedade pode contribuir para permitir que a solidariedade social seja utilizada como instrumento de emancipação do sujeito, especialmente dos despossuídos, mediante ações que confirmam aos seus destinatários a condição de agentes ativos e capazes de construir seu próprio futuro.

Quanto à estrutura, o texto foi dividido em cinco capítulos, sendo que nos três primeiros é procedida uma abordagem eminentemente teórica, cujas investigações serão úteis à compreensão dos desafios e proposições delineadas nos dois capítulos finais.

No primeiro capítulo parte-se de uma abordagem preliminar da construção histórica do discurso da solidariedade social para, em seguida, estabelecer uma delimitação do conceito e abrangência que lhe é conferido hodiernamente.

No segundo capítulo será procedido um estudo acerca da constitucionalização da solidariedade social, com ênfase para a análise da sua configuração no ordenamento jurídico, se como valor ou como princípio. Em decorrência dessa abordagem, cabe identificar o sentido que lhe é conferido na Constituição Federal de 1988, sobretudo como norma programática delimitadora dos objetivos fundamentais do Estado brasileiro.

No terceiro capítulo objetiva-se apresentar uma perspectiva geral das políticas públicas sob a ótica do orçamento público. A opção por debater as possibilidades de aplicação da solidariedade social no contexto das políticas públicas justifica-se pela sua

referência a ações concretas de efetivação de direitos fundamentais, com ênfase para os direitos sociais que exigem prestações estatais. Pretende-se encerrar este capítulo com uma breve abordagem do sistema tributário nacional, correlacionando o dever fundamental de pagar tributos com a solidariedade social.

No quarto e quinto capítulos tenciona-se articular os diversos elementos trazidos ao estudo, avaliando as críticas direcionadas à implementação da solidariedade social, para encerrar com reflexões propositivas que corroborem a possibilidade da sua adoção como norma jurídica fundamentadora da tributação e das políticas públicas.

## 1 CONTEXTUALIZAÇÃO PRELIMINAR DA SOLIDARIEDADE SOCIAL

### 1.1 A ORIGEM E EVOLUÇÃO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL

A origem da solidariedade como valor fundamental da história humana pode ser identificada nas relações primárias que moldaram os homens para a convivência social. Essas relações fundaram-se, inicialmente, em laços de sangue ou de parentesco e de vizinhança.

Os laços de sangue formam-se a partir do surgimento da família como entidade que fortalece os sentimentos de pertencimento a um núcleo humano. Como infere Aristóteles, “as primeiras uniões entres pessoas, oriundas de uma necessidade natural, são aquelas entre seres incapazes de existir um sem o outro, ou seja, a união da mulher e do homem para a perpetuação da espécie”<sup>2</sup>.

A mesma concepção também adota Morin ao identificar que nas sociedades arcaicas, justificadas essencialmente pelo culto a um ancestral comum, “a família é o lugar onde a solidariedade nasce por si mesma a partir da relação mãe-pai-filhos e, onde ela se impõe a partir do amor, do respeito e, até mesmo, do culto devotado à mãe e ao pai”<sup>3</sup>.

Para Duvignaud, a família é uma forma de sociabilidade tão universal que alguns a chamam de natural. É o útero social que abriga uma linhagem real ou imaginária, que forma um tecido cerrado de parentescos próximos ou longínquos, memória dos ancestrais e dos mortos.<sup>4</sup>

Nesse ambiente, os membros de uma mesma família estão ligados, num primeiro plano, por laços de sangue que formam uma imagem sublimada de um corpo único e indissociável, em que cada um é responsável pelo bem-estar dos demais e, num plano secundário, por laços de parentesco, em que também é mantida uma linhagem de cooperação e de assistência.

A solidariedade amplia-se ainda para contemplar as relações de vizinhança, mas desde que constituídas com base em afinidades sociais e culturais. As diferenças de

---

<sup>2</sup> ARISTÓTELES. Política. 3. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1985, par. 1252b.

<sup>3</sup> MORIN, Edgar. Meus demônios. 5. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2010, p. 99.

<sup>4</sup> DUVIGNAUD, Jean. A solidariedade: Laços de sangue – laços de razão. Lisboa: Instituto Piaget, 1986, p. 25.

hábitos, costumes, credos e condutas estranhas ao grupo social, em regra, eram fatores impeditivos para a criação de laços de solidariedade.

Esta forma embrionária de solidariedade está edificada na ideia de proximidade. O próximo é concebido como aquele que faz parte da família, do clã, da vizinhança ou do povoado. Não há relação de partilha e comprometimento com o desconhecido ou estrangeiro. É então uma solidariedade limitada por uma percepção reduzida de quem é o outro, e se concretiza, principalmente, entre os que se consideram iguais.

Com o surgimento do cristianismo, o Ocidente foi fortemente influenciado por novos valores que alteraram a noção de solidariedade, como restrita somente àqueles que estão próximos e apresentam identidades semelhantes ou idênticas. O cristianismo professa uma identidade humana universal, em que todos são filhos do mesmo pai. O próximo não é apenas aquele que está ligado por laços de sangue, de parentesco ou de vizinhança, mas também o desconhecido e o estrangeiro. A conhecida regra de ouro da solidariedade pode ser sintetizada no mandamento, “Ame o Senhor, seu Deus, com todo o seu coração, com toda a sua alma, com toda a sua força e com toda a sua mente; e ao próximo como a si mesmo”<sup>5</sup>.

Nos primórdios do cristianismo, destaca-se ainda a contribuição filosófica do Estoicismo<sup>6</sup> para o nascimento da solidariedade como valor de convivência humana. Surge em Atenas, na Grécia, onde sobressaem as ideias de Zenão<sup>7</sup>, o seu fundador, e Crisipo<sup>8</sup>, considerado o mais brilhante filósofo da escola. Dos poucos textos conhecidos, encontra-se um ensinamento de Zenão que, ao representar uma imagem cosmológica da solidariedade, infere que “se o mundo é constituído por uma alma única, é necessário que haja simpatia entre as partes que a compõem”<sup>9</sup>.

Com a conquista da Grécia pelos romanos, o estoicismo é difundido pelo Mediterrâneo e ganha novos adeptos, dentre os quais se destacam Sêneca, Epicteto e Marco Aurélio. Em Sêneca<sup>10</sup>, a ideia de solidariedade perpassa por muitos dos seus textos,

---

<sup>5</sup> BÍBLIA. Português. Bíblia Sagrada. São Paulo: Paulus, 1990, Lucas, 10, 27. (Vide na Bíblia Sagrada também o Livro do Levítico, capítulo 19, versículo 18, onde se encontra originariamente a citação adotada por Jesus Cristo, nos seguintes termos: “Amarás o teu próximo como a ti mesmo”)

<sup>6</sup> O estoicismo foi uma doutrina filosófica iniciada por Zenão em Atenas, aproximadamente em 301 a.C., sob o pórtico da cidade, chamado de Pórtico das pinturas (Stoa Poikile). Daí o nome de Stoa, do qual derivou o termo estoicismo. Os estoicos procuravam centrar-se, em especial, na busca do conhecimento humano e na perfeição moral que deveria guiar as suas condutas. Seu objetivo era propiciar que o homem atingisse a felicidade por meio do conhecimento que o levasse ao domínio dos sentidos e das más tendências. (DUHOT, Jean-Joël. Epicteto e a sabedoria estoica. São Paulo: Edições Loyola, 2006, p. 23, 55.

<sup>7</sup> Zenão nasceu em Chipre, na cidade de Cítio, aproximadamente em 332 a.C. chegando em Atenas aos 22 anos, por volta de 310 a.C. onde descobriu a filosofia. Durante uma dezena de anos seguiu os ensinamentos de três correntes que tinham suas origens em Sócrates: os megáricos, os cínicos e a Academia. Abriu sua própria escola em 301 a.C. (DUHOT, Jean-Joël. Epicteto e a sabedoria estoica. São Paulo: Edições Loyola, 2006, p. 22-23)

<sup>8</sup> Crisipo nasceu aproximadamente em 280 a.C. e, como filósofo estoico, em razão de seu espírito extremamente brilhante, foi considerado o segundo fundador da escola. Sua imensa obra tratava tanto da dialética como da física e da moral. (DUHOT, Jean-Joël. Epicteto e a sabedoria estoica. São Paulo: Edições Loyola, 2006, p. 26)

<sup>9</sup> DUVIGNAUD, Jean. A solidariedade: Laços de sangue – laços de razão. Lisboa: Instituto Piaget, 1986, p. 16.

<sup>10</sup> Sêneca nasceu no ano 1 da era cristã e viveu grande parte de sua vida em Roma, tendo participado da família imperial à época dos imperadores Calígula e Nero, num ambiente de riqueza e luxúria que o levaria a ter um fim trágico. Foi o primeiro autor estoico cuja obra, escrita em latim, chegaria ao Ocidente. (DUHOT, Jean-Joël. Epicteto e a sabedoria estoica. São Paulo: Edições Loyola, 2006, p. 28-30).



como quando explica que “o homem nasceu para a solidariedade [...] A vida social tem seus fundamentos na beneficência e na concórdia e não é o terror, mas o amor mútuo o que nos obriga a este pacto e a esta acolhedora fraternidade”<sup>11</sup>.

O mesmo se observa em Epicteto<sup>12</sup>, quando mostra a dimensão da caminhada humana ao ensinar que “o Outro é aquele que está presente, está conosco, está em nós, companheiro todo-poderoso. Não estamos nunca sozinhos, existe sempre o Outro”<sup>13</sup>. Marco Aurélio<sup>14</sup>, em suas meditações, conclui que “o principal bem de um ser racional é a solidariedade com o semelhante - porque há muito que ficou claro que a solidariedade é o objetivo que está por detrás da criação”<sup>15</sup>.

A visão estoica de solidariedade aproxima-se muito da concepção cristã de amor ao próximo, o que tem suscitado estudos sobre a possibilidade de ter ocorrido uma influência mútua, uma vez que ambas coexistiram no mesmo espaço territorial e no mesmo período.<sup>16</sup>

A solidariedade segue seu curso durante todo o medievo, sem alterações substanciais, quase esquecida, para reaparecer no século XVIII com uma nova configuração: primeiro, em torno de lutas das classes trabalhadoras e, em segundo, como estandarte de ideais políticos. É a partir dessa viragem que começa a criar contornos mais amplos e que permitem agregar-lhe o adjetivo “social”.

O acontecimento histórico que marcou essa primeira fase ocorreu no ano de 1779, na Inglaterra, impregnando a mente das gerações futuras com um novo modelo de união entre trabalhadores, na luta por direitos e resgate da dignidade. No Condado de Lancaster, uma multidão de vários milhares de tecelões descontentes com os efeitos da nascente revolução das máquinas, une-se a mineiros revoltados da empresa do duque de Bridgewater e protagoniza uma cruzada contra as fábricas. Apesar de efêmera, a coalizão de tecelões e mineiros ingleses faz nascer pela primeira vez laços entre categorias até então separadas. Emerge uma ideia confusa e nova de que os trabalhadores não são objetos passivos da produção, mas sujeitos ativos na construção da história.<sup>17</sup>

Essa forma de solidariedade social operária seria o fio condutor de lutas e conquistas que se institucionalizaria através de movimentos sindicais nos séculos seguintes.

---

<sup>11</sup> SANSON, Vitorino F. *Estoicismo e Cristianismo*. Caxias do Sul: EDUCS, 1988, p. 60.

<sup>12</sup> Epicteto nasceu por volta do ano 50 na Cidade de Frígia, na atual Turquia. Como filósofo soube permanecer na pobreza, colocando em prática o desprezo pelas riquezas professado pelo Pórtico. Dos prováveis oito livros que escreveu, restaram quatro intitulados de “Diabrites”. (DUHOT, Jean-Joël. *Epicteto e a sabedoria estoica*. São Paulo: Edições Loyola, 2006, p. 32-36).

<sup>13</sup> DUHOT, Jean-Joël. *Epicteto e a sabedoria estoica*. São Paulo: Edições Loyola, 2006, p. 100.

<sup>14</sup> Marco Aurélio nasceu em Roma no ano 121, em uma família muito rica. Órfão muito cedo, foi adotado por Antonino que ascende ao império em 138. Em 161 torna-se imperador e governa o império até o ano 180. De sua filosofia estoica restaram uma coletânea de pensamentos, composta de reflexões e de breves meditações classificadas em doze livros. (DUHOT, Jean-Joël. *Epicteto e a sabedoria estoica*. São Paulo: Edições Loyola, 2006, p. 48-51).

<sup>15</sup> AURÉLIO, Marco. *Meditações*. São Paulo: Victor Civita, 1973, Livro V, par. 16.

<sup>16</sup> Sanson observa que em razão de as duas doutrinas terem surgido ao mesmo tempo e no mesmo Império, aparenta que o contato entre ambas não deveria ser demonstrado, mas suposto. A questão então demandaria uma análise sobre outra ótica, qual seja, foi o Cristianismo que influenciou o Estoicismo Romano ou foi o Estoicismo Romano que influenciou o Cristianismo? (SANSON, Vitorino F. *Estoicismo e Cristianismo*. Caxias do Sul: EDUCS, 1988, p. 73).

<sup>17</sup> DUVIGNAUD, Jean. *A solidariedade: Laços de sangue – laços de razão*. Lisboa: Instituto Piaget, 1986, p. 99-100.

Porém ainda é uma solidariedade parcial e, por vezes até excludente, porque está voltada à busca de soluções que interessam a grupos específicos, sem contemplar a universalidade humana.

É no período que se segue à Revolução de 1789 que a solidariedade social ganha definitivamente uma dimensão política, mas intitulada de fraternidade.<sup>18</sup> Inicialmente a Revolução Francesa foi motivada apenas pelo ideal de liberdade. A igualdade surge somente com a decretação oficial do juramento cívico em agosto de 1792. A divisa liberdade e igualdade representa a essência daquele momento histórico na França e vigora por alguns anos, impressa nas moedas e cabeçalho das correspondências oficiais e órgãos das administrações públicas.<sup>19</sup> Como expressão formal, a fraternidade somente aparecerá na República revolucionária de 1848, na célebre divisa triangular, unida à liberdade e à Igualdade. A partir daí passará por inúmeras vicissitudes até voltar a impor-se no final do século com a vitória dos republicanos em 1879.<sup>20</sup>

Esse processo evolutivo culminou com o surgimento de diversas correntes filosóficas que, agrupadas sobre a denominação de Solidarismo<sup>21</sup>, procuram conferir-lhe uma base teórica suscetível de aplicação aos problemas sociais da época. O Solidarismo é uma contraposição às ideias fundadas no Individualismo<sup>22</sup> e no Coletivismo<sup>23</sup>, para questionar, de um lado, a excessiva valorização do indivíduo e, de outro, a elevação do coletivo a valor fundamental, em prejuízo da individualidade da pessoa. Afigura-se então como o resultado da dialética entre os dois movimentos opostos, visando indicar um caminho que valorize a essência de cada indivíduo, mas sem desconsiderar que ao pertencer a uma coletividade, possui deveres para com ela.

---

<sup>18</sup> Como se verá adiante, a fraternidade é significativamente mais rica e mais ampla que a solidariedade, na medida em que contempla não só a ajuda ao próximo, mas se exprime também através do amor, da tolerância e o respeito pelos outros.

<sup>19</sup> BAGGIO, Antonio Maria. A ideia de fraternidade em duas Revoluções: Paris 1789 e Haiti 1791. In: BAGGIO, Antônio Maria (Org.). O Princípio esquecido /1: A fraternidade na reflexão atual das ciências políticas. Vargem Grande Paulista: Editora Cidade Nova, 2008, p. 25-26.

<sup>20</sup> BAGGIO, Antonio Maria. A redescoberta da fraternidade na época do “terceiro 1789”. In: BAGGIO, Antônio Maria (Org.). O Princípio esquecido /1: A fraternidade na reflexão atual das ciências políticas. Vargem Grande Paulista: Editora Cidade Nova, 2008, p. 7.

<sup>21</sup> O termo foi criado em 1905 pelo filósofo e economista alemão, Heinrich Pesch, para designar as diversas vertentes que apresentavam como matriz teórica a solidariedade social, por meio de um sistema social, político e econômico intermediário entre a descentralização atomizante do individualismo e a centralização do coletivismo social. (PESCH, P. Heinrich. Tratado de Economía Nacional. Madrid: Casa Editorial Saturnino Calleja Fernández, [1931], t. II, p. 196) Na sua configuração contemporânea comporta quatro princípios sociais: a solidariedade social, a liberdade, o bem comum e a subsidiariedade. (MESSNER, Johannes. La cuestión social. Madrid: Ediciones Rialp, 1960, p. 341-376). Portanto, o solidarismo não deve ser entendido como sinônimo de solidariedade social. A relação da solidariedade social com o solidarismo é de pertencimento e não de sinonímia, ainda que se afigure como o seu princípio mais importante.

<sup>22</sup> Trata-se de um modelo teórico concebido como “toda doutrina moral ou política que atribua ao indivíduo humano um preponderante valor de fim em relação às comunidades de que faz parte.” (ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de Filosofia. 5. ed. rev. ampl. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 554.)

<sup>23</sup> Toda a doutrina que se opõe ao individualismo e que, na sua versão radical, defende a abolição da propriedade privada e a coletivização dos meios de produção e, em sentido mais brando, deseja uma sociedade sem desequilíbrios de classes, mas não controlada pela força de uma elite privilegiada em detrimento do conjunto da população. (ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de Filosofia. 5. ed. rev. ampl. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 153).

A partir do século XIX surgem variantes desse movimento, dentre os quais cabe destacar o Solidarismo sociológico<sup>24</sup> e o Solidarismo jurídico<sup>25</sup>.

O Solidarismo sociológico procura propor alternativas solidárias a partir das relações no seio da sociedade. Nessa linha seguiram as propostas da divisão do trabalho de Émile Durkheim e da dívida social de Léon Bourgeois.

Em Durkheim<sup>26</sup> é oportuno destacar a teoria da solidariedade orgânica, que deriva da divisão do trabalho, resultado da complexidade decorrente do surgimento da grande indústria, o que proporcionou uma nova base moral para o fortalecimento dos laços sociais. A solidariedade orgânica compreende as organizações de profissões, de trabalhadores, de empregadores, enfim, instituições que, embora privadas, passam a prevalecer e formar uma nova moral compatível com a natureza particular da atividade social a que se consagram.

Assim, a coesão social está assentada essencialmente nos códigos e regras de conduta que conferem direitos e expressam deveres. Dos seus ensinamentos extraem-se conclusões que permitem compreender melhor como se estrutura a sociedade e o seu papel na relação com o Estado e a economia.

Por sua vez, Bourgeois<sup>27</sup> demonstra que ninguém é uma ilha, e que cada um tem uma dívida social com o passado, pelos esforços das gerações que a precederam, que vai sendo compensada no presente e no futuro por meio de contribuições sob as mais diversas formas. A ideia de um quase-contrat<sup>28</sup> como fundamento para os deveres de contribuição, fortalece o sentimento de responsabilidade para com os direitos de todos a uma vida com dignidade<sup>29</sup>.

Essa nova abordagem representa um avanço, porque abandona a ainda vaga ideia de fraternidade e procura transformar a solidariedade num projeto de aplicação concreta, que não comunga com uma visão reducionista do indivíduo a objeto das decisões do Estado ou da sociedade. Conquanto defenda uma intervenção estatal para estabelecer o equilíbrio social, preserva a garantia dos direitos de liberdade, de propriedade e da livre manifestação da vontade dos indivíduos.

---

<sup>24</sup> O solidarismo sociológico é formado por uma corrente de pensadores que a partir do século XIX procuram explicar os alicerces da coesão social e o modo como se relacionam os indivíduos dentro dos respectivos grupos sociais, partindo do pressuposto de que se a natureza humana é sociável, a solidariedade social é um fato concreto que se realiza no meio social.

<sup>25</sup> O solidarismo jurídico, como uma derivação do solidarismo sociológico, surge no final do século XIX a partir da constatação de que a solidariedade social afigura-se como um direito e um dever que precisa ser traduzido em normas jurídicas, para que possa ser dotada de efetividade e concretude no seio da sociedade e na atuação do Estado.

<sup>26</sup> Émile Durkheim (1858-1917), de origem francesa, é considerado um dos fundadores da Sociologia moderna. Dentre suas obras destacam-se: *A divisão do trabalho social* (1893), *As regras do método sociológico* (1897) e *O suicídio* (1897).

<sup>27</sup> Léon Bourgeois (1851-1925) foi um renomado político e estadista francês que recebeu, inclusive, o Prêmio Nobel da Paz em 1920, por sua atuação na promoção da sociedade das Nações. Sua obra clássica, *Solidarité* foi publicada em 1896.

<sup>28</sup> Na concepção do quase-contrato, a sociedade autorizou o Estado, como fiador da dívida social, para que fazendo uso do poder que lhe foi conferido, possa pagar àqueles que são credores e exigir dos que são devedores. O Estado passa assim a ter um dever de assistência e ao mesmo tempo um poder de exigência, que em regra efetiva-se por meio de uma tributação sobre aqueles que possuem capacidade para contribuir. BOURGEOIS, Léon. *Solidarité*. 3. ed. Paris: Librairie Armand Colin, 1902, p. 18-23.

<sup>29</sup> BOURGEOIS, Léon. *Solidarité*. 3. ed. Paris: Librairie Armand Colin, 1902, p. 18-13, 118-123.

Extrai-se, portanto, que a solidariedade social comporta direitos de amparo e deveres de compensar o amparo recebido. Sobressai desta idealização que as contribuições dos indivíduos, a exemplo dos tributos, não devem ser avaliadas sob a ótica do benefício próprio que pode retornar a quem contribui, mas do bem-estar que podem proporcionar à coletividade.

Apesar da amplitude que comportava o solidarismo sociológico, entremostrava ao mesmo tempo uma dificuldade em aprofundar as mudanças em torno das relações sociais e políticas. O solidarismo sociológico representou uma etapa imprescindível para a evolução do discurso da solidariedade, porém carecia de uma base teórica mais consistente para correlacionar sociedade, Estado e Direito.

Nesse contexto surge o solidarismo jurídico com o propósito de demonstrar que a solidariedade social configura-se como um direito e um dever que precisa ser traduzido em normas jurídicas, para que possa ser dotada de efetividade e concretude no meio social e no Estado. Neste, desempenharam um papel relevante a teoria do Direito objetivo defendido por Léon Duguit, a teoria da instituição de Maurice Hauriou e o Direito social de Georges Gurvitch.

Duguit<sup>30</sup> é considerado o idealizador do solidarismo jurídico e o responsável por estabelecer uma correlação entre a solidariedade social e o Direito, o que contribuiu para torná-la um ideal passível de concretização, por meio de uma atuação mais concreta do Estado. Se toda norma é produto social, o que a transforma em norma jurídica é o fato de o conjunto das consciências individuais compreenderem e admitirem a necessidade de sua normatização. O Direito objetivo, como lei positiva criada pelo Estado, deve ser a expressão e o desenvolvimento da solidariedade social, para que o homem possa agir com liberdade, mas limitado e guiado pelo Direito que o obriga a contribuir para o bem da coletividade.<sup>31</sup>

Por sua vez, Hauriou<sup>32</sup> atribuiu às instituições, como organizações autônomas, o papel central e irradiador das normas jurídicas, de modo a considerá-las como produtoras do Direito e não o contrário. A família, os sindicatos, as sociedades anônimas, as entidades privadas e públicas, dentre tantas, até chegar à mais complexa, o Estado, todas são instituições que visam a realização da solidariedade social.

Deste modo, a formação do Direito é reflexo das experiências coletivas na vida em sociedade, de onde provêm as instituições. É no seio das instituições que ocorre a colaboração entre os seus membros, resultado da participação na gestão e na discussão das ideias que determinam o seu prosseguimento e evolução contínua. Nesta percepção, a sociedade é concebida como algo mais que a simples soma dos indivíduos, mas, sobretudo, como resultado da interpenetração das consciências individuais que formam as instituições e de onde provêm as regras de Direito.

---

<sup>30</sup> Léon Duguit (1859-1928) foi um jurista francês que influenciou significativamente a teoria do Direito Público.

<sup>31</sup> DUGUIT, León. Manual de Derecho Constitucional. Granada: Editorial Comares, 2005, p. 4-11.

<sup>32</sup> Maurice Hauriou (1856-1929) foi um sociólogo francês, considerado um dos principais autores de Direito Público da França.

Sendo assim, para a concretização desse modelo é necessário que a solidariedade social fortaleça a adesão dos indivíduos de cada instituição em torno dos seus objetivos comuns. A união de todas as instituições realiza-se em torno do Estado, como instituição suprema, mas cujo poder é por elas consentido e ao mesmo tempo controlado.<sup>33</sup> Com esta proposição, Hauriou justifica o liame entre a sociedade e o Estado através da solidariedade social, e fornece instrumentos de participação nas deliberações públicas.

Por fim, para Gurvitch<sup>34</sup>, o Direito social é concebido por meio de múltiplas fontes não estatais, enquanto do Estado emanam apenas uma parte das normas jurídicas. A experiência jurídica decorre principalmente da colaboração entre os atores sociais, que unidos por força de uma sociabilidade, determinam quais são as regras de Direito social. Essa conformação está adequada à multiplicidade de grupos sociais, resultado da complexidade das sociedades atuais, porque acolhe o pluralismo jurídico.<sup>35</sup>

Com isso, amplia o Direito, conferindo-lhe a função de instrumento emancipador do sujeito, para que na condição de protagonista dos papéis sociais que lhe cabem, exerça plenamente seus direitos e deveres. Embora adote a sociabilidade em substituição à solidariedade social, evidencia-se que para este autor, as políticas sociais não podem ser realizadas por meio de ações estatais paternalistas, sob pena de empobrecer a essência da pessoa humana, ao reduzir a autonomia dos sujeitos.

A partir do final do século XIX a solidariedade social recebeu ainda uma relevante contribuição da doutrina social da Igreja<sup>36</sup>. Com base nos ensinamentos de Santo Agostinho e Tomás de Aquino, apresentou uma mudança radical na sua forma de atuação, deixando de preocupar-se apenas com as questões espirituais, para inserir-se como protagonista ativa na luta contra as desigualdades sociais e para a formulação de um modelo político e social que convirja para a promoção da pessoa humana sob todos os aspectos.

Em diversas encíclicas<sup>37</sup> que delineararam os fundamentos da doutrina, opõe-se tanto à exploração do liberalismo, que sob o influxo do capitalismo submete as classes operárias a condições de trabalho degradantes, como ao socialismo, que defende a supressão da propriedade, subvertendo a ordem social. É nela que sobressaem os princípios fundamentais adotados como a base para o solidarismo como se o conhece modernamente: a solidariedade social, a liberdade, o bem comum e a subsidiariedade.

---

<sup>33</sup> HAURIOU, Maurice. A teoria da instituição e da fundação: ensaio de vitalismo social. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2009, p. 11-30.

<sup>34</sup> Georges Gurvitch (1894-1965) foi um sociólogo e jurista russo, especialista em Sociologia do Conhecimento. Em 1944 fundou a Revista Cahiers Internationaux de Sociologie e ocupou uma cadeira de sociologia na Sorbonne, em Paris.

<sup>35</sup> GURVITCH, Georges. La idea del Derecho Social. Granada: Editoril Comares, 2005, p. 164-169.

<sup>36</sup> A expressão doutrina social da Igreja é uma proposta de organização da sociedade segundo os princípios do humanismo cristão, na sua tradição católica, concebida como um conjunto de ideias ou concepções que congregam princípios e valores fundados na lei natural e na revelação, aplicáveis aos problemas sociais, visando ajudar os povos e os governantes a organizar uma sociedade mais humana. (GUERRY, Monselhor Émile. A doutrina social da Igreja. 3. ed. Lisboa: Sampedro Editora; São Paulo: Editora Herder, 1963, p. 18.)

<sup>37</sup> Destaca-se a Encíclica Rerum Novarum editada pelo Papa Leão XIII em 1891, a Encíclica Quadragésimo Anno escrita pelo Papa Pio XI em 1931 e a Carta Encíclica Mater et Magistra redigida pelo Papa João XXIII em 1961.

Após essa contextualização histórica da solidariedade social faz-se necessário ainda apresentar uma conceituando e sentido que lhe é atribuída atualmente.

## 1.2 O CONCEITO DE SOLIDARIEDADE SOCIAL

A solidariedade social, como resultado dos valores que permearam as relações sociais em cada época, variou consideravelmente o seu significado e, hodiernamente, está impregnada de diversos sentidos que a transformaram num conceito difuso.

A palavra solidariedade não tem uma larga história. Conquanto sua raiz seja latina, provém do francês “*solidarité*”, pois o termo não existia no latim clássico nem no medieval. No latim, a expressão *in solidum* significava compacto e equivalia à totalidade ou ao todo. Partindo-se da sua raiz etimológica podem-se distinguir dois universos significativos: o de algo que está construído solidamente e de obrigações contraídas conjuntamente. Do primeiro, infere-se a lógica orgânica ou a consideração da unidade de um todo em que as partes estão solidamente ligadas e, do segundo, a exigência de compartilhar o destino entre pessoas.<sup>38</sup>

No Direito Romano a solidariedade significava a natureza coletiva de uma responsabilidade financeira ou penal, segundo a qual cada membro de um coletivo podia ser responsável por todo o grupo ou, ao contrário, um grupo podia carregar a responsabilidade de um dos seus membros. Hoje, no âmbito jurídico, o termo solidariedade não está ligado unicamente ao direito das obrigações e vincula-se, principalmente, com a teoria dos direitos humanos<sup>39</sup> e do Direito Constitucional.<sup>40</sup>

Comte-Sponville evidencia que a solidariedade é um estado de fato, porque ser solidário implica numa relação de pertencimento a um conjunto *in solito*, ou seja, para todos.

Isso tem suas relações com a solidez, de que a palavra provém: um corpo sólido é um corpo em que todas as partes se sustentam (em que as moléculas, poderíamos dizer igualmente, são mais solidárias do que nos estados líquidos ou gasosos), de tal sorte que tudo o que acontece com uma acontece também com a outra ou repercute nela.<sup>41</sup>

Como destaca González Sánchez, um passo importante na conceituação da solidariedade acontece quando se deixa de vê-la como uma conduta baseada em uma mora-

---

<sup>38</sup> VILLAR EZCURRA, Alicia; GARCIA-BARÓ LÓPEZ, Miguel. *Pensar la solidaridad*. Madrid: Universidad Pontificia Comillas, 2004, p. 120-121.

<sup>39</sup> Para Perez Luño, os direitos humanos nascem com a modernidade no contexto da atmosfera intelectual que inspirou as revoluções liberais do século XVIII, especialmente, o jusnaturalismo racionalista e o contratualismo. (PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. *La Universalidad de los derechos humanos y el Estado Constitucional*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2002, p. 23) Na opinião de Garcia, há um consenso geral na doutrina especializada de que a expressão direitos humanos é adotada como referência àqueles direitos positivados nas declarações e convenções internacionais, o que os distingue dos direitos fundamentais, por serem positivados ou garantidos no ordenamento jurídico de um Estado. (GARCIA, Marcos Leite. *O debate inicial sobre os direitos fundamentais: aspectos destacados da visão integral do conceito*. Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos, Bauru, v. 43, n. 50, jul./dez., 2008, p. 131, nota 2)

<sup>40</sup> VILLAR EZCURRA, Alicia; GARCIA-BARÓ LÓPEZ, Miguel. *Pensar la solidaridad*. Madrid: Universidad Pontificia Comillas, 2004, p. 121.

<sup>41</sup> COMTE-SPONVILLE, André. *Pequeno tratado das grandes virtudes*. São Paulo: Martins Fontes, 1995, p. 98.



lidade individual, que se canaliza por ações de ajuda mútua, nos moldes que se concretizam nas relações familiares. Quando ocorre a passagem para a solidariedade baseada num modelo em que o indivíduo está integrado na convivência social e impregnado de uma cultura política, deixa de adotar uma atitude passiva e assume responsabilidades e deveres para com a organização política.<sup>42</sup>

O designativo “social”<sup>43</sup> é que confere à solidariedade o sentido de um instituto que trata das relações entre pessoas de grupos sociais, da sociedade ou de comunidades internacionais, numa acepção ampla. Daí que a solidariedade acrescida do adjetivo “social” refere-se ao sentimento de pertencer à união de indivíduos para a realização de fins voltados à consecução do bem comum. Disto resulta que ela pode ser entendida como uma relação de corresponsabilidade e partilha que vincula os membros uns aos outros, objetivando a mútua ajuda nas dificuldades e nas necessidades.

Evidencia-se ainda que o vocábulo possui uma estreita ligação com a fraternidade. Contudo, aparenta que, nos dias de hoje, essa correlação envolve uma dimensão valorativa e derivativa que permite estabelecer entre ambas uma distinção sob a ótica da abrangência que comportam. A fraternidade pode ser entendida como o conjunto no qual se encontra inserida a solidariedade, como um subconjunto daquela.

Como explica Borgetto, não existe contradição ou inconsistência entre ambas. Na realidade, a solidariedade é tanto um princípio como parte de um conceito maior que é abrangido pela fraternidade. A fraternidade é significativamente mais rica e mais ampla, na medida em que contempla não só a ajuda ao próximo, mas se exprime também através do amor, da tolerância e do respeito pelos outros. Sendo a fraternidade um conceito geral, a ideia de solidariedade deve ser considerada muito menos como sua substituta ou como um de seus componentes. Fraternidade e solidariedade são institutos que se complementam.<sup>44</sup>

A fraternidade abarca, assim, não apenas um conteúdo de auxílio a alguém ou a uma causa, como se qualifica, em regra, a solidariedade. Contempla, sobretudo, uma relação de alteridade em que todos se colocam como iguais. Não iguais em condições materiais, culturais ou sociais, mas como pessoas humanas que se reconhecem e respeitam-se reciprocamente. Dessa forma, é possível definir “a fraternidade como uma forma intensa de solidariedade que une pessoas que, por se identificarem por algo profundo, sentem-se ‘irmãs’”<sup>45</sup>. Disto decorre que a fraternidade é um fato da vida, pois ao nascer adquire-se a condição de coirmã e pertencimento à humanidade.

---

<sup>42</sup> GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Carlos. El principio de solidaridad en la Constitución Española: Situación y protección jurídico-financiera del ciudadano. Salamanca: Ratio Legis, 2012, p. 28.

<sup>43</sup> A adjetivação da solidariedade, com o acréscimo do termo “social” também é adotada por Stefano Giubbboni e Ernani Contipelli, respectivamente, nas obras: GIUBBONI, Stefano. Diritti e solidarietà in Europa: i modelli sociali nello spazio giuridico europeo. Bologna: Mulino, 2012; CONTIPELLI, Ernani. Solidariedade social Tributária. Coimbra: Almedina, 2010.

<sup>44</sup> BORGETTO, Michel. La notion de fraternité en droit public français: le passé, le présent et l’avenir de la solidarité. Paris: Editeur LGDJ, 1993, p. 613.

<sup>45</sup> PIZZOLATO, Filippo. A fraternidade no ordenamento jurídico italiano. In: BAGGIO, Antônio Maria (Org.). O Princípio esquecido / I: A fraternidade na reflexão atual das ciências políticas. Vargem Grande Paulista: Editora Cidade Nova, 2008, p. 113.



A fraternidade pode ser concebida como a razão primeira e mais profunda a motivar as relações sociais. Nesta percepção, afigura-se como um valor que guia toda a convivência humana. Os documentos constitucionais tem-lhe atribuído, com frequência, uma configuração valorativa, como forma de servir de base antropológica a todo o ordenamento jurídico, mas sem um caráter normativo. Por outro lado, como uma derivação da fraternidade, a solidariedade social consolidou-se como norma jurídica diretiva, fundamentadora de princípios e regras ou de eficácia normativa imediata. Essa é a conformação que os dois institutos receberam na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988<sup>46</sup>. Enquanto a fraternidade encontra-se inserida no seu preâmbulo, como um valor supremo a guiar a convivência social, as disposições constitucionais que expressam a solidariedade social, conferem-lhe um caráter de princípio fundamental<sup>47</sup> ou mesmo de norma de aplicabilidade concreta<sup>48</sup>.

Ao se tratar da concretização da solidariedade social na atualidade, não se pode desconsiderar a função que desempenha diante da complexidade das relações sociais. Uma análise precipitada poderia induzir à conclusão de que quanto mais complexas são as sociedades, menor seria a força da solidariedade social como elemento de agregação social.

Para Morin, nesse novo ambiente, a solidariedade social não se enfraquece, ao contrário, se fortalece. Não há dúvida de que quanto mais uma sociedade é complexa, mais flexíveis são as obrigações que pesam sobre os indivíduos e os grupos. É possível imaginar que existe um extremo em que o excesso de complexidade poderia destruir qualquer obrigação, distendendo o laço social até um ponto de desordem. A única razão para que isso não venha a ocorrer reside exatamente na existência de uma solidariedade vivida e interiorizada em cada um dos membros do grupo social.<sup>49</sup> A complexidade não se constitui, assim, como uma força de abrandamento da solidariedade social, mas a razão do seu fortalecimento.

Cabe ainda destacar que diversos autores<sup>50</sup> tem-lhe atribuído a aceção de direitos de terceira geração. No entendimento de Pérez Luño, a solidariedade social é protagônica e valor-guia dos direitos e liberdades do presente. Os denominados ‘direitos de

---

<sup>46</sup> Neste trabalho, em substituição à expressão “Constituição da República Federativa do Brasil de 1988”, será utilizado por vezes expressões como, Constituição brasileira, Constituição brasileira de 1988 ou Constituição Federal ou Constituição Federal de 1988, visando uma melhor adequação e clareza ao contexto em que estará inserida.

<sup>47</sup> Dentre os princípios fundamentais prescritos na Constituição da República Federativa do Brasil, a solidariedade social está expressa no inciso I, do artigo 3º, nos seguintes termos: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária”.

<sup>48</sup> O artigo 40, “caput”, da Constituição da República do Brasil, ao dispor sobre o regime de previdência dos servidores, adotou um modelo de solidariedade, ao atribuir a todos a condição de contribuintes, norma que produziu efeitos concretos sobre a contribuição, por exemplo, dos inativos. “Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.”

<sup>49</sup> MORIN, Edgar. *Meus demônios*. 5. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2010, p. 99.

<sup>50</sup> A título exemplificativo, vide as obras: TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 421-422 e ALMEIDA, Fernando Barcellos. *Teoria geral dos direitos humanos*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 45.

solidariedade, em muitos casos, fazem referência também a garantias jurídicas reivindicadas desde o plano dos direitos econômicos, sociais e culturais, ou seja, desde os direitos de segunda geração.<sup>51</sup>

Com essas premissas, pode-se estipular que a solidariedade social relaciona-se com outros valores e tipos de direitos que incidem na organização jurídica da coletividade. Ademais, por meio de um efeito reflexivo, comporta também deveres. Isto porque, em regra, os direitos têm como correlativos, determinados deveres atribuídos a pessoas físicas e jurídicas. Sem o cumprimento dos deveres, a exemplo do dever fundamental de pagar tributos<sup>52</sup>, não é possível a concretização de muitos direitos.

Ao se lhe atribuir características de direitos e de deveres, resulta também que para a sua concretização, a atuação do Estado é fundamental, seja para estruturar uma organização jurídica que estimule a sua realização ou como instrumento para a compreensão da aplicação e interpretação das normas jurídicas estabelecidas.

No entanto, é preciso ter claro que a solidariedade social não se realiza somente por intermédio da atuação do Estado. Ao seu lado, e sem a necessidade de interferência estatal, se realiza normalmente no espaço da sociedade civil.

Disto emana que a solidariedade social pode materializar-se também pelas ações das pessoas que, por se considerarem membros de uma comunidade, contribuem espontaneamente para reduzir as desigualdades que atingem aquelas que se encontram em situação mais débil, mais desfavorecida ou mais desvantajosa. Não obstante, a distinção que se procede entre a atuação espontânea dos indivíduos e aquela decorrente da indução estatal, é inegável que ambas atuam conjuntamente numa relação de complementaridade.

Portanto, apesar de a solidariedade social apresentar-se com um sentido aberto e de múltiplas significações, sujeita a mutações no tempo e no espaço, para adequar-se à complexidade da sociedade, é possível aferir que se configura, não apenas como alicerce das relações sociais, mas também como orientação para o legislador, no momento da elaboração das normas jurídicas, e como fundamento para as decisões judiciais e ações desenvolvidas pelos agentes executores das demandas públicas. Nesse contexto, a solidariedade social é um agir conjunto da sociedade e do Estado, mediante o exercício de direitos e o cumprimento de deveres, com o objetivo de proporcionar bem-estar aos cidadãos.

---

<sup>51</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. La tercera generación de derechos humanos. Navarra: Editorial Aranzadi, 2006, p. 16.

<sup>52</sup> O dever fundamental de pagar tributos é tratado com profundidade na obra: NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

## 2 A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL

### 2.1 A CONFIGURAÇÃO CONSTITUCIONAL DA SOLIDARIEDADE SOCIAL

#### 2.1.1 A solidariedade social: Valor ou princípio?

O Direito Possui uma função primordial na contribuição para o fortalecimento da solidariedade social, especialmente diante da complexidade e do isolamento isolamento que as grandes aglomerações humanas vêm produzindo. Nesse ambiente, o Direito precisa contemplar e harmonizar a singularidade e a heterogeneidade que permeiam as relações sociais e políticas.

Não se trata por óbvio, como lembra Sarmento, de atribuir ao Direito a função de penetrar no psiquismo das pessoas para impor-lhes as virtudes da generosidade e do altruísmo. Aliás, seria terrível se o Direito pudesse ditar sentimentos. Entretanto, apesar de não poder obrigar ninguém a pensar ou a sentir de determinada forma, ele pode condicionar os comportamentos externos dos agentes, vinculando-os às obrigações jurídicas.<sup>53</sup>

É nessa conjuntura que a solidariedade social vem sendo inserida nos textos das constituições mais recentes. Entretanto, a sua conversão em norma jurídica, com status constitucional, não tem a pretensão de reduzi-la a um significado funcional ou operativo de caráter formal ou apenas como justificação de políticas igualitárias. Como enfatiza Gonzáles Sánchez, desde sua dimensão substantiva, a solidariedade social compreende, ainda, conteúdos dos direitos e liberdades fundamentais e dos direitos econômicos e sociais. Acrescenta-lhe também o caráter de complementariedade em relação às modernas situações dos cidadãos em torno de condutas permitidas em leis ou por elas proibidas, a exemplo das questões relativas às drogas, prostituição e marginalização, cujas soluções são de interesse geral.<sup>54</sup>

No Brasil é assente<sup>55</sup> que os valores situam-se no plano axiológico porque atribuem uma qualidade que expressa uma preferência ou equivalência em relação a algo, enquanto os princípios encontram-se no plano deontológico, porque indicam o que é devido e aplicável objetivamente. Disto decorre que se, por um lado, não é possível atribuir juridicidade aos valores, por outro, os princípios possuem força normativa e são suscetíveis de aplicação à solução de casos concretos.<sup>56</sup>

Nessa linha, os valores não possuem uma existência em si, pois se manifestam nas coisas valiosas que se revelam através da história. Não são uma realidade ideal que o homem contempla como se fosse um modelo definitivo, ao contrário, são algo que o homem realiza em sua própria experiência e que vai assumindo entendimentos diferentes em cada tempo.

---

<sup>53</sup> SARMENTO, Daniel. Direitos fundamentais e relações privadas. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 297.

<sup>54</sup> GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Carlos. El principio de solidaridad em la Constitución Española: (Situación y protección jurídico-financiera del ciudadano). Salamanca: Ratio Legis, 2012, p. 32-33.

<sup>55</sup> Para essa construção merece destaque o pensamento de Ronald Dworkin, Miguel Reale e Humberto Ávila.

<sup>56</sup> REALE, Miguel. Filosofia do Direito. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 208.

Entretanto, é inegável que certos valores tidos como conquistas civilizatórias são submetidos a um processo de condensação jurídico-normativa, passando a integrar as cartas constitucionais. Isso não significa um regresso ao Direito Natural, posto que tais valores são positivados nas constituições. Quando ingressam no texto constitucional, os valores traduzem-se juridicamente, de modo a influenciarem na formação normativa desde a base do ordenamento jurídico. Dessa forma, os princípios constitucionais, explícitos ou implícitos, são reflexos normativos dos valores.<sup>57</sup>

Portanto, é possível inferir que apesar de os valores não serem dotados de uma força normativa que permita aplicá-los aos casos concretos, afiguram-se como a fonte geradora dos princípios, de modo que indiretamente realizam-se através destes, ou indiretamente por meio das regras<sup>58</sup>.

É neste contexto que cabe avaliar se a solidariedade social pode ser identificada como uma categoria que se qualifica como valor ou como princípio.

Na opinião de Peces-Barba, a solidariedade social configura-se como um valor, mas que se diferencia de outros valores. A diferença que se evidencia em relação aos demais valores que fundamentam diretamente direitos, é que a solidariedade fundamenta indiretamente direitos, isto é, o faz por intermédio dos deveres. É um valor superior que incide na organização da sociedade, na condição de fundamento de direitos fundamentais e direitos humanos, e também como critério de interpretação dos mesmos, sendo incompatível com sistemas jurídicos fechados, pois só se realiza em um âmbito de tolerância e pluralismo. Por conseguinte, reforça a ideia de que um projeto moral deve possibilitar a sua transformação em lei geral, posto que é construído comunitariamente.

Assim, caracteriza-se como um instrumento chave para a compreensão da aplicação e interpretação dos direitos a ela vinculados. Tanto os titulares dos direitos como os operadores jurídicos, encarregados de sua proteção e garantia, podem inclinar-se por uma concepção egoísta ou uma concepção solidária dos mesmos. O primeiro conduz a afirmação absoluta de direitos sem aceitar limites ou sem se importar com os danos que podem causar a outros. Essa posição é adotada por quem defende, por exemplo, a liberdade de expressão sem ser limitada pelo direito à intimidade, como forma de garantir a ampla publicidade. Do contrário, a concepção solidária concebe os direitos como limitados pelos demais, evitando a sua afirmação inflexível ou absoluta, tendo em conta os prejuízos que podem ser causados a terceiros.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. A discricionariedade administrativa no estado constitucional de direito. Curitiba: Juruá, 2001, p. 77, 80.

<sup>58</sup> Para Eros Roberto Grau, “as regras são aplicações dos princípios. Daí porque a interpretação das regras jurídicas, tanto das regras constitucionais quanto das contempladas na legislação ordinária, não podem ser empreendidas sem que tome na devida conta os princípios.” (GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 118). Neste sentido, segundo Ronald Dworkin, “as regras são aplicáveis à maneira de tudo ou nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão.” (DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 36. p. 39).

<sup>59</sup> PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. Curso de Derechos fundamentales: Teoría general. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, 1995, p. 279-282.

Boiteux, por sua vez, entende que a solidariedade social é um valor ético-moral que no âmbito jurídico converte-se em princípio. Como princípio jurídico tem a ver com a relação entre os integrantes de um conjunto e da responsabilidade do todo com cada uma das suas partes. Destaca que essa conformação impregnou a Constituição brasileira em várias de suas instituições sociais e políticas, e transformou-se na base do sistema de princípios éticos, pois como afirma Fábio Konder Comparato<sup>60</sup>, complementa e aperfeiçoa a liberdade, a igualdade e a segurança.<sup>61</sup>

Ao avaliar o modelo constitucional espanhol, Gonzáles Sánchez lhe confere o caráter de um supraprincípio constitucional amplo, que se relaciona e está conexo com outros princípios constitucionais, direta ou indiretamente, destacando a igualdade e a liberdade. No seu entender, essa relação decorre do fato de que a solidariedade social é um componente prévio para que os cidadãos e grupos sociais consigam ao menos uma situação mínima de liberdade e de igualdade. O mesmo efeito ela proporciona sobre a garantia de inúmeros outros direitos, a exemplo daqueles inerentes à propriedade privada, aos direitos sociais, à saúde, à previdência e assistência, à criança e ao idoso, aos direitos econômicos, ao direito do trabalho, à cultura, ao patrimônio histórico e artístico, ao meio ambiente, dentre outros.<sup>62</sup>

A Constituição italiana é, talvez, segundo Sacchetto, a que mais exaltou o princípio da solidariedade social ao expressar no seu artigo 2º que “A República reconhece e garante os direitos invioláveis do homem, seja como indivíduo, seja nas formas pelas quais se desenvolve a sua personalidade e exige o cumprimento de deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social”<sup>63</sup>. Diferencia-se do sentido que lhe foi conferido em outras constituições europeias e mesmo da americana, porque figura como um princípio dotado de um caráter expresso de dever fundamental. Nesta perspectiva, a Carta Constitucional italiana tem como ponto de referência o indivíduo, para garantir-lhe direitos, mas vinculado à sociedade e ao Estado por meio de deveres. Essa característica coloca-se como um critério de avaliação primária para o legislador, no momento de instituir normas de regulação social.<sup>64</sup>

Nessa linha, De Lucas lembra que a solidariedade social configura-se como um princípio dirigido não apenas à sociedade civil, como também aos entes estatais responsáveis pela administração, controle e estruturação do sistema jurídico. A versão do individualismo liberal de que a solidariedade social não deveria envolver os agentes

---

<sup>60</sup> Vide COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: Direito, moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006, p. 577.

<sup>61</sup> BOITEUX, Elza Antonia Pereira Cunha. El principio de La solidaridad y los derechos humanos de naturaleza ambiental. In: LOSANO, Mario G. (Org.). *Solidaridad y derechos humanos en tiempos de crisis*. Madrid: Editorial Dykinson, 2011, p. 87, 91-92.

<sup>62</sup> GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Carlos. El principio de solidaridad em la Constitución Española: (Situación y protección jurídico-financiera del ciudadano). Salamanca: Ratio Legis, 2012, p. 42-52.

<sup>63</sup> Art. 2 - La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.

<sup>64</sup> SACCHETTO, Cláudio. Il dovere di solidarietà nel Diritto Tributario: l'Ordinamento Italiano. In: PEZZINI, Barbara; SACCHETTO, Claudio (Org.) *Il dovere di solidarietà*. Milano: Giuffrè Editore, 2005, p. 171-178.

estatais, mas apenas os cidadãos e a sociedade civil é insuficiente para contemplar o seu espectro de atuação. Para que possa ser dotada de um nível maior de efetividade, precisa, necessariamente, ser reconhecida como um princípio jurídico e político, como motor do Estado que, como recorda Peces-Barba, é quem converte esse valor moral, assumido como valor político específico, em princípio jurídico, inserindo-o no ordenamento jurídico.<sup>65</sup>

Adotando um posicionamento que procura harmonizar as opiniões desses autores, para Torres, “a solidariedade não traz conteúdos materiais específicos, podendo ser visualizada, ao mesmo tempo, como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, e como princípio positivado ou não nas Constituições”<sup>66</sup>, dependendo da dimensão que lhe é atribuída no plano jurídico.

Portanto, denota-se que para se identificar a configuração constitucional da solidariedade social, há necessariamente que se partir da análise do sentido e efeitos pretendidos no texto da Constituição de cada Estado. Isto porque pode figurar como um valor que, não obstante encerre um caráter axiológico orientativo, carece de uma maior eficácia jurídica ou, noutro sentido, caracterizar-se como um princípio, com efetividade imediata e concreta sobre os casos que envolvem a criação, aplicação e interpretação das normas jurídicas.

Disto decorre que a sua qualificação no texto constitucional – como valor ou como princípio – implica no nível de efetividade que lhe pode ser atribuída para fins de aplicação na esfera administrativa, por ocasião das decisões e execução das políticas públicas, na via judicial, quando dos julgamentos relativos às demandas sociais, bem como no âmbito legislativo, no momento da elaboração das normas infraconstitucionais que interferem direta ou indiretamente nas relações sociais.

### **2.1.2 A solidariedade social como vínculo entre direitos e deveres constitucionais**

As normas constitucionais contemplam, em geral, um amplo conjunto de direitos e alguns poucos deveres<sup>67</sup>. Esta constatação que vem sendo objeto de estudos por parte de alguns doutrinadores<sup>68</sup>, deve ser avaliada apenas do ponto de vista dos deveres gerais (autônomo) para com a coletividade. Isto porque inúmeros direitos, quando

---

<sup>65</sup> DE LUCAS, Javier. La polémica sobre los deberes de solidaridad: el ejemplo del deber de defensa y su posible concreción em um servicio civil. Revista del Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, n. 19, set./dez. 1994, p. 12.

<sup>66</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 181.

<sup>67</sup> Ao sintetizar as muitas nuances que envolvem o termo “deveres”, Melo observa que “o conceito de dever foi, assim, evoluindo e, embora o significante guarde parentesco etimológico com débito, vai firmar-se a partir de um novo nível semântico como resultado da razão de fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Quando essa razão decorre da exigência de uma norma jurídica, seu cumprimento, repetimos, será exigível, sob ameaça das sanções” (MELO, Osvaldo Ferreira de. Sobre direitos e deveres de solidariedade. In: DIAS, Maria da Graça dos Santos; SILVA, Moacyr Motta da; Melo, Osvaldo Ferreira de. Política Jurídica e Pós-Modernidade. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p. 101)

<sup>68</sup> Vide as obras ROBLES, Gregório. Os direitos fundamentais e a ética na sociedade atual. Barueri: Editora Manole, 2005 e NABAIS, José Casalta. Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.



positivados nas constituições, trazem subjacente um dever que estão àqueles conexos.

São exemplos, o dever de sufrágio vinculado ao direito de voto, o dever de escolaridade básica com o direito ao ensino, o dever de trabalhar com os direitos trabalhistas, o dever de preservar o meio ambiente relacionado ao direito a um ambiente saudável, dentre outros, que se afiguram ao mesmo tempo como um direito de obtê-los ou exercitá-los e como um dever de cumpri-los.

Não se trata de estabelecer uma inversão na relação entre direitos e deveres para dar prevalência a estes, como o fez Joseph Rován, ao propor que na construção do projeto de uma Europa unida, os cidadãos precisam fazer uma escolha deliberada em que, primeiro figuram os deveres, depois os direitos. Argumenta que é uma escolha política necessária, numa sociedade eivada pelo excesso de hedonismo e de reivindicações, e que precisa reaprender a necessidade de partilha e de sacrifício antes de pensar em direitos.

A seu ver, os legisladores sempre acentuaram os direitos dos cidadãos porque são mais atraentes do que os deveres, como também, e sobretudo, por resultarem de momentos históricos em que se fazia necessário opor direitos ao arbítrio monárquico ou ditatorial que impunha obrigações abusivas.<sup>69</sup> Conquanto essa inversão seja equivocada, contribuiu para se refletir sobre a necessidade de uma harmonia e equilíbrio entre ambos.

Historicamente os direitos tiveram uma proeminência sobre os deveres, a ponto de, em grande parte, não haver praticamente qualquer vínculo entre ambos. Mesmo nos dias atuais, o sentimento do dever é obscuro, com frequência pouco destacado, enquanto seu oposto, o anseio reivindicativo, alcança grande intensidade. No entender de Robles, do ponto de vista ético, essa prática de desvinculação entre direitos e deveres, e esquecimento deste último, traduz-se em um decréscimo da solidariedade social e em uma justificação do hedonismo.<sup>70</sup>

A razão para esse fenômeno, segundo o autor, é que surpreendentemente ainda se vive sobre o influxo das doutrinas individualistas do século XVII, cujas ideias foram criadas sobre o desprezo à conexão dos direitos com os deveres e com o sistema de valores. Foi por obra, principalmente da teoria contratualista de Thomas Hobbes e John Locke que, adotando como ponto de partida o homem abstrato, desligado de todo vínculo social e, portanto, desvinculado de todo o dever, que essa mentalidade cruzou os séculos e ainda hoje alimenta a opinião pública. Essa configuração que visou garantir uma ampla liberdade individual solapou os deveres para com a coletividade e, por consequência, enfraqueceu os laços de solidariedade.<sup>71</sup>

Na opinião de Nabais, o esquecimento dos deveres tem causas mais próximas e entre elas contam-se certamente a conjuntura política, social e cultural do segundo pós-

---

<sup>69</sup> ROVAN, Joseph. Como tornar-se cidadão da Europa: primeiro os deveres, depois os direitos. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1993, p. 17, 25-26.

<sup>70</sup> ROBLES, Gregório. Os direitos fundamentais e a ética na sociedade atual. Barueri: Editora Manole, 2005, p. 18.

<sup>71</sup> ROBLES, Gregório. Os direitos fundamentais e a ética na sociedade atual. Barueri: Editora Manole, 2005, p. 18-23.



-guerra e o regresso a uma estrita visão liberal dos direitos fundamentais. Em relação à primeira causa, para o seu esquecimento contribuiu, decisivamente, o fato de boa parte das atuais constituições da Europa Ocidental terem sido elaboradas ou alteradas na sequência da queda de regimes totalitários ou autoritários. Como reflexo desses momentos históricos, em que ocorreram limitações aos direitos da pessoa humana, as constituições preocuparam-se praticamente com os direitos fundamentais e os limites dos poderes que sobre eles poderiam interferir.

Foi o que aconteceu no século XX, a partir dos anos quarenta na Itália e na Alemanha, depois nos anos setenta na Grécia, Portugal e Espanha, e já nos anos oitenta no Brasil, sem mencionar os países libertados do comunismo na década de noventa. Particularmente significativo foi o que sucedeu na Alemanha, onde a Lei Fundamental de Bonn não conhece, em todo o seu texto, a expressão dever ou deveres fundamentais e a própria doutrina, por muito tempo, fez do tema um verdadeiro tabu.

Em relação à segunda causa, ou seja, ao regresso a uma visão liberal estrita dos direitos fundamentais, o autor menciona a França, em que na Assembleia Constituinte de 1958 foi rejeitada a proposta de uma declaração de deveres, sob o argumento de que numa comunidade liberal os deveres identificam-se com os direitos. A mesma ideia foi adotada na elaboração do Tratado da União Europeia e na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.<sup>72</sup>

Estabelecendo uma correlação semelhante, para Canotilho, a causa motivadora da indiferença e mesmo da desconfiança com que são tratados atualmente os deveres nos textos constitucionais, está ligada à conformação que receberam nas construções jurídico-políticas nacional-socialista e comunista. No ideário nazista, os deveres fundamentais dos cidadãos converteram-se em deveres fundamentais dos membros do povo para com a pátria. Na compreensão comunista, os indivíduos tinham direitos conexos com deveres, o que acabou por aniquilar os direitos e ampliar os deveres para com o Estado.<sup>73</sup>

Feitas estas considerações, cabe apresentar os conceitos de direitos e deveres fundamentais. Na visão de Sarlet:

Os direitos fundamentais são concebidos como princípios supremos do ordenamento jurídico, não só na relação do indivíduo com o poder público, atuando em forma imperativa. Afetam, também, a relação recíproca dos atores jurídicos particulares e limitam sua autonomia privada, regendo-se, então, como normas de defesa da liberdade e, ao mesmo tempo, como mandados de atualização e deveres de proteção para o Estado.<sup>74</sup>

Segundo a análise de Peces-Barba, os direitos fundamentais devem ser analisados por meio de três perspectivas impescindíveis, para evitar uma concepção reduzida de sua compreensão. Em primeiro, como uma pretensão moral justificada na autonomia e

---

<sup>72</sup> NABAIS, José Casalta. Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 166-168, 199-200.

<sup>73</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 531.

<sup>74</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia dos Direitos Fundamentais. 5. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 89.

independência da pessoa, enraizada na ideia de liberdade e igualdade, e matizada pelos conceitos de solidariedade e seguridade jurídica. Em segundo, como um subsistema dentro do sistema jurídico, o que supõe que a pretensão moral justificada, quando incorporada a uma norma jurídica, pode obrigar os destinatários responsáveis pela sua realização, que o convertam em direito efetivo e suscetível de garantia ou proteção judicial. Em terceiro, os direitos fundamentais devem ser concebidos como uma realidade social e, portanto, condicionados em sua existência por fatores extrajurídicos de caráter social, econômico ou cultural, que podem influenciar na sua efetividade.<sup>75</sup>

Quando positivados, os direitos fundamentais estruturam-se, no mais das vezes, como um conjunto de normas organizadas em seção específica das constituições ou como decorrentes de direitos humanos. Neste contexto, consideram-se direitos fundamentais aqueles previstos nos textos constitucionais, incluídos no seu rol os direitos sociais<sup>76</sup>, e como direitos humanos aqueles oriundos de acordos internacionais que forem recepcionados pelos estados signatários.

Os deveres, por sua vez, são avaliados sob a ótica das relações entre os indivíduos e destes com o Estado. Para Cícero, os deveres estão intrinsecamente ligados à ideia de justiça, de modo que “o primeiro dever imposto à justiça é não fazer mal a ninguém, a menos que se tenha de rebater um insulto; o segundo é empregar em comum os bens de comunhão e tratar como próprios apenas os que nos pertencem”<sup>77</sup>. Conclui com a ideia de que os deveres só podem deixar de ser cumpridos se outro dever, de maior importância, sobrevenha ao primeiro, justificando o seu descumprimento.<sup>78</sup>

Hegel, procurando afastar-se das formulações abstratas e vazias de sentido, atribui aos deveres dois princípios que assim se expressam: “agir em conformidade com o direito e preocupar-nos com o Bem-estar que é, simultaneamente, bem-estar individual e bem-estar na sua determinação universal, a utilidade de todos”<sup>79</sup>.

Em período recente, com sua visão positivista, Kelsen concebe o Direito como a fonte prescritiva das normas de condutas, de tal forma que o dever passa a ter um conteúdo jurídico. Afastando as implicações morais, infere que os deveres tornam-se imperativos quando emanados de um comando normativo que exige uma ação ou uma abstenção e prescreve uma sanção pelo seu descumprimento.<sup>80</sup> Essa configuração é seguida também por Schmitt, ao asseverar que “todo dever existe somente ‘na medida

---

<sup>75</sup> PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. Curso de Derechos Fundamentales: teoría general. Madrid: Universidad Carlos III, 1995, p. 109-112.

<sup>76</sup> “A acolhida dos direitos fundamentais sociais em capítulo próprio no catálogo dos direitos fundamentais ressalta, por sua vez, de forma incontestável sua condição de autênticos direitos fundamentais, já que nas cartas anteriores os direitos sociais se encontravam positivados no capítulo da ordem econômica e social, sendo-lhes, ao menos em princípio e ressalvadas algumas exceções, reconhecido caráter meramente programático, enquadrando-se na categoria de normas de eficácia limitada.” (SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia dos Direitos Fundamentais. 5. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 86-87).

<sup>77</sup> CÍCERO, Marco Túlio. Dos Deveres. São Paulo: Editora Martin Claret, 2004, p. 37.

<sup>78</sup> CÍCERO, Marco Túlio. Dos Deveres. São Paulo: Editora Martin Claret, 2004, p. 43.

<sup>79</sup> HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. Princípios da filosofia do direito. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 119.

<sup>80</sup> KELSEN, Hans. Teoria pura do Direito. 6. ed. 5. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 128-131

das leis, que delimitam o suposto conteúdo do dever”<sup>81</sup>.

Atualmente é assente que os deveres podem estar expressos em normas jurídicas ou serem resultado das manifestações sociais. Do ponto de vista jurídico, no que concerne à aplicabilidade das normas que expressam deveres, ao contrário do que ocorre com os direitos, liberdades e garantias, as normas constitucionais não são geralmente aplicáveis diretamente aos seus destinatários subjetivos, mas dependem de lei. Nessa linha, o primeiro destinatário das normas constitucionais que dispõem sobre deveres fundamentais é o legislador ordinário. Os operadores jurídicos, em especial as administrações públicas e os juízes, não os operam diretamente, mas, geralmente, pela via indireta da lei.<sup>82</sup>

Estabeleceram-se, em breves palavras, os contornos dos direitos e deveres fundamentais, sem aprofundar as múltiplas discussões teóricas que os cercam, tendo em vista que o objetivo aqui é apenas demonstrar que ambos se encontram vinculados por meio da solidariedade social. Desse vínculo resulta que a efetividade dos direitos fundamentais expressos nos textos constitucionais só se realiza em grau desejável mediante o cumprimento dos deveres fundamentais, destacando-se, o dever fundamental de pagar tributos.

Portanto, a solidariedade social implica numa visão ativa da cidadania, de responsabilidade e de tomada de consciência dos cidadãos acerca de seu papel na vida pública. Uma atuação que não se reduza ao controle do exercício dos poderes, senão também em assumir obrigações, responsabilidades e deveres que derivam da existência da vida em sociedade, e que não pode ser vista tão somente como tarefa da Administração Pública. Quer dizer, uma nova concepção de cidadania responsabilmente solidária, porque, como aponta De Lucas<sup>83</sup>, não há solidariedade sem responsabilidade.

Conquanto se assevere que direitos e deveres fundamentais gravitam em torno da solidariedade social, por meio de uma relação de mútua correspondência, não se pode, com isso, concluir que o conceito e abrangência dos direitos fundamentais deva ser limitado pelos deveres fundamentais. Embora vinculados por elos de solidariedade e caracterizarem-se por uma necessidade de harmonia e correspondência, ambos são institutos autônomos que não podem ser confundidos ou tratados como sendo um mesmo fenômeno jurídico.

Ademais, a compreensão de que os deveres fundamentais, embora não reduzidos a questões de natureza financeira, representam a outra face dos direitos fundamentais, permite fortalecer os laços de solidariedade, protegendo a individualidade da pessoa e favorecendo a realização do bem comum no seio da coletividade.

---

<sup>81</sup> “todo deber existe sólo ‘a medida de las leyes’, que delimitan el supuesto y contenido del deber”. (SCHMITT, Carl. Teoría de la Constitución. Madrid: Alianza Universidad Textos, 2003, p. 179. Tradução livre do autor).

<sup>82</sup> NABAIS, José Casalta. Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 174-175.

<sup>83</sup> DE LUCAS, Javier. La polémica sobre los deberes de solidaridad: el ejemplo del deber de defensa y su posible concreción em um servicio civil. Revista del Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, n. 19, set./dez. 1994, p. 13.

## 2.2 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SOLIDARIEDADE SOCIAL NO BRASIL

A configuração atribuída à solidariedade social nos textos constitucionais dos Estados, como já enfatizado, depende do tratamento que lhe é conferido em cada uma em particular. Pode tanto ser configurada como um valor que, não obstante dotada de um caráter axiológico orientativo, não possui eficácia normativa, ou como um princípio de eficácia imediata e concreta sobre os casos que envolvem a aplicação e interpretação das normas jurídicas.

No contexto brasileiro, a solidariedade social está entrelaçada, direta ou indiretamente, em inúmeros dispositivos<sup>84</sup> da Constituição Federal de 1988. Para a temática em estudo, importa sobretudo, identificar o significado que lhe é atribuído no inciso I, do artigo 3º<sup>85</sup>, no título destinado aos princípios fundamentais, figurando como norma programática a compor os objetivos do Estado brasileiro.

As normas constitucionais programáticas, segundo Barroso, traçam fins a serem alcançados pela atuação futura dos poderes públicos. Por sua natureza, não geram para os jurisdicionados direitos subjetivos na sua versão positiva, mas geram-nos em sua feição negativa. Não se revestem assim da faculdade de exigir comportamentos dos órgãos estatais, mas permitem demandar que se abstenham de quaisquer atos que se contraponham às diretrizes nelas traçadas.<sup>86</sup>

No entender de Afonso da Silva, as normas programáticas têm eficácia normativa imediata e são vinculantes quando estabelecem um dever para o legislador ordinário; condicionam a legislação futura; informam a concepção do Estado e da sociedade e inspiram sua ordenação jurídica, mediante a atribuição de fins sociais, proteção dos valores da justiça social e de promoção do bem comum; orientam a interpretação, a integração e a aplicação das normas jurídicas; vinculam a atividade discricionária da Administração Pública e as decisões do Poder Judiciário; e por fim, criam situações jurídicas subjetivas de vantagem ou de desvantagem.<sup>87</sup>

Na visão de Miranda, são normas dirigidas a certos fins e a transformações, não só da ordem jurídica, como também das estruturas sociais ou da realidade constitucional. São, desde logo, normas jurídico-constitucionais integrantes de uma mesma e única ordem constitucional, de modo que nenhuma delas é mera proclamação política ou cláusula não vinculativa. Em consequência, no plano do sistema constitucional são normas que participam como quaisquer outras e para ele contribuem através dos princípios, dos fins e dos valores que incorporam.<sup>88</sup>

---

<sup>84</sup> Cita-se como exemplo o “caput” do artigo 40 que ao dispor sobre o regime de previdência dos servidores, adotou um modelo de solidariedade, atribuindo a ativos e inativos a condição de contribuintes.

<sup>85</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; [...]”

<sup>86</sup> BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 203.

<sup>87</sup> SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das normas constitucionais. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 164.

<sup>88</sup> MIRANDA, Jorge. Teoria do Estado e da Constituição. 3. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 304-306.

É lhes reconhecido hoje, segundo Canotilho, um valor jurídico constitucional idêntico aos dos demais preceitos da Constituição. Não há que se falar em simples eficácia programática ou diretiva, porque qualquer norma constitucional deve ser considerada obrigatória e vinculante, tanto para o legislador, como para os órgãos concretizadores das políticas públicas ou para limitar as suas ações, quando contrárias à ordem jurídica. Destarte, é ultrapassada a oposição entre norma programática e norma jurídica atual, uma vez que todas as normas são atuais e tem força normativa independente do ato de transformação legislativa.<sup>89</sup>

Ademais, anote-se que os objetivos fundamentais vêm enunciados na Constituição Federal sob a forma de ação verbal (construir, garantir, erradicar, reduzir, promover), o que implica na necessidade de um comportamento ativo por quem está obrigado a agir.<sup>90</sup>

Como afirma Grau, é preciso abandonar o uso da expressão “normas programáticas”, porque eivada de vícios ideológicos perniciosos. São seguramente normas dotadas de eficácia normativa, pois o adjetivo não desqualifica o substantivo a que vem acoplada.<sup>91</sup>

Considerando esses fundamentos, atribui-se à solidariedade social eficácia normativa e um caráter de supraprincípio constitucional que dá sustentação a outros princípios, como o faz Gonzáles Sánchez<sup>92</sup>. A solidariedade social expressa no inciso I, do artigo 3º, da Constituição Federal, ao dispor que constituem objetivos fundamentais do Estado brasileiro construir uma sociedade solidária, funciona, deste modo, como um princípio fundamental estruturante, que irradia os seus efeitos sobre os demais subprincípios e regras concretizadoras das normas constitucionais.<sup>93</sup> A eficácia normativa concretiza-se então por meio de outros princípios e regras densificadas no princípio da solidariedade social, de modo que esta se espalha sobre significativa parte do texto constitucional.

Disto resulta que as normas constitucionais são suscetíveis de serem apreciadas segundo o princípio da solidariedade social. Para os fins deste estudo, releva destacar que o caráter vinculante da solidariedade social, inscrita nas normas denominadas de programáticas, possibilita fundamentar a edição de leis voltadas a exigir uma tributação diferenciada, de acordo com uma progressividade ampla, e a concessão de prestações sociais positivas de forma gratuita somente aos que não possuem capacidade econômica para arcá-las individualmente.

---

<sup>89</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1176.  
<sup>90</sup> CARVALHO, Kildare Gonçalves. Direito Constitucional. 17. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 588.

<sup>91</sup> GRAU, Eros Roberto. Resenha do Prefácio da 2ª edição. In: COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (Org.). Canotilho e a constituição dirigente. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. XXI.

<sup>92</sup> GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Carlos. El principio de solidaridad em la Constitución Española: (Situación y protección jurídico-financiera del ciudadano). Salamanca: Ratio Legis, 2012, p. 42-43.

<sup>93</sup> O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou no sentido de que a solidariedade prevista no artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal se constitui em princípio constitucional, a fundamentar outros princípios, como o princípio da isonomia. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 450.855-9/RS, DJ de 09.12.2005. Relator: Ministro Eros Grau)

Com base nesta avaliação, é possível concluir que a expressa previsão da solidariedade social na Constituição brasileira de 1988, produziu uma possibilidade objetiva de sua aplicação para fins de concretização de direitos e deveres nela inseridos. Porém, não se pode olvidar que, como enfatiza Dantas, as constituições não constituem nada por si só, pois não têm vida em si mesmas. Quem lhes dá vida a partir de uma vivência é a coletividade, entendida como uma comunidade integrada por partícipes da realização dos direitos fundamentais e dos objetivos constitucionais programaticamente previstos. Logo, a sociedade tem de perceber-se retratada na Constituição, entendida aquela não apenas como a pluralidade de grupos sociais que a compõem, como também pelos seus intérpretes.<sup>94</sup>

Como enfatiza Barreto Lima, a feitura da Constituição não se encerra com a sua redação final ou com sua promulgação. O passo mais difícil parece ser exatamente o que ocorre no momento posterior, especialmente para as nações do chamado terceiro mundo, período em que lhes cabe formular seus próprios conceitos de Estado de Direito, seus modelos de operatividade constitucional e política, numa constante atualização da trajetória pós-constituente, que permita a concretização das novas formulações discursivas. São, portanto, dois momentos distintos em que, concluído o processo constituinte, as tensões políticas se formam e se revelam como desafio para a concretização das aspirações da sociedade.<sup>95</sup>

Com base no pensamento de Hesse<sup>96</sup>, cabe ressaltar que a essência da Constituição reside tanto na norma jurídica que está nela contida expressamente, como compreende também as forças sociais, políticas e econômicas que a constituíram e que são indicativas para a interpretação que lhe é conferida em cada momento histórico.

Ao avaliar quem são os participantes do processo de interpretação do texto constitucional, Häberle chega a uma conclusão idêntica. Constata que até pouco tempo entendia-se que a interpretação constitucional estava reduzida aos órgãos estatais os quais desempenhavam o complexo jogo jurídico-institucional. Hodiernamente, sem desconsiderar a importância da atividade por estes desenvolvida, ampliou-se o conjunto de intérpretes constitucionais para contemplar também uma vasta gama de organizações da sociedade civil e do próprio indivíduo, que, de forma indireta ou em longo prazo, influenciam na conformação da realidade da Constituição e, por consequência, na interpretação das normas constitucionais.<sup>97</sup>

Disto se extrai que embora a inserção expressa da solidariedade social no texto constitucional brasileiro tenha contribuído para a fundamentação da ordem jurídica, o seu nível de concretização depende, sobretudo, da maior ou menor introjeção social

---

<sup>94</sup> DANTAS, Miguel Calmon. *Constitucionalismo dirigente e pós-modernidade*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 252.

<sup>95</sup> BARRETO LIMA, Martonio Mont'Alverne. *Idealismo e efetivação constitucional: a impossibilidade da realização da Constituição sem a política*. In: COUTINHO, Jacinto Neslon de Miranda; BARRETO LIMA, Martonio Mont'Alverne (orgs.). *Diálogos Constitucionais: Direito, Neoliberalismo e Desenvolvimento em Países Periféricos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 376, 380.

<sup>96</sup> HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 13-19.

<sup>97</sup> HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 23-24.



do seu conteúdo, ou seja, do fortalecimento de uma cultura solidária, para que possa produzir os efeitos pretendidos.

Nesta linha impõe-se concluir que a concretização de um modelo em que a solidariedade social insere-se como um princípio balizador da ordem jurídica brasileira, depende não só de um fundamento constitucional, como também de uma convergência social em torno do seu conteúdo e abrangência.

Seguindo uma ordem lógica da temática em estudo, cabe ainda elucidar os contornos que envolvem as políticas públicas e a tributação no Brasil, por se tratarem de temas intrinsecamente ligados à solidariedade social.

### **3 AS POLÍTICAS PÚBLICAS E A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL**

#### **3.1 AS POLÍTICAS PÚBLICAS SOB A ÓTICA DO ORÇAMENTO PÚBLICO**

As políticas públicas estão intimamente ligadas à promoção do bem comum por meio de um conjunto de medidas que se materializam através de normas jurídicas, ações administrativas ou mesmo por determinações de ordem judicial. A opção por este termo justifica-se pela sua referência a ações concretas em benefício da sociedade e de sua íntima relação com os direitos fundamentais, com ênfase para os direitos sociais.

Como constata Deutsch, apesar de óbvio, é preciso acentuar que tudo está em estreita ligação com as políticas, desde “a água que bebemos, o ar que respiramos, a segurança de nossas ruas, a dignidade de nossos pobres, a saúde de nossos velhos, a educação de nossos jovens e a esperança para nossos grupos minoritários”<sup>98</sup>.

As discussões sobre políticas públicas surgem em decorrência da evolução do Estado, especialmente a partir do início do século XX, período em que este foi-se adequando à realidade complexa da sociedade, deixando apenas de exercer as funções de controle das relações sociais, para intervir efetivamente na vida social. Ao Estado já não compete apenas garantir a liberdade e o cumprimento das leis, típico do paradigma liberal, em que sociedade e Estado quase se contrapunham, mas ser o protagonista de ações interventivas visando, sobretudo, reduzir as desigualdades.

Para definir as políticas públicas faz necessário conhecer, primariamente, as necessidades humanas, pois estas demarcam significativamente o espectro e abrangência daquelas.

Segundo Maslow, as necessidades humanas observam uma estrutura hierarquizada em cinco níveis, de acordo com uma ordem de prioridades. Em primeiro tem-se as necessidades básicas ou fisiológicas que visam saciar exigências relacionadas ao corpo, como a fome, a sede, o sono e o abrigo. Em segundo encontram-se as necessidades

---

<sup>98</sup> DEUTSCH, Karl Wolfgang. Política e Governo. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1979, p. 27.



de segurança que envolvem desejos de amparo e proteção, a exemplo da estabilidade de emprego, da garantia proporcionada por planos de saúde ou seguros de vida e da proteção contra a violência. Em terceiro aparecem as necessidades sociais inerentes a aspirações de amor, de afeição e sentimentos de pertencimento e aceitação em determinados grupos sociais. Em quarto surgem as necessidades de estima que visam o reconhecimento das capacidades pessoais de cada pessoa pelos demais membros da coletividade. Por último, no nível mais elevado, estão as necessidades de auto-realização adstritas a questões envolvendo moralidade, criatividade, autodesenvolvimento e respeito.<sup>99</sup>

Conquanto essa ordenação esteja baseada em critérios de cientificidade e contribua para uma compreensão de quais são as prioridades que motivam as ações dos indivíduos na busca da sua satisfação e realização, não é possível utilizá-las como critério objetivo de atuação frente às demandas públicas, enquanto carecedoras de normatização.

Nos últimos séculos as necessidades humanas foram adotadas com significações que se compatibilizavam com as diversas teorias econômicas, políticas e sociais difundidas, sem entretanto terem recebido estudos mais sistematizados. Do ponto de vista econômico, pensado segundo a versão radical das vertentes liberais, as necessidades humanas representam oportunidades concretas de mercado que proporcionam ganhos de capital. Nessa visão, o homem é destituído de sua dignidade e as suas necessidades reduzem-se a valores monetários.

Ao abordar essa conotação, Heller resgata o pensamento de Marx, observando que este autor rechaça energicamente a concepção puramente econômica das necessidades, já que estas não se reduzem à visão que lhe foi conferida pelo capitalismo. A estreiteza do conceito de necessidade, limitando-se a aspectos meramente econômicos, constitui uma expressão de alienação capitalista, visto que a produção não visa a satisfação das necessidades, senão a valorização do capital, mediante a lógica do mercado baseada na demanda solvente. Acrescenta o autor que as necessidades humanas incorporam e harmonizam os bens materiais e espirituais, as necessidades políticas, sociais e de trabalho.<sup>100</sup>

Do ponto de vista político e social, as necessidades humanas inserem-se principalmente como integrantes das políticas públicas. Com essa caracterização, o atendimento de determinadas necessidades humanas demanda uma normatização jurídica para que, estruturadas sob a forma de direitos fundamentais possam ser concretizadas mediante a atuação do Estado ou da própria sociedade organizada.

No plano jurídico, Dworkin estabelece uma distinção entre princípios e políticas, atribuindo a estas um padrão que estabelece um objetivo a ser alcançado, em geral uma melhoria em algum aspecto de interesse da comunidade. Reconhece o autor que se interpretado um princípio como a expressão de um objetivo social ou uma política

---

<sup>99</sup> Vide: MASLOW, Abraham H. *Motivation and personalty*. 3. ed. New York: Addison-Wesly, 1987.

<sup>100</sup> HELLER, Agnes. *Teoría de las necesidades em Marx*. 2. ed. Barcelona: Ediciones Península, 1986, p. 24-28.

como manifestação de um princípio, esta separação pode ruir.<sup>101</sup> Bucci aduz que “as políticas públicas atuam de forma complementar, preenchendo os espaços normativos e concretizando os princípios e regras, com vista a objetivos determinados.”<sup>102</sup>

O que importa extrair desta discussão é que as políticas implementadas pelos entes públicos são realizadas na conformidade da organização e planificação autorizadas pela ordem jurídica. No âmbito das relações públicas é o Direito que confere expressão e legitimidade de ação aos agentes públicos para a execução destas políticas, considerando que o princípio da legalidade vincula as suas condutas aos estritos limites autorizados na lei.

O significado clássico e moderno de política é “derivado do adjetivo originado de pólis (*politikós*), que significa tudo o que se refere à cidade e, conseqüentemente, o que é urbano, civil, público, e até mesmo sociável e social”<sup>103</sup>. A adjetivação conferida pelo termo “públicas” tem apenas o objetivo de distingui-las das ações privadas, apesar de ocorrer um entrelaçamento entre ambas e mesmo dos seus agentes executores. Essa distinção esvai-se quando infere-se que o texto da Constituição brasileira oportuniza e incentiva a participação do cidadão na elaboração, execução e controle de inúmeras políticas em que o Estado é o seu executor ou organizador.

Segundo a definição de Velásquez, as políticas públicas caracterizam-se como “um processo integrador de decisões, ações, omissões, acordos e instrumentos, coordenado pelas autoridades públicas com o possível envolvimento dos indivíduos, e visa resolver ou prevenir uma situação definida como problemática.”<sup>104</sup> Considerando que desta concepção sobressai o envolvimento dos cidadãos nas políticas públicas, a implementação de programas com base em mecanismos que favorecem a participação popular na sua planificação, execução e controle, conferem-lhes uma maior legitimidade social.

São exemplos destas espécies de programas previstos na Constituição brasileira de 1988, a participação dos trabalhadores e empregadores nos órgãos colegiados dos órgãos públicos (art. 10), dos usuários de serviços públicos na Administração Pública direta e indireta (art. 37, §3º), dos produtores e trabalhadores rurais no planejamento da política agrícola (art. 187), dos trabalhadores e empregadores na gestão da seguridade social (art. 194, VII), da comunidade na organização das ações e serviços públicos de saúde (art. 198, III), da população na formulação e controle das políticas de assistência social (art. 204, II), da sociedade na gestão democrática do ensino público (art. 206, VI), das entidades não governamentais nos programas de assistência integral à saúde da criança, do adolescente e do jovem (art. 227, §1º), da comunidade nas políticas de amparo às pessoas idosas (art. 230).

---

<sup>101</sup> DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 36.

<sup>102</sup> BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (Org.) Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 26.

<sup>103</sup> BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. Dicionário de política. 12. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2004, v. 2, p. 954.

<sup>104</sup> Texto original: “Política pública es un proceso integrador de decisiones, acciones, inacciones, acuerdos e instrumentos, adelantado por autoridades públicas con la participación eventual de los particulares, y encaminado a solucionar o prevenir una situación definida como problemática.” (VELÁSQUEZ, Raúl. Hacia una nueva definición del concepto “política pública”. Revista Desafios, Bogotá, 2009, n. 20, p. 156.

Nesse paradigma, a responsabilidade pelo resultado das políticas públicas não fica apenas ao encargo do Estado, como também dos agentes econômicos, das organizações da sociedade civil e dos cidadãos em particular. Está em consonância com os pressupostos de uma democracia participativa, pois esta não desconhece a função dos representantes eleitos pelo sistema eleitoral e, conjugadamente, cria mecanismos de decisão que aproxima a sociedade da arena decisória.

Num sentido amplo, as políticas públicas têm por objeto os direitos fundamentais, com destaque para os direitos sociais, e suas respectivas garantias, em que o Estado atua na condição de executor, coordenador ou fomentador da sua efetivação. São formas de concretização das políticas públicas, programas que visam proporcionar a fruição de direitos, como a garantia de um mínimo existencial, o acesso aos meios de transporte coletivo, assistência social, programas de moradia, saúde, educação, dentre outros.

Adotando um conceito que traz subjacente a ideia de continuidade, de escolha de prioridades e reserva de meios, incluídas as dotações financeiras à sua execução, para Bucci, política pública é:

[...] o programa de ação governamental que resulta de um processo ou conjunto de processos juridicamente regulados – processo eleitoral, processo de planejamento, processo de governo, processo orçamentário, processo legislativo, processo administrativo, processo judicial – visando coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados. Como tipo ideal, a política pública deve visar a realização de objetivos definidos, expressando a seleção de prioridades, a reserva de meios necessários à sua consecução e o intervalo de tempo em que separa o atingimento de resultados.<sup>105</sup>

A continuidade decorre da sua configuração como programa, ou seja, como um fim que não se exaure pela simples realização de atos isolados, mas por um conjunto de medidas de larga duração e que, em regra, não cessam, mas se voltam para objetivos mais elevados que justificam seu prosseguimento. A continuidade das políticas públicas não descaracteriza aquelas que só se efetivam periodicamente em função de determinadas circunstâncias especiais ou excepcionais, a exemplo da prestação de assistência a vítimas de uma catástrofe natural. A continuidade é uma referência à manutenção de estruturas e meios necessários à realização de determinados fins, quando as razões que justificaram a sua criação ocorrem concretamente e demandam uma ação reparadora.

A escolha de prioridades é decorrência natural da gestão pública, pois o atendimento das necessidades humanas requer a adoção de critérios de seleção, de modo que as necessidades básicas sobrepõem-se às de menor exigência social e assim sucessivamente.

A reserva de meios necessários à consecução das políticas públicas exige dotações orçamentárias suficientes a arcar-lhes com o ônus financeiro. Eis que aqui exsurge constantemente o problema de equilibrar a capacidade financeira dos entes estatais com a necessidade de concretização das políticas públicas. O orçamento público é um instrumento de planejamento e execução das ações governamentais, elaborado pelo

---

<sup>105</sup> BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (Org.) Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 39.

Poder Executivo e submetido à apreciação do Poder Legislativo, no qual são indicadas as despesas do ente estatal e as fontes de receitas suficientes ao financiamento daquelas.

Por estar criteriosamente normatizado, deve ser elaborado e executado em conformidade com as regras e princípios estabelecidos na Lei nº 4.320/64 e nos artigos 165 a 169, da Constituição Federal. Contudo, o que releva destacar no tocante às políticas públicas é que as escolhas em gastos desta natureza devem contribuir com a redução das desigualdades sociais, uma vez que se reveste no instrumento de representação dos anseios da sociedade.

O conflito entre os gastos com políticas públicas e a limitação financeira orçamentária exige uma avaliação sobre a ótica das prioridades sociais. Nesse aspecto, importa destacar que as escolhas devem levar em consideração o que Deutsch denomina de “escala de prioridades”<sup>106</sup>. Conquanto o orçamento público sempre se depare com limitações financeiras, grosso modo, decisões entre direitos sociais de subsistência, saúde, educação, para citar apenas alguns, não podem prevalecer diante de gastos, como por exemplo, com grandes eventos esportivos ou obras de engenharia voltadas ao desenvolvimento exclusivamente econômico.

Portanto, ao serem definidas as prioridades que contemplarão o orçamento público, faz-se necessário trazer para o centro das discussões as questões relacionadas às políticas públicas que visam o combate à exclusão social, à redução das desigualdades, à promoção do bem comum, dentre outras plasmadas no texto constitucional. Por outro lado, em razão da direta correlação entre as demandas sociais e as suas fontes de financiamento, há que se discutir conjuntamente com aquelas, o nível de tributação necessário a atendê-las.

### **3.2 A TRIBUTAÇÃO COMO FONTE DE FINANCIAMENTO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS**

As funções do Estado não se restringem apenas a assegurar a ordem e a justiça, mas a ofertar sistemas de previdência e assistência, zelando pela velhice, pela doença, pela educação, pela segurança, enfim, adotando políticas públicas de atendimento às necessidades dos cidadãos para que possam ter uma existência digna.

As políticas públicas não se confundem com as necessidades individuais, nem com as coletivas. Enquanto as necessidades individuais são satisfeitas diretamente por cada indivíduo através de seu próprio esforço, as coletivas realizam-se pelo esforço coordenado de grupos privados estruturados em associações, clubes, igrejas, etc. Diferentemente, como se destacou, as políticas públicas são concretizadas essencialmente pela atuação do Estado que toma a si a responsabilidade de provê-las, podendo fazê-lo com o apoio dos membros da coletividade. Os recursos necessários ao financiamento destes serviços são obtidos quase exclusivamente através da arrecadação de tributos.

O poder de instituir e exigir tributos encontra a sua legitimação na soberania que

---

<sup>106</sup> DEUTSCH, Karl Wolfgang. Política e Governo. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1979, p. 40.

o Estado é detentor, permitindo-lhe apropriar-se de parte do patrimônio dos particulares, que em regra possui como base impositiva o rendimento, o consumo e a riqueza. A essa prerrogativa convencionou-se denominar de poder fiscal. Se o poder fiscal encontra-se inserido no conceito de soberania e esta provém do povo<sup>107</sup>, é inegável que os tributos não são mais uma imposição exigida arbitrariamente do contribuinte, à semelhança da submissão do vencido ao vencedor, como ocorria em tempos antigos<sup>108</sup>.

Hodiernamente os tributos decorrem da lei que é aprovada por representantes escolhidos pelo povo, prerrogativa que é exercida com fulcro no dever fundamental de pagar tributos, que tem na Constituição seu fundamento.

Do ponto de vista jurídico, “tributo é toda prestação pecuniária em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada, tendo por causa um fato lícito, previsto em lei, instituidor de relação jurídica”<sup>109</sup>. Segundo a concepção de Torres, diante da ampliação dos poderes estatais que a Constituição Federal de 1988 concebeu para o Estado brasileiro, o conceito de tributo também deve ser alargado. Assim, o autor conceitua tributo como o:

[...] dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.<sup>110</sup>

Uma conclusão que se extrai dessa nova configuração é que a tributação é, em grande medida, reflexo dos valores impregnados nos grupos sociais, que são captados pelos seus representantes nas casas legislativas e transformados em normas jurídicas.

Nesse prisma, no Brasil, a Constituição Federal de 1988 delimitou a competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, circunscrevendo a esfera de atuação de cada uma dessas entidades jurídico-políticas, no que concerne à instituição e conseqüente cobrança dos tributos. Contudo, a competência tributária não cria tributos, apenas outorga poderes para a sua instituição pelos entes estatais.

É no texto constitucional ainda que estão expressas as cinco espécies de tributos que podem ser instituídas, bem como as suas características tipificadoras, sendo: os impos-

---

<sup>107</sup> A Constituição Federal prevê em seu artigo 1º, parágrafo único, que “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

<sup>108</sup> Cita-se, a título de exemplo, o sistema de tributação adotado por Roma no período do Império e que foi uma das principais causas de seu grande crescimento. Embora se tratasse de um modelo primitivo, havia duas formas distintas de obtenção de recursos dos povos conquistados. Para os estados que depois do final da guerra conservavam sua existência jurídica não fazendo parte do Império Romano, o exército encarregava-se de transferir para o tesouro público os bens de significativo valor, encontrados no território, denominados presas de guerra, acrescentando-lhes ainda indenizações impostas ao vencido, como forma de ressarcimento pelas despesas bélicas do vencedor. Para os territórios sobre os quais, após a guerra, Roma mantinha uma soberania, instalando seu próprio governo, impunha tributos anuais, em que parte era transferido para suprir as despesas do governo central. (AYMARD, André; AYBOYER, Jeannine. Roma e seu império: o Ocidente e a formação da unidade mediterrânea. Tradução de Pedro Moacyr Campos. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1993, v. 3, p. 205-211).

<sup>109</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 381.

<sup>110</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 320-321.

tos<sup>111</sup>, as taxas<sup>112</sup>, a contribuição de melhoria<sup>113</sup>, os empréstimos compulsórios<sup>114</sup> e as contribuições especiais<sup>115</sup>.

Se o Estado detém a competência para instituir e exigir tributos, resulta que aos contribuintes recai o dever fundamental de pagá-los. Enquanto que do ponto de vista jurídico, o dever fundamental de pagar tributos configura-se como um pressuposto inerente à própria ordem constitucional, do ponto de vista político, decorre da natureza social das pessoas humanas, unidas em sociedade para a realização de fins comuns.

É um dever que indiretamente está relacionado aos direitos fundamentais, como a liberdade. Sem tributos o cidadão somente desfrutaria fugazmente de maior liberdade. Os cidadãos ver-se-iam submetidos em breve prazo à violência, à arbitrariedade e à justiça privada dos demais membros do grupo social. Afirmar que os tributos são o preço da liberdade não constitui mera falácia. Continua sendo correta a afirmação de Robert Wagner, antigo alcaide de Nova York, de que os impostos são o preço da civilização.<sup>116</sup>

Como dever fundamental figura como um contributo indispensável a uma vida em comum e de bem-estar para todos os membros da sociedade. É que para cumprir as suas funções e proporcionar a fruição de grande parte dos direitos fundamentais, o Estado tem de socorrer-se das receitas tributárias. A opção que se amolda a esse modelo é o que Nabais denomina de Estado Fiscal<sup>117</sup>, mas estruturado de forma que uns paguem mais e outros menos. Disto resulta que todos os cidadãos são portadores de direitos, mas somente as pessoas com capacidade para contribuir têm o dever de pagar tributos. Como assevera o mesmo autor, esse é, seguramente, um dos preços mais baratos a pagar pela manutenção da liberdade e de uma sociedade civilizada.<sup>118</sup>

---

<sup>111</sup> Imposto é, segundo a definição do artigo 16, do Código Tributário Nacional, “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” O que o distingue das demais espécies tributárias é que não há qualquer vinculação entre o contribuinte que o paga ou recolhe e o Estado como ente arrecadador. É que os impostos se destinam a financiar as demandas públicas gerais que o Estado presta aos cidadãos.

<sup>112</sup> As taxas vêm conceituadas na própria na Constituição Federal em seu artigo 145, inciso II, podendo ser exigidas “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”. Trata-se assim de um tributo cobrado apenas dos particulares que exigem uma determinada prestação do Estado.

<sup>113</sup> A contribuição de melhoria, de acordo com o artigo 81, do Código Tributário Nacional, pode ser instituída “para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

<sup>114</sup> Os empréstimos compulsórios estão previstos no artigo 148, da Constituição Federal, para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, e para a realização de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

<sup>115</sup> As contribuições especiais encontram-se inseridas no texto constitucional nos artigos 149 e 149-A, como instrumentos de atuação em determinadas áreas, destinando-se a atender finalidades específicas, como saúde, assistência e previdência, ou interesses de categorias profissionais ou econômicas específicas, ou ainda, como mecanismo de intervenção no domínio econômico.

<sup>116</sup> TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los contribuintes*. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 56-57.

<sup>117</sup> A expressão Estado fiscal é utilizada para caracterizar os países contemporâneos, cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por recursos oriundos dos impostos arrecadados. (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 191-192).

<sup>118</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 185-186.



Nesta linha, os tributos passam a ser concebidos não mais sob um enfoque individual de quem contribui, mas por meio de uma relação indissociável do coletivo. Pagar tributos ou zelar pelo cumprimento desta obrigação é um dever que está vinculado à noção de cidadania plena.

Nessa nova conformação social e política, o dever de pagar tributos caracteriza-se como uma categoria constitucional com caráter de fundamentalidade, que expressa uma dimensão de solidariedade social, pois traz subjacente a manutenção e existência do próprio Estado e, em especial, a realização de direitos fundamentais sociais como saúde, educação, saneamento básico e segurança, dentre outros.

Segundo Sacchetto, foi um salto “genético” relativamente ao passado, quando o dever tributário era dominado pela lógica do princípio da contraprestação, do benefício ou da teoria comutativa. Ao analisar o modelo tributário italiano, assinala que a Constituição de 1948 estabeleceu uma ruptura com a tradição precedente. Como disposição fundante do dever de solidariedade, o artigo 2º<sup>119</sup> espraia a amplitude do seu enunciado por todo o texto constitucional, enquanto a previsão do artigo 53<sup>120</sup> expressa o dever fundamental de todos concorrerem com tributos para o financiamento das despesas públicas, de acordo com a capacidade contributiva.<sup>121</sup>

A transformação inferida pelo autor no sistema tributário italiano foi reflexo da mudança de paradigma a que foi submetido, deixando de guiar-se pela denominada “teoria do imposto-troca” para fundar-se na “teoria do imposto-solidariedade”. De certo modo, as duas teorias marcaram as disputas ideológicas, principalmente nos dois últimos séculos, e na atualidade estão fortemente estruturadas em duas coalizões que se distinguem pelo modelo de Estado e pelos valores de vivência social que defendem.

A primeira caracteriza-se, especialmente, pela defesa dos ideais liberais, considerando o tributo como um fato econômico; a segunda é essencialmente solidarista e vê o tributo como uma condição da cidadania política. Em razão dos projetos distintos de sociedade e Estado que apregoam, resulta na consequente justificação distinta dos tributos e da função que devem desempenhar.

Em ambas as teorias a necessidade dos tributos não está em causa, mas apenas as formas que devem adquirir para harmonizarem-se com os valores e a lógica subjacente do projeto de vida coletiva que cada uma pretende concretizar.

---

<sup>119</sup> Redação original em italiano: “Art. 2 - La República reconoce y garantiza los derechos inviolables del hombre, ora como individuo, ora en el seno de las formaciones sociales donde aquél desarrolla su personalidad, y exige el cumplimiento de los deberes inexcusables de solidaridad política, económica y social.” Redação de acordo com a tradução do autor: “Art. 2º - A República reconhece e garante os direitos invioláveis do homem, quer como ser individual quer nas formações sociais onde se desenvolve a sua personalidade, e requer o cumprimento dos deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social.”

<sup>120</sup> Redação original em italiano: “Art. 53 - Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad.” Redação de acordo com a tradução do autor: “Art. 53 - Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade.”

<sup>121</sup> SACCHETTO, Cláudio. Il dovere di solidarietà nel Diritto Tributario: l’Ordinamento Italiano. In: PEZZINI, Barbara; SACCHETTO, Claudio (Org.) Il dovere di solidarietà. Milano: Giuffrè Editore, 2005, p. 182.



A teoria do imposto-troca, fundada na ideia de uma equivalência tributária que concretiza um modelo de justiça comutativa<sup>122</sup>, prevaleceu a partir da segunda metade do século XVIII e se impôs nos dois séculos seguintes. Nesse modelo, o tributo<sup>123</sup> funciona como uma troca, ou melhor, como um preço pago pela segurança e os serviços prestados pelo Estado. Essa forma de concebê-lo tem suas origens na visão contratualista de Hobbes, Locke e Rousseau, segundo a premissa de que os homens concordam em alienar uma parcela de sua liberdade em troca de bens e segurança. Nos últimos anos vem experimentando um renascimento sob o nome de princípio da equivalência<sup>124</sup>. De acordo com esse princípio, a distribuição do tributo é baseada aproximadamente na utilidade que a cada um aproveita do seu pagamento.<sup>125</sup>

Evidencia-se que a justificação do poder de tributar com base na utilidade está associada aos ideais utilitaristas preconizados por Jeremy Bentham e John Stuart Mill.

Rejeitando a concepção de uma equivalência entre os tributos pagos e os serviços prestados aos contribuintes<sup>126</sup>, a teoria do imposto-solidariedade surge no final do século XIX, originada, principalmente, pelo pensamento da doutrina solidarista. A tributação passa a ser considerada como um dever necessário, fundado na ideia de solidariedade, que tem por objetivo proporcionar uma justiça distributiva<sup>127</sup>. Para isso guia-se pela observância da capacidade econômica dos contribuintes, com ênfase para a progressividade dos tributos e, do ponto de vista da aplicação dos recursos arrecadados, pela ideia de redistribuição e equalização.<sup>128</sup>

Nesta ótica, o sistema político volta-se para a criação de regras que configurem um sistema tributário com justiça fiscal e, conjuntamente, transforme os tributos em meios eficazes de redistribuição de renda. Com isto, é possível estabelecer, inclusive, o que se denomina de imposto negativo, ou seja, a garantia de uma renda mínima para quem se encontra abaixo da linha da pobreza.

---

<sup>122</sup> De acordo com Bobbio, a justiça comutativa visa estabelecer uma correspondência entre o dispêndio realizado e a coisa recebida, de tal modo que o valor será considerado justo se houver uma equivalência aproximada entre ambos. (BOBBIO, Norberto. Estado Governo e Sociedade: para uma teoria geral da política. 14. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2007, p. 19). Embora o autor a conceba com uma visão relacionada essencialmente às relações privadas, no contexto da tributação é utilizada para estabelecer uma equivalência entre o valor pago e o serviço recebido. É mais perceptível nas taxas, em que há o pagamento equivalente ao custo por uma prestação de serviço público ou pelo exercício do poder de polícia, mas pode corresponder também a uma média proporcional de tributação, exigida igualmente de todos, sem variação percentual.

<sup>123</sup> Embora o autor utilize a expressão imposto, o faz claramente com o sentido de tributo, como se o conhece no Brasil, ou seja, como o gênero, do qual o imposto é espécie. Em razão disso, por uma questão didática, optou-se por utilizar o termo “tributo”.

<sup>124</sup> Sobre o princípio da equivalência sugere-se o interessante estudo publicado na obra: VASQUES, Sérgio. O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária. Coimbra: Almedina, 2008.

<sup>125</sup> BOUVIER, Michel. Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt. 9. ed. Paris: LGDJ, 2008, p. 226-228.

<sup>126</sup> As taxas são o exemplo clássico de tributo que ainda hoje estão fundadas na teoria do imposto-troca, embora a aplicação dos recursos arrecadados possa ocorrer de acordo com o princípio da solidariedade social, ao distribuí-los segundo as prioridades sociais.

<sup>127</sup> Para Bobbio, “a justiça distributiva é aquela na qual se inspira a autoridade pública na distribuição de honras ou de obrigações: sua pretensão é que a cada um seja dado o que lhe cabe com base em critérios que podem mudar segundo a diversidade das situações objetivas, ou segundo os pontos de vista”. (BOBBIO, Norberto. Estado Governo e Sociedade: para uma teoria geral da política. 14. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2007, p. 19-20). No âmbito da tributação os principais critérios utilizados são a progressividade e a seletividade.

<sup>128</sup> BOUVIER, Michel. Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt. 9. ed. Paris: LGDJ, 2008, p. 231-233.

A teoria do imposto-solidariedade está fortemente impregnada na Constituição brasileira. Como se asseverou, a solidariedade social expressa no artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal, atua como um princípio fundante das relações sociais e políticas, e espalha a sua abrangência sobre outros princípios e regras. Em matéria tributária, além de estar diretamente vinculada ao artigo 40, merece destaque a vinculação indireta com o princípio da capacidade contributiva, da progressividade e da seletividade, que serão abordados adiante.

A ênfase que se confere ao princípio da solidariedade social não tem o condão de relegar a um plano secundário o princípio da legalidade, cuja conquista proporcionou grandes avanços nas relações entre contribuintes e Estado. Ao contrário, o objetivo é demonstrar a possibilidade de sua concretização, observando os estritos limites da lei.

Na atualidade, considerando especialmente os regimes representativos de governo, é conferido aos representantes do povo a faculdade de criar ou aumentar tributos para suprir as despesas públicas. Como a competência para a instituição ou aumento de qualquer espécie tributária é exclusiva do Poder Legislativo, salvo situações excetuadas pelo texto constitucional, a norma tributária somente existe se criada mediante lei e na medida por ela criada.

Na Constituição Federal há que se destacar a existência de dois princípios da legalidade interligados: a) o princípio genérico da legalidade previsto no seu artigo 5º, inciso II, segundo o qual somente a lei formal, emanada do Poder Legislativo, é fonte do direito, destacando que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei"; b) o princípio da estrita legalidade tributária, que é um princípio específico de direito tributário, segundo o qual nenhum tributo poderá ser exigido sem definição em lei anterior (CF, artigo 151, I).

Entretanto, não basta à lei formal reconhecer a existência do tributo, impondo prestações compulsórias; deverá também consignar, de forma completa e suficientemente individualizada, todos os elementos essenciais e necessários à sua exigência, por disposição expressa do Código Tributário Nacional,<sup>129</sup> em especial, o fato gerador, a base de cálculo, alíquotas e as penalidades.

Em síntese, o sistema tributário brasileiro apresenta-se rigorosamente desenhado na Constituição Federal, dispondo ainda que a instituição e aumento de tributos somente poderá ser realizada mediante lei<sup>130</sup>. Neste contexto, o princípio da solidariedade social não pode afastar a exigência de lei para o regramento das matérias tributárias que

---

<sup>129</sup> O artigo 97 do Código Tributário Nacional estabelece os elementos que a lei deve descrever na instituição de um determinado tributo.

<sup>130</sup> Cabe ressaltar que a Constituição Federal, ao estabelecer o princípio da legalidade tributária, o fez com ressalvas, afirmando em seu artigo 153, §1º, que "é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V". Trata-se, tão somente, de exceção descrita expressamente na Constituição Federal, não implicando, pois, em ofensas ao princípio da legalidade tributária. À lei, neste caso, caberá estipular os limites dentro dos quais o Poder Executivo poderá agir para alterar as alíquotas dos tributos. O legislador, no caso, apenas fixa ao Poder Executivo uma margem de ação, que o impede de agir arbitrariamente e até discriminadamente. O tributo, no entanto, será instituído por lei, com todos os seus elementos constitutivos.

o texto constitucional vincula ao princípio da legalidade, pois a relação entre ambos é de complementaridade e de harmonização.

Há que se buscar, portanto, um equilíbrio que permita o desenvolvimento sustentável para o país, em que o dever fundamental de pagar tributos esteja estruturado de modo a atender as justas reivindicações dos contribuintes e, ao mesmo tempo, proporcione recursos suficientes para financiar as políticas públicas. Por isso, a concretização do princípio da solidariedade social no âmbito dos tributos não pode ser utilizado pelos entes estatais, em desrespeito aos demais princípios e regras constitucionais, sob pena de causar desordem jurídica e instabilidade institucional.

Com base nesses aportes, parte-se para o quarto capítulo, em que será procedida investigação acerca das críticas e limites que envolvem a concretização da solidariedade social no Brasil na seara da tributação e das políticas públicas.

## **4 DESAFIOS ENFRENTADOS PELO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL**

### **4.1 AS CRÍTICAS AO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL**

A análise relativa aos desafios que envolvem a concretização da solidariedade social diz respeito, em primeiro lugar, às críticas à sua aplicação no âmbito da obtenção de receitas pelo Estado e, em segundo lugar, aos problemas que a envolvem, especialmente na efetivação das políticas públicas.

De acordo com pesquisa apontada por De Lucas, três são as principais dificuldades apontadas pelos críticos como entraves à articulação do princípio da solidariedade social no âmbito do Direito e do Estado.

A primeira crítica é que há uma contradição entre solidariedade social e imposição. Nesse ponto, parte da doutrina considera que qualquer tentativa de lhe incorporar consequências jurídicas que importem em deveres, significa destruir a sua essência. O Direito não seria o seu ambiente apropriado, mas assunto da sociedade civil, por meio de uma cidadania espontânea. As críticas que procuram desqualificá-la, por ser o resultado de uma imposição por meio de normas jurídicas, o fazem com base em outros contextos históricos em que a solidariedade social era compreendida como beneficência, benevolência ou caridade, portanto distinta da vinculação com a ideia de justiça.

Conclui o autor que diante da sua nova configuração, é possível depreender que o princípio da solidariedade social pode contemplar normas de imposição, por apresentar-se não apenas como uma exigência ética, mas também no âmbito jurídico-político, como um princípio relacionado à justiça.<sup>131</sup>

---

<sup>131</sup> DE LUCAS, Javier. La polémica sobre los deberes de solidaridad: el ejemplo del deber de defensa y su posible concreción em um servicio civil. Revista del Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, n. 19, set./dez. 1994, p. 15-16, 40-41.

A pretensão de limitar a abrangência da solidariedade social aos limites da sociedade civil é condenada por Nabais, pois se trata de uma exigência advinda do mercado que visa dismantelar as bases do Estado social. Pensar que a sua função reduz-se aos espaços das relações entre particulares, “mais não seria do que um ótimo instrumento de liquidação do Estado (moderno) às mãos do mercado”<sup>132</sup>. Há que se rejeitar, portanto, a atitude de retirar-lhe o caráter de fundamento da atuação estatal, bem como a que condena a sua qualificação como princípio diretivo do ordenamento jurídico.

A segunda crítica volta-se para a discussão acerca do que é denominado de paradoxo da solidariedade social. Nesse caso, consideram os críticos que existem conflitos inconciliáveis quando ocorrem exigências contrapostas de solidariedade entre grupos ou instâncias distintas.<sup>133</sup> Entende-se que a ocorrência de opiniões divergentes é inerente à pluralidade de aspirações sociais, por vezes contraditórias. No plano político, as divergências quanto às escolhas das políticas públicas resolvem-se por meio de deliberações produzidas democraticamente, considerando uma ordem de prioridades. Do ponto de vista jurídico, existem mecanismos eficazes para a resolução de colisões de princípios ou conflito de regras, a exemplo das proposições de Alexy e Dworkin<sup>134</sup>.

Portanto, não há risco de contradições insolúveis na adoção do princípio da solidariedade social ou de qualquer outro, quando se parte da premissa de que as regras fundamentam-se em princípios determinados. Ademais, a normatividade assumida pelos princípios confere-lhes uma característica de fechamento interpretativo ou, num sentido figurado, representam o ponto de chegada e não de partida.<sup>135</sup> Assim, a solidariedade social não se afigura como um entrave à concretização dos direitos e deveres jurídicos, mas como um princípio guia que, harmonizado com outros princípios e direitos fundamentais, contribui para a resolução dos problemas sociais.

A terceira crítica é de que a solidariedade social não acrescenta nada à moderna ideia jurídica de igualdade. Este é outro equívoco, pois a solidariedade social requer uma perspectiva especial, distinta da igualdade. A solidariedade implica numa lógica de ação, para assumir também como próprios os interesses que são de todos, ou seja, do que diz respeito ao público. A titularidade é comum e acarreta o dever de contribuir, de atuar positivamente para sua eficaz garantia, na medida em que se trata de uma responsabilidade conjunta e de cada um. Ademais, a solidariedade social amplia-se para vincular-se a deveres com as gerações futuras, a exemplo das questões relacionadas à

---

<sup>132</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p. 126.

<sup>133</sup> DE LUCAS, Javier. La polémica sobre los deberes de solidaridad: el ejemplo del deber de defensa y su posible concreción em um servicio civil. Revista del Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, n. 19, set./dez. 1994, p. 15-16.

<sup>134</sup> Vide: ALEXY, Robert. Teoría de los Derechos Fundamentales. Madrid: Centros de Estudios Políticos Y Constitucionales, 2002 e DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

<sup>135</sup> STRECK, Lenio Luiz. Neoconstitucionalismo, positivismo e pós-positivismo. In: FERRAJOLI, Luigi; STRECK, Lenio Luiz; TRINDADE, André Karam (orgs.). Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo: um debate com Luigi Ferrajoli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 68-69.

paz entre os povos e ao meio ambiente.<sup>136</sup>

Além dessas dificuldades gerais que lhe têm sido atribuídas, a adoção do princípio da solidariedade social recebe também críticas coerentes de diversos doutrinadores, especialmente no campo da tributação e das políticas públicas, considerando os riscos que podem advir de sua utilização indiscriminada.

No que se refere à tributação, na opinião de Godoi, o reconhecimento de um dever fundamental de pagar tributos pode levar a percepção equivocada de que o Estado possa exigir dos contribuintes quaisquer tipos de prestações tributárias, enfraquecendo os limites formais e materiais do poder de tributar. Observa ainda que “poder-se-ia concluir que a vinculação do tributo com a solidariedade constitui uma ‘desculpa’ ou um ‘pretexto’ para justificar a cobrança de exações com graves violações às limitações constitucionais de tributar.”<sup>137</sup>

Acrescenta-se a crítica de Machado que considera extremamente sedutora e perigosa a elevação da solidariedade social a princípio fundante da atividade tributária, pois pode pôr em risco o princípio da legalidade, relegando-o a um nível secundário. A justificação da cobrança de tributos sem apoio na lei, amparada na solidariedade e na capacidade contributiva, é tese típica do Nazismo. Geralmente os governantes, teóricos ou advogados em questões tributárias têm utilizado esse princípio como mero pretexto para ampliar ou invadir os limites estabelecidos pelo princípio da legalidade.<sup>138</sup>

A crítica mais contundente à aplicação da solidariedade social para fundamentar as exigências tributárias é de Ávila, baseado em quatro limites, decorrentes do caráter das espécies normativas tributárias, da indeterminação da linguagem, do ordenamento jurídico e da argumentação jurídica.

No que concerne ao limite decorrente das espécies normativas, observa que o Estado não pode justificar a tributação direta e exclusivamente nesse princípio. No entender deste autor, a Constituição Federal delimitou expressamente, por meio de regras de competência, o poder de cada ente estatal para instituir determinados tributos e descreveu os aspectos materiais das suas hipóteses de incidência, que são vinculativos para o legislador ordinário. O risco está em ser conferido prevalência ao princípio da solidariedade social sobre as regras de competência para ampliar o campo de incidência dos tributos.<sup>139</sup>

Contrário a esse entendimento, Santiago argumenta que embora seja correta a afirmação de Ávila de que não é possível estabelecer uma tributação diretamente com base no princípio da solidariedade social, uma vez que esta deverá ser instituída por lei, o autor supervaloriza o meio constitucional (a forma), em relação aos próprios fins constitucionais.<sup>140</sup>

---

<sup>136</sup> DE LUCAS, Javier. La polémica sobre los deberes de solidaridad: el ejemplo del deber de defensa y su posible concreción em um servicio civil. Revista del Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, n. 19, set./dez. 1994, p. 15-16, 23-24.

<sup>137</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p. 158.

<sup>138</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 30. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 45-46.

<sup>139</sup> ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p. 69.

<sup>140</sup> SANTIAGO, Julio Cesar. A importância do princípio da solidariedade no Direito Tributário brasileiro. Revista Tributária e de finanças públicas, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, v. 106, set-out. 2012. p. 65.

A preocupação justifica-se, especialmente diante da insegurança dos contribuintes, surpreendidos em diversos momentos da história recente por exigências desmesuradas e em descompasso com o princípio da legalidade. Entretanto, entende-se que na ordem jurídica constitucional, na sua configuração hodierna, existem controles eficazes para evitarem-se quaisquer atos dos entes estatais em desconformidade com o princípio da legalidade. Afastar a solidariedade social do contexto da tributação, sob o pretexto de que há risco de uso indevido é negar a sua função redistributiva.

Pensada a solidariedade social como um princípio, implica em considerá-la inserida no ordenamento jurídico e, por consequência, sujeita à observância dos demais princípios, de modo a não ultrapassar os limites que lhe são impostos. No âmbito da tributação, o princípio da legalidade funciona como a fonte criadora das normas tributárias, pois não há tributo sem lei que o estabeleça, mas balizado pelos demais princípios. Deste modo, o princípio da solidariedade social atua como o instrumento a guiar o legislador na elaboração da lei tributária, para lhe conferir um caráter redistributivo, mas jamais para instituir e exigir tributo em desacordo com a autorização constitucional.

O mesmo se diga em relação à atividade jurisdicional, ao adotar a solidariedade social para interpretar e decidir questões envolvendo matérias tributárias. O Poder Judiciário não pode, a pretexto de validar a exigência de um tributo, atribuir maior importância à solidariedade social em detrimento da legalidade. Enquanto este é um instrumento inafastável para instituir ou aumentar tributo, aquela atua sobre o conteúdo da matéria tributável, no momento da criação da norma legal e, posteriormente nas decisões do Poder Judiciário.

Portanto, não se trata de confrontar o princípio da solidariedade social com regras que definem a hipótese de incidência, uma vez que estas se encontram vinculadas ao princípio da legalidade. O princípio da solidariedade social não pode ser usado para definir o campo de incidência dos tributos e os respectivos contribuintes, mas para orientar os legisladores no tocante ao quantum de tributação deve incidir e quem deve ser instado a contribuir, e aos aplicadores e julgadores das normas jurídicas no momento de interpretar o sentido que lhes deve ser atribuídas.<sup>141</sup>

Em continuidade, acrescenta Ávila que há um limite resultante da indeterminação da linguagem que também pode suscitar o risco de uma permissão ao Poder Legislativo para escolher conceitos que supostamente estariam albergados na regra constitucional, produzindo identicamente uma ampliação nas regras de competência. Esse risco está fundado na ideia de que os conceitos que indicam os aspectos materiais das hipóteses de incidência vêm enunciados diretamente no texto constitucional ou decorrem indiretamente das propriedades que lhes foram conferidas pela legislação infraconstitucional, à época da promulgação da Constituição, como conceitos prévios.<sup>142</sup>

---

<sup>141</sup> É preciso destacar que, por vezes, no momento da interpretação da norma jurídica tributária pelos órgãos aplicadores ou que exercem a atividade jurisdicional, resulta uma ampliação da base de tributação. Mas isto não representa um risco à imposição arbitrária de tributos pelo Estado sobre os contribuintes. Mesmo em matéria de tributação, as categorias e conceitos que a integram podem ser atualizados e receber novos contornos para adequarem-se à realidade em cada momento histórico, respeitados os limites e a coerência da ordem jurídica.

<sup>142</sup> ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p. 73.



Entende-se equivocada a ideia de conceitos previamente estabelecidos ao tempo da promulgação da Constituição e que em razão disso devam ser mantidos inalterados. A Constituição configura-se como um conjunto de normas que demandam uma interpretação em conformidade com a realidade vivenciada. Não é um documento estéril e rígido, do contrário, o sentido que lhe é atribuído recebe o influxo das aspirações produzidas pelos intérpretes constitucionais.

Como se aludiu, com embasamento em Häberle, os intérpretes constitucionais não compreendem apenas os doutrinadores e órgãos de julgamento estatais, mas uma vasta gama de organizações sociais e o próprio indivíduo.<sup>143</sup> Destarte, a Constituição afigura-se como um organismo jurídico vivo e com possibilidade de mutação de acordo com o ambiente que a cerca, sem que isso venha a causar insegurança jurídica ou instabilidade institucional.

Esta é também a opinião de Santiago ao entender que embora a Constituição possa utilizar termos pretéritos já arraigados no Direito, nada obsta que lhes seja dado um novo sentido, decorrente dos princípios que incorpora. Com efeito, conceitos como “renda”, “circulação de mercadorias” e “folha de salários”, por exemplo, podem receber uma conotação diversa, diante de uma nova leitura constitucional, sem que isso cause risco de uma aproximação com qualquer ideologia ditatorial ou confiscatória.<sup>144</sup>

O que é inadmissível é a utilização de conceitos do Direito privado com sentido diverso no Direito Tributário, num determinado momento histórico, objetivando ampliar a área de incidência, sem amparo em lei. Como explica Becker, “uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito”<sup>145</sup>.

Em relação ao limite decorrente do ordenamento jurídico, a preocupação de Ávila volta-se para a adoção da interpretação das normas com base em fontes do Direito de outros países, uma vez que o sistema tributário delineado na Constituição é rígido. Para o autor, o ideal é que o aplicador do Direito tributário pátrio adote como parâmetro a linguagem do Direito positivo brasileiro.<sup>146</sup> Concorda-se com as razões de Santiago<sup>147</sup> de que ainda que não se deva extrair o conteúdo do princípio da solidariedade social em ordenamentos jurídicos estrangeiros, é inegável a contribuição que pode advir da compreensão dos riscos e benefícios enfrentados noutros estados. Afinal, atualmente muitos problemas não se circunscrevem aos territórios nacionais, pois são globais.

---

<sup>143</sup> HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 23-24.

<sup>144</sup> SANTIAGO, Julio Cesar. A importância do princípio da solidariedade no Direito Tributário brasileiro. *Revista Tributária e de finanças públicas*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, v. 106, set-out. 2012. p. 66-67.

<sup>145</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 123.

<sup>146</sup> ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) *solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 81-85.

<sup>147</sup> SANTIAGO, Julio Cesar. A importância do princípio da solidariedade no Direito Tributário brasileiro. *Revista Tributária e de finanças públicas*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, v. 106, set-out. 2012. p. 68.



O último argumento de Ávila é que há um limite derivado da argumentação jurídica a impedir a prevalência do princípio da solidariedade social sobre o núcleo de significado dos argumentos linguísticos.<sup>148</sup> Conquanto se reconheça a importância da semântica para a apreensão do teor das normas jurídicas e que no âmbito tributário as competências encontram-se expressamente definidas, não se pode olvidar que diante da impossibilidade de identificar o seu sentido, a interpretação há que se valer de outros institutos para aclarar o conteúdo nelas impregnado.

Explicitados os principais argumentos contrários à aplicação do princípio da solidariedade social no âmbito da tributação e as razões por que se discorda dos problemas apontados, cabe avaliar as críticas dirigidas à adoção deste princípio como balizador das políticas públicas, especialmente aquelas voltadas ao combate às desigualdades extremas de renda sob a forma de auxílios pecuniários.

É inegável a relevância da atuação estatal para a redução das situações de desigualdade, sobretudo quando afrontam a dignidade da pessoa. Contudo, a adoção de amplas políticas públicas de combate à pobreza extrema, tem sido objeto de críticas, segundo o argumento de Friedrich Hayek<sup>149</sup>, de que a distribuição direta de renda produz um enfraquecimento dos valores e responsabilidades individuais de cada pessoa pela construção de seu futuro.

Entende-se que a crítica se justifica quando analisados os aspectos intrínsecos que direcionam e fundamentam essas ações estatais. Quando o Estado adota políticas públicas de distribuição de renda ou concessão de benefícios sociais, desvinculados de qualquer contrapartida ou atuação dos agentes favorecidos, poderia incorrer no risco de conferir aos seus beneficiários uma condição de inferioridade, considerando-os incapazes de construir seu próprio futuro e participarem como agentes ativos das políticas que lhe dizem respeito.

Os despossuídos de bens materiais e outros bens da vida não podem ser tratados como agentes passivos dos processos que envolvem políticas públicas, meros destinatários das benfeitorias do Estado. A solidariedade social deve ser pensada como um instrumento de emancipação do sujeito.

Ações de redistribuição de renda<sup>150</sup> efetuadas por meio de valores pecuniários diretamente às pessoas, sem contrapartida dos recebedores, em determinadas circunstâncias podem produzir efeitos contrários aos desejados. Para reduzir desigualdades, respeitando a dignidade e estimulando a autonomia dos indivíduos, o Estado pode atuar por meio de ações verdadeiramente inclusivas.

---

<sup>148</sup> ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p. 86-87.

<sup>149</sup> HAYEK, Friedrich August von. O caminho da servidão. Tradução de Anna Maria Capovilla, José Ítalo Stelle e Liane de Morais Ribeiro. 5. ed. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1990, p. 169-172, 191.

<sup>150</sup> Segundo Majone “a redistribuição de renda inclui todas as transferências de recursos de um grupo de indivíduos, regiões ou países para um outro grupo; bem como a provisão de bens de mérito, tais como educação primária, seguridade social ou certas formas de assistência média que o Governo compele os cidadãos a consumir”. (MAJONE, Giandomenico. Do Estado Positivo ao Estado Regulador: causas e consequências da mudança no modo de governança. In: MATTOS, Paulo Todescan L. (Coord.). Regulação econômica e democracia: o debate europeu. São Paulo: Singular, 2006, p. 54).

Os poderes públicos podem, por exemplo, vincular os beneficiários de auxílio financeiro, ao cumprimento de ações que produzem resultados a médio e longo prazo, como a obrigatoriedade de frequentarem cursos de qualificação profissional e educacional, a inclusão dos filhos na escola, a participação nos programas gratuitos de saúde, dentre outros.<sup>151</sup> Outra alternativa viável pode se dar através de incentivos para que as empresas contratem pessoas de baixa renda e pouca qualificação. O modelo pode ser concretizado mediante o ressarcimento aos contratantes, de uma parcela da remuneração e, inclusive, benefícios previdenciários ou trabalhistas, como forma de compensar os custos privados e estimular as contratações.

Medidas como as que se expôs, a título exemplificativo, exigem que a atuação do Estado estimule a emancipação do cidadão sob todas as suas formas, para que este possa ter consciência do seu papel enquanto sujeito de direitos e de deveres para com a sociedade.

Ademais, aparenta que certos argumentos que fundamentam essas críticas são contraditórios, pois se por um lado condenam a providência estatal aos pobres, por outro, apoiam o recebimento de auxílio público às pessoas físicas e jurídicas com capacidade econômica elevada, sob a forma, por exemplo, de subsídios, empréstimos a juros reduzidos, incentivos e benefícios fiscais. Um exemplo paradoxal que pode ser confrontado com a crítica às políticas públicas direcionadas, principalmente, ao atendimento de direitos sociais para as populações pobres, sob o fundamento de que cada um deve ser responsável pelo seu progresso pessoal, pode ser extraído da crise financeira de 2008. Naquela conjuntura foi necessária uma gigantesca operação de socorro aos bancos e instituições financeiras<sup>152</sup> com recursos públicos oriundos dos tributos, para evitar efeitos perversos na economia decorrentes de erros de gestão da iniciativa privada.

Por evidente, não se pretende estabelecer uma crítica a toda política de apoio ou auxílio às classes de renda superior, mas apenas demonstrar que a atuação estatal deve ser avaliada segundo uma lógica que congregue os interesses de toda a sociedade e tenha por fim último, a consecução do bem comum.

## **4.2 O PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE COMO DELIMITADOR DA SOLIDARIEDADE SOCIAL**

A concepção de subsidiariedade ganhou seus contornos iniciais com Althusius, no início do século XVII. Partindo da premissa de que o fim do homem político é a simbiose, ou seja, a associação para estabelecer uma vida social comum e duradoura, o autor apresenta uma ordem lógica que denomina de comunidades simbióticas. Ini-

---

<sup>151</sup> Um exemplo que apresenta algumas características do modelo exposto é o Bolsa Família, instituído pelo governo brasileiro e que, apesar das críticas, inegavelmente produziu resultados extremamente positivos na assistência às famílias de baixa renda, retirando da miséria milhões de brasileiros que se encontravam abaixo da linha da pobreza.

<sup>152</sup> Somente o governo norte-americano aprovou uma ajuda financeira para socorrer os bancos e instituições financeiras de aproximadamente US\$ 700 bilhões, além da criação do Programa de Socorro a Ativos Depreciados (TARP).

ciando com a família, sucessivamente têm-se as associações civis (*collegium*), a cidade, a província e, por fim, o Estado. Cada uma existe para um determinado fim, sob a coordenação de um poder superior, mas autônomas dentro dos seus limites. A autosuficiência fica a cargo da comunidade inferior, que só será suprida pela que a sucede quando não for possível àquela. Com essa conformação, não apenas antevê as bases da subsidiariedade como também do federalismo.<sup>153</sup>

Contudo, foi na Encíclica *Quadragesimo Anno*, elaborada em 1931, pelo Papa Pio XI, que a subsidiariedade é formulada de maneira mais precisa, e após ampliada na Carta Encíclica *Mater et Magistra* em 1961, pelo Papa João XXIII.

A primeira destacou que tanto é injusto subtrair dos indivíduos o que eles podem alcançar com o próprio esforço para submeter à atuação do Estado, como para exigir de coletividades maiores que desempenhem o que as menores podem realizar. Seguindo essa função supletiva, os poderes públicos podem cuidar melhor daquelas ações que lhes exigem uma interferência e atuação mais eficaz.<sup>154</sup>

A segunda explicou de forma detalhada que a reciprocidade e a responsabilidade mútua devem guiar as relações entre os indivíduos e os poderes públicos, a exemplo de quando expressa que “o Estado, e, com ele, as outras entidades de direito público, não devem aumentar o seu domínio senão na medida em que verdadeiramente o exijam os motivos evidentes do bem comum”<sup>155</sup>.

Merece destaque ainda a contribuição de Johannes Messner<sup>156</sup>, ao lhe conferir um caráter de cientificidade e aplicabilidade, tanto nas relações privadas como no âmbito de atuação dos poderes públicos.

Considerando que o termo subsidiariedade provém de subsidium, na opinião de Sanchez Agesta, deve-se afastar toda interpretação que a configure com o sentido apenas de secundário ou puramente supletivo. Subsidiário não quer dizer que o Estado só tenha uma função secundária, de modo a justificar sua atuação somente para suprir deficiências, sob o risco de se restringir a sua abrangência.

A ideia isolada de uma mera atuação secundária é típica do individualismo do século XIX, que a definiu como a essência da liberdade individual. A sua base de sustentação comporta tanto uma proteção das liberdades, como uma missão primária de dirigir, observar e estimular a organização da sociedade, visando o enaltecimento e a plenitude dos seus membros. Disto deriva que ao mesmo tempo é limitadora da intervenção dos poderes públicos e fomentadora da sua atuação interventiva quando necessária ao bem comum, especialmente para concretizar as políticas redistributivas de bens.<sup>157</sup>

A subsidiariedade insere-se então como um princípio que direciona a atuação es-

---

<sup>153</sup> Vide: ALTHUSIUS, Johannes. Política. Rio de Janeiro: Liberty Fund; Topbooks, 2003.

<sup>154</sup> ENCÍCLICAS DOS SUMOS PONTÍFICES: Rerum Novarum, Quadragesimo anno, Mater et Magistra. São Paulo: Edições e publicações Brasil Editora, [196-], p. 112-113.

<sup>155</sup> ENCÍCLICAS DOS SUMOS PONTÍFICES: Rerum Novarum, Quadragesimo anno, Mater et Magistra. São Paulo: Edições e publicações Brasil Editora, [196-], p. 199.

<sup>156</sup> Vide: MESSNER, Johannes. La cuestion social. Madrid: Ediciones Rialp, 1960, p. 362-371.

tatal, visando eliminar os extremos, tanto em relação à inércia diante das necessidades sociais, quanto ao excesso que sepulta a liberdade. Ambos os extremos são, segundo Di Lorenzo, atos injustos e ações impeditivas da dignidade da pessoa humana.<sup>158</sup>

Para Quadros, a subsidiariedade é “um princípio fundamental na Ordem Jurídica do moderno Estado Social de Direito, na medida em que conduz à aceitação da prossecução do interesse público pelo indivíduo e por corpos sociais intermédios, situados entre ele e o Estado.”<sup>159</sup> Configura-se assim como um elo de comprometimento entre as famílias, os órgãos locais, as comunidades religiosas, os sindicatos, as associações empresariais, as universidades, dentre outros, em que o Estado insere-se como o seu maior protagonista. A comunidade maior somente realizará determinadas atividades se as comunidades menores não possuírem condições ou se não alcançam o mesmo nível de eficiência daquela que está acima.

Por conseguinte, os próprios poderes públicos devem estar estruturados segundo este princípio, na organização das suas funções. É então um princípio diretivo e regulador, tanto das relações entre o Estado e os cidadãos, como das competências dos diversos entes estatais. Assim sendo, Torres o define como:

[...] um princípio de divisão de competências e de cooperação, que procura definir os domínios próprios dos indivíduos, dos grupos intermediários e do Estado, exigindo que se atribuam as responsabilidades públicas às autoridades mais próximas dos cidadãos, que se encontram em condições de exercê-las de forma mais eficiente.<sup>160</sup>

Disto se deduz que a aplicação da subsidiariedade envolve dois planos distintos: um primeiro que diz respeito às relações entre a sociedade e o Estado, e um segundo voltado à sua organização política propriamente.

É neste sentido que a classificação de Götz e Hecker distinguem uma aplicação no âmbito sociopolítico de outra relativa à organização do Estado<sup>161</sup>. Enquanto aquela procura justificar o envolvimento ou abstenção da atuação estatal na relação com os indivíduos ou grupos sociais, esta se volta para a estruturação política-administrativa de distribuição do poder entre os entes estatais. Ambas trazem subjacente a ideia de autonomia e corresponsabilidade. As pessoas devem agir com liberdade e responsabilidade na busca do bem-estar individual e o Estado deve socorrê-las quando, diante da impossibilidade, resultar prejuízo ao bem comum. Da mesma forma, os poderes públicos locais devem concretizar as políticas públicas no seu território, mas necessitam ser socorridos pelos de

---

<sup>157</sup> AGESTA, Luis Sánchez. El principio de función subsidiaria. Revista de Estudios Políticos, Madrid, n. 121, jan./fev. 1962, p. 13-15.

<sup>158</sup> DI LORENZO, Wambert Gomes. Teoria do Estado de solidariedade: da dignidade da pessoa humana aos seus princípios corolários. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 104-105.

<sup>159</sup> QUADROS, Fausto de. O Princípio da Subsidiariedade no Direito Comunitário. Coimbra: Almedina, 1995, p. 18.

<sup>160</sup> TORRES, Silvia Faber. O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 35.

<sup>161</sup> Uma classificação semelhante é adotada por Chicharro Lázaro, distinguindo a subsidiariedade horizontal da subsidiariedade vertical. Enquanto a primeira regula as relações entre os poderes públicos e os particulares, a segunda regula a organização dos próprios poderes públicos nos que diz respeito à sua estrutura de funções. Vide CHICHARRO LÁZARO, Alicia. El principio de subsidiariedad em la Unión Europea. Navarra: Aranzadi, 2001, p. 40.

nível governamental superior quando incapacitados de realizá-las.<sup>162</sup>

Isto conduz à conclusão de que a subsidiariedade contempla tanto a regulação das relações entre o Estado e a sociedade, como a organização e distribuição das competências entre os entes estatais (União, Estados, Distrito-Federal e Municípios). Contudo, apesar da abrangência que o princípio da subsidiariedade comporta, para o tema em análise será avaliada a sua aplicação apenas no cenário das relações entre Estado e a sociedade, especificamente no âmbito da tributação e das políticas públicas que comportam prestações sociais positivas dos poderes públicos.

Nessa linha, no plano das relações dos cidadãos com o Estado a subsidiariedade vincula-se à liberdade, ao bem comum e à dignidade da pessoa humana, sem descuidar a sua estreita e necessária ligação com a solidariedade social.

No contexto da liberdade, a concretização da subsidiariedade exige necessariamente que a ordem social esteja fundada numa sociedade livre e aberta. A liberdade frente ao Estado permite fortalecer a opinião pública sob todos os aspectos, de tal modo que cada um possa expressar as suas convicções, exercer os seus direitos, especialmente políticos, e viver de acordo com as suas convicções.<sup>163</sup> Denota-se que a liberdade de escolhas, que no plano econômico e profissional materializam-se em torno do princípio da livre iniciativa, visa garantir a plenitude da pessoa humana.

Não se trata de uma prerrogativa sem limites como a defendida, por vezes, pelos modelos teóricos fundados no individualismo, especialmente na sua vertente liberal extremada. A liberdade circunscreve-se a um espaço de ação dos indivíduos, não podendo invadir aquele delimitado pelo bem comum. O bem comum consiste num conjunto de condições que favorecem ou proporcionam o desenvolvimento integral da personalidade humana. Essas condições são produzidas principalmente pelo Estado, por ser o fim que justifica a sua existência. Em consequência, como adverte Torres, se o Estado existe para a realização do bem comum, naqueles espaços em que este não está caracterizado, não há que se falar em intervenção estatal.<sup>164</sup>

Desse modo, segundo a explicação de Bidart Campos, a liberdade e o bem comum apresentam-se como pesos que visam proporcionar um equilíbrio na aplicação das normas jurídicas concretizadoras do princípio da subsidiariedade.<sup>165</sup>

Destarte, há uma harmonia entre a liberdade e o bem comum, de modo que ambos não se realizam isoladamente e nem se excluem. Como enfatiza Maritain, o bem comum não é nem a simples coleção dos bens privados de cada indivíduo, nem apenas o bem próprio de um todo social. O bem comum é a comunhão no bem viver; é pois comum ao todo e às partes, o que implica, sobretudo, no reconhecimento das liberdades e dos direitos fundamentais das pessoas. Diante disso, não se pode deduzir que o

---

<sup>162</sup> GÖTZ, Volkmar; HECKER, Michel. Il principio di sussidiarietà nel diritto costituzionale Tedesco con particolare riferimento allá sua dimensione federale. In: RINELLA, ANGELO; COEN, Leopoldo; SCARCIGLIA, Roberto (Org.). Sussidiarietà e ordinamenti costituzionali: esperienze a confronto. Padova: CEDAM, 1999, p. 50.

<sup>163</sup> MESSNER, Johannes. La cuestion social. Madrid: Ediciones Rialp, 1960, p. 367.

<sup>164</sup> TORRES, Silvia Faber. O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 74-75.

<sup>165</sup> BIDART CAMPOS, German J. Los Equilibrios de la Libertad. Buenos Aires: Ediar, 1988, p. 166.

bem comum da sociedade seja a simples totalização dos bens individuais de cada uma das pessoas que a constituem. A ideia de que a função do Estado seria apenas velar pelo respeito da liberdade de cada qual, redundaria num modelo que fomentaria a desigualdade social.<sup>166</sup>

Entretanto, como a sociedade é heterogênea, formada normalmente por uma pluralidade de comunidades autônomas, o bem comum também apresenta uma variação de valores. A escolha dos valores que o compõem em cada sociedade política deve ser resultado de opções realizadas por homens livres, mantidos intocáveis os direitos fundamentais e preservada a sua dignidade.

Nessa senda, a concretização do princípio da subsidiariedade deve ainda se conduzir pela observância da dignidade da pessoa humana, visando especialmente garantir e evitar a retirada ou a redução de direitos inalienáveis e inafastáveis. Toda ação estatal que confronta com os direitos fundamentais, ou a indevida omissão dos poderes públicos, contrariam o princípio da subsidiariedade, se disto resulta afronta à dignidade da pessoa.

Como explica Torres, a dignidade humana e a subsidiariedade tangenciam-se e unem-se, uma vez que ambas partem do pressuposto de que se o ser humano é fundamento, causa e fim de todas as instituições sociais, tem o direito de desenvolver-se segundo a sua própria natureza e responsabilidade moral primária na realização de seus encargos vitais.<sup>167</sup>

Estabelecidos os seus contornos, cabe avaliar a função delimitadora que a subsidiariedade produz sobre a solidariedade social. Quando avaliada, de um lado, a subsidiariedade como vinculada à ideia de liberdade individual, ao direito de propriedade e ao mercado como forma de obtenção de recursos e, de outro, a solidariedade social como ligada à igualdade dos homens, aparenta que se configuram como princípios contraditórios. Todavia, se é somente através da articulação de ambas que se consolida a mútua cooperação e responsabilidade entre os integrantes da sociedade, conclui-se que não ocorre uma contraposição, mas uma complementação. Em outras palavras, para a realização da liberdade, do bem comum e da dignidade da pessoa humana, faz-se necessário uma atuação conjugada e de recíprocas funções em que a subsidiariedade atua como limitadora da solidariedade social.

No Brasil, no que se refere à relação entre Estado e sociedade, evidencia-se a presença do princípio da subsidiariedade em diversas disposições do texto constitucional, com a finalidade de dar-lhe concretude tanto no plano sociopolítico como no âmbito da organização e atuação dos entes estatais, a exemplo das disposições reguladoras da ordem econômica e financeira, da repartição das receitas tributárias, das atribuições de atendimento de políticas públicas, dentre outras.

---

<sup>166</sup> MARITAIN, Jacques. Os Direitos do Homem e a Lei Natural. Rio de Janeiro: Livraria José Olympio Editora, 1947, p. 17-20.

<sup>167</sup> TORRES, Silvia Faber. O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 83.



Apesar da abrangência que o princípio da subsidiariedade comporta na Constituição Federal de 1988, para fins deste estudo, no próximo capítulo será avaliada a sua aplicação apenas no contexto da tributação e das políticas públicas, especialmente aquelas que demandam prestações positivas dos poderes públicos em favor dos cidadãos.

## 5 PROPOSIÇÕES PARA A EFETIVAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL NO BRASIL

### 5.1 A RECONFIGURAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na máxima do Direito Romano, *suum cuique tribuere* (dar a cada um o que lhe é devido). Ressurge embrionariamente no século XVIII, na obra *A Riqueza das Nações*, de Adam Smith, sob a denominação de equidade. A equidade diz respeito à necessidade de o Estado exigir que cada um contribua na proporção dos ganhos que desfruta sob a proteção do poder público. Conclui o autor ser essa a razão para que os ricos paguem mais, pois necessitam de uma maior segurança para proteger os seus bens. A observância ou não cumprimento deste princípio resulta na igualdade ou desigualdade da tributação.<sup>168</sup>

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 enunciou em seu artigo 13º que “para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”. Por estar matizada pelos ideais liberais, a equidade configura-se como uma garantia de que as pessoas contribuam proporcionalmente aos seus ganhos e de acordo com o retorno que recebem dos poderes públicos. Vê-se que é, em certa medida, uma especificação do princípio da igualdade.

Como acentua Amaro, como um princípio inspirado na ordem natural das coisas, parte da premissa de que “onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”. Porém, não visa apenas preservar a eficácia da lei de incidência, para que esta não se torne inócua diante da ausência de riqueza<sup>169</sup> a tributar, mas se dirige ainda ao contribuinte, como uma garantia contra uma tributação excessiva, quando comparada com a sua capacidade econômica.<sup>170</sup>

No Brasil, o princípio da capacidade contributiva está previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, cujo texto dispõe que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

---

<sup>168</sup> SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. São Paulo: Nova Cultural, 1996, v. II, p. 282-284.

<sup>169</sup> O termo “riqueza” será utilizado na sua acepção genérica, para se referir aos diversos signos identificados no texto constitucional como passíveis de incidência tributária após a instituição do tributo.

<sup>170</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 138.



A primeira dúvida que emerge da redação é se a sua aplicabilidade se reduziria aos impostos pessoais e, ainda assim, permitindo ao legislador avaliar a possibilidade da sua implementação.

Na opinião de Nobre Júnior a exceção “sempre que possível” não configura autorização ao legislador para que, se assim entender, possa graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. A cláusula jamais poderá servir de álibi ao legislativo para dispensar um tributo da observância da capacidade contributiva do obrigado pelo seu pagamento. Acrescenta que, apesar de a capacidade contributiva estar mais afinada com os impostos, é indubitoso que o mesmo indicativo da capacidade econômica deve ser aplicado às demais espécies tributárias, somente devendo ser afastada quando impossível a sua aplicação.<sup>171</sup>

A possibilidade de aplicação da capacidade contributiva a todos os tributos decorre, em algumas situações, do próprio texto constitucional, a exemplo da dispensa de taxas para obtenção do registro civil de nascimento e de certidão de óbito<sup>172</sup>, e de leis infraconstitucionais que concedem isenção a determinadas pessoas ou situações, considerando a reduzida capacidade econômica. Nessas situações, embora possa aparentar que a capacidade contributiva seja uma garantia apenas em favor da dispensa de tributo, em face da incapacidade econômica do contribuinte, não se pode olvidar que o excesso de exação também estará por ela albergado.

Mesmo em se tratando de taxas e contribuições de melhoria, que possuem limitadores próprios, a capacidade contributiva pode ser utilizada como fundamento jurídico quando estes limites forem ultrapassados. A propósito, o Supremo Tribunal Federal tem adotado em diversos julgamentos<sup>173</sup> o entendimento da subordinação das taxas ao princípio da capacidade contributiva. Em razão disso, concorda-se com Oliveira que nenhuma situação (inclusive o consumo) que não reflita capacidade contributiva poderá ser eleita pelo legislador como fato gerador de tributo.<sup>174</sup>

Feitas essas observações iniciais, cabe delimitar o campo material de abrangência da capacidade contributiva, ou seja, qual a riqueza que está contemplada no seu campo de incidência que permite aos entes estatais submetê-la à tributação.

Inicialmente, cabe destacar que a capacidade contributiva deve estar demarcada por limitadores que impeçam, de um lado, a imposição onde não há manifestação de riqueza e, de outro, a tributação excessiva que venha a expropriar o patrimônio dos contribuintes. No primeiro caso, a intributabilidade é uma salvaguarda do mínimo existencial, no segundo, a elevação da tributação não pode configurar-se em mutilação da

---

<sup>171</sup> NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Princípio constitucional da capacidade contributiva. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 65-66, 83.

<sup>172</sup> Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso LXXVI.

<sup>173</sup> “O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.382-5/CE, DJ de 02.06.2000. Segunda Turma. Relator: Min. Celso de Mello). Na mesma linha, vide o Recurso Extraordinário nº 177.835-1/PE, DJ de 25.05.2001. Tribunal Pleno. Relator: Min. Carlos Velloso.

<sup>174</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 113.

propriedade. Ultrapassados esses limites, em ambas as situações o exercício do poder tributário converte-se em confisco, atentando contra a dignidade da pessoa humana, como se verá adiante.

A vedação de confisco configura-se, segundo Torres, como uma imunidade tributária<sup>175</sup> que preserva a parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada. Isto porque a relação entre o direito de propriedade e o Direito Tributário é dialética. Se por um lado a propriedade privada é por excelência a base impositiva da tributação, por outro, está protegida qualitativa e quantitativamente contra a incidência desmedida que implique na sua extinção. Contudo, assevera o autor que a vedação de confisco é uma cláusula aberta que impossibilita fixar previamente os limites quantitativos que não podem ser ultrapassados. Qualquer que seja o critério de aferição deve pautar-se pela razoabilidade.<sup>176</sup>

Deste modo, a exação confiscatória situa-se fora da capacidade contributiva, porque transcende os limites possíveis e está radicada na injustiça que imuniza a cobrança de tributos sobre o mínimo existencial ou quando é exigido em quantitativo superior ao suportável pelos contribuintes.

Embora se apresente com um conteúdo variável, o mínimo existencial pode ser delimitado em cada tempo e lugar para efeitos de afastamento da imposição tributária.

O seu conteúdo não abrange apenas a assistência, mas também os meios necessários à sobrevivência em condições dignas, que permitam a cada pessoa exercer com autonomia e responsabilidade os direitos fundamentais. Trata-se de um limite que, de um lado, o Estado não pode subtrair do indivíduo, de outro, deve positivamente assegurar, mediante prestações de natureza material. Relevante neste contexto é ainda o papel do legislador que, ao instituir normas, deve respeitar esse limite e ao mesmo tempo fomentar ações que contribuam para a minoração das condições de pobreza.<sup>177</sup>

Na opinião de Torres, apesar de carecer de um conteúdo específico que permita mensurá-lo, o mínimo existencial abrange qualquer direito, em especial os direitos fundamentais, como direito à saúde, à alimentação, dentre outros. Não é possível determiná-lo objetivamente porque envolve mais aspectos de qualidade do que propriamente de quantidade, tornando difícil extremá-lo em sua região periférica. No plano tributário está fundamentado na ideia de proporcionar condições iniciais para o exercício da liberdade, da felicidade, dos direitos humanos e do princípio da igualdade, como uma autêntica imunidade tributária, ainda que implícita.<sup>178</sup>

No Brasil, entende-se que o parâmetro definidor do mínimo existencial pode ser correlacionado com o valor do salário mínimo, que está previsto no artigo 7º, inciso

---

<sup>175</sup> Imunidades tributárias são prescrições constitucionais limitadoras do poder de tributar e garantidoras dos direitos do cidadão. Assim, estabelecem uma área de incompetência, impedindo a atuação do legislador ordinário de instituir norma que vise exigir tributo, quando vedado pela Constituição.

<sup>176</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 58.

<sup>177</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (Orgs.). Direitos Fundamentais: orçamento e reserva do possível. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 21-23.

<sup>178</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 144-146.

IV, da Constituição Federal, como sendo aquele fixado em lei, “capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social”. Convergem aproximadamente para essa ideia Tipke e Yamashita, conquanto defendam que o valor definido como mínimo existencial fiscal não deva ser inferior àquele fixado para efeitos da concessão do direito da seguridade social.<sup>179</sup>

Ademais, nada obsta que em determinadas situações o legislador ordinário possa corrigir distorções, mediante a edição de normas legais que confirmem isenções ou reduções da tributação para determinadas pessoas, em situações especiais, ou para bens, produtos ou serviços considerados essenciais para uma vida com dignidade.

Em relação às exigências tributárias excessivamente elevadas, a despeito da quase ausência de normatização<sup>180</sup>, o Supremo Tribunal Federal tem atuado com rigor, para evitar os excessos dos governos, pautando-se por critérios de proporcionalidade<sup>181</sup> e razoabilidade<sup>182</sup>. Denota-se que as decisões não se circunscrevem apenas aos tributos propriamente, mas também para evitar o confisco por meio de multas desproporcionais<sup>183</sup> e juros abusivos.

Entendeu ainda aquela Corte que a caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e das peculiaridades de cada situação, levando-se em conta os custos, a carga tributária global, margens de lucro e outras condições pontuais do mercado e da conjuntura social e econômica.<sup>184</sup>

Estabelecido o campo de abrangência da capacidade contributiva, cabe ainda avaliar a forma de submeter a riqueza tributável à incidência dos tributos. Para esse fim,

---

<sup>179</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 34.

<sup>180</sup> Cita-se como exceção, a fixação na Lei nº 10.257/2001, que estabeleceu as diretrizes nacionais da política urbana, do limite máximo de incidência do IPTU em 15%, para os imóveis não edificados, subutilizados ou não utilizados, de acordo com a redação do artigo 7º, §1º. “§1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.”

<sup>181</sup> “Tributação e ofensa ao princípio da proporcionalidade. [...] O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551-MG, DJ de 20.04.2006. Tribunal Pleno. Relator: Min. Celso de Mello).

<sup>182</sup> “Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Constitucionalidade nº 8 MC/DF, DJ de 13.10.1999. Relator: Min. Celso de Mello).

<sup>183</sup> “Conforme orientação fixada pelo STF, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 523.471-MG, DJ de 23.04.2010. Segunda Turma. Relator: Min. Joaquim Barbosa).

<sup>184</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 448.432-CE, DJ de 28.05.2010. Segunda Turma. Relator: Min. Joaquim Barbosa.

do texto constitucional extrai-se que o legislador ordinário pode adotar como instrumentos para aplicar a incidência tributária, a proporcionalidade, a seletividade e a progressividade.

A proporcionalidade surge como uma derivação do princípio da igualdade, inspirada nos ideais liberais da Revolução Francesa. Foi fortemente defendida por Stuart Mill, argumentando que “taxar as rendas mais altas em uma percentagem maior do que as rendas menores significa impor um tributo à iniciativa e à parcimônia, impor uma penalidade a pessoas por terem trabalhado mais duro e economizado mais do que seus vizinhos”<sup>185</sup>.

Para o autor, a igualdade deve ser a norma que norteia tudo aquilo que diz respeito ao governo, porque não lhe é permitido fazer nenhuma discriminação de pessoas e classes que se encontram em situação de equivalência, no momento de exigir um sacrifício tributário. Nessa perspectiva, a proporcionalidade na tributação indica igualdade de sacrifício, o que pressupõe uma exigência proporcional à riqueza de cada um. Em sua opinião, ainda que esse padrão não possa ser atingido na plenitude, deve ser o ideal almejado pelos modelos tributários.<sup>186</sup>

Os entes tributantes podem ainda ajustar a incidência tributária por meio da seletividade, visando adequá-la indiretamente à capacidade econômica dos destinatários consumidores. Para atingir esse objetivo é necessária a instituição de um percentual de tributação mais elevado para os bens considerados de “luxo”, consumidos principalmente pelos indivíduos das classes mais altas, e um percentual inferior ou nulo para os bens que compõem a cesta básica, subsidiando desta forma, os bens de primeira necessidade, imprescindíveis às classes baixas. É o que ocorre com os impostos indiretos<sup>187</sup>, a exemplo do ICMS<sup>188</sup> e do IPI<sup>189</sup>. A esse respeito, como esclarece Torres, a desobediência do legislador ao princípio da seletividade no IPI e no ICMS macula com o vício de inconstitucionalidade a exigência tributária.<sup>190</sup>

Como se verá a seguir, a seletividade é, de certo modo, uma forma específica de dar concretude à progressividade em tributos que incidem essencialmente sobre a produção e o consumo.

A progressividade é decorrência de uma evolução do sistema de tributação. Especialmente a partir do período pós Segunda Grande Guerra, diversos países trataram de inseri-la em seus textos constitucionais, a exemplo da Itália, Espanha e Portugal.

---

<sup>185</sup> MILL, John Stuart. Princípios de economia política: com algumas de suas aplicações à filosofia social. Tradução de Luiz João Barúna. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 293.

<sup>186</sup> MILL, John Stuart. Princípios de economia política: com algumas de suas aplicações à filosofia social. Tradução de Luiz João Barúna. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 290.

<sup>187</sup> Impostos indiretos são aqueles que incidem sobre o preço das mercadorias, em que normalmente o empresário embute o valor do imposto no seu custo, repassando-o ao consumidor, a exemplo do IPI e o ICMS.

<sup>188</sup> Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

<sup>189</sup> Imposto sobre Produtos Industrializados.

<sup>190</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 438.

Como se enfatizou, a Constituição italiana de 1948 estabeleceu em seu artigo 53<sup>191</sup> que “o sistema tributário é inspirado nos critérios da progressividade”. A Constituição portuguesa de 1976, previu em seu artigo 104, item 1, que “o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”. Seguindo a mesma tendência, a Constituição espanhola de 1978, definiu em seu artigo 31, item 1, que “todos contribuirão para o financiamento das despesas públicas de acordo com a sua capacidade econômica mediante um sistema tributário justo inspirado nos princípios de igualdade e progressividade que, em nenhum caso, terá alcance confiscatório”<sup>192</sup>.

A progressividade, um dos temas centrais desta pesquisa, implica em atribuir um aumento mais que proporcional à imposição tributária, visando essencialmente alcançar uma melhor e mais justa distribuição da renda e da riqueza, de acordo com os objetivos fundamentais expressos na Constituição de 1988, em seu artigo 3º, especialmente nos incisos I e III. A utilização deste princípio está em consonância com a ideia de que os tributos não representam apenas mero sacrifício para os cidadãos, mas sobretudo, o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera para todos os membros da sociedade organizada, de modo que as desigualdades possam ser minimizadas por meio de uma tributação que onere com maior intensidade aquelas pessoas com maior capacidade para contribuir.

A adoção de alíquotas progressivas está mais adequada à tributação sobre a renda e a riqueza, mas mesmo nos tributos sobre o consumo é possível alcançar parcialmente o mesmo efeito pela via indireta, por meio da seletividade.

Para alguns doutrinadores, a progressividade só é cabível nos casos em que a Constituição expressamente autoriza. Como adverte Torres, o regime de progressividade só é aplicável ao Imposto de Renda - IR, ao Imposto Predial e Territorial urbano - IPTU e ao Imposto Territorial Rural - ITR, enquanto não houver consentimento constitucional para que outros tributos possam ser progressivos.<sup>193</sup>

A progressividade é por excelência o princípio instrumentalizador da capacidade contributiva. Do ponto de vista da tributação, é por meio deste que a solidariedade social concretiza-se em níveis mais elevados, uma vez que proporciona uma redistribuição da renda, o que contribui para a redução das desigualdades sociais.

Em razão disso, adota-se a opinião de que a ausência de permissão constitucional não obsta a adoção da progressividade pelo legislador ordinário. Essa mudança de entendimento se fez sentir, inclusive, no Supremo Tribunal Federal. Rompendo com a

---

<sup>191</sup> Redação original em italiano: “Art. 53 - Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad.” Redação de acordo com a tradução do autor: “Art. 53 - Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade.”

<sup>192</sup> Texto original: “Artículo 31 - 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

<sup>193</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 314.



posição anteriormente firmada de que o legislador comum não pode valer-se da progressividade, fora das hipóteses taxativamente indicadas na carta política, esta Corte decidiu<sup>194</sup> que se o alvo do preceito constitucional da progressividade é estabelecer uma graduação que leve à justiça tributária, ou seja, onere aqueles com maior capacidade para arcar com o ônus tributário, o princípio tem aplicabilidade, ainda que não enunciado expressamente.<sup>195</sup>

Evidencia-se, portanto, que a concepção hodierna da capacidade contributiva não repousa mais no princípio da igualdade, como ocorria até meados do século XX, mas na solidariedade social. Essa mudança de referencial teórico transformou a capacidade contributiva num instrumento alargado que não se reduz apenas a regular a incidência tributária, mas também em produzir externalidades positivas pela abstenção do poder de tributar. Esse também é o entendimento de Vasques, ao observar que a capacidade contributiva foi se amoldando e, atualmente, está em contraposição à ideia de equivalência entre o quanto cada um paga e o retorno em serviços públicos, para subordinar a exigência de pagar tributos a uma lógica de solidariedade.<sup>196</sup>

Não obstante a instituição de alguns tributos progressivos, no seu conjunto o sistema tributário brasileiro é regressivo, fazendo com que a tributação recaia de forma mais intensa sobre as pessoas com menor capacidade econômica, o que implica num fracasso parcial da função distributiva que a ele se atribui, como medida transformadora da realidade social. Isto é decorrência da representatividade elevada dos impostos indiretos (impostos sobre o consumo) sobre o total da carga tributária e de uma pouca efetividade dos impostos sobre o patrimônio e a renda.

Enquanto em países como EUA e Japão a tributação sobre o consumo representa em média 15% do total da arrecadação e nos países da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) é de aproximadamente 30%, no Brasil este percentual atinge 52%. Em razão disso, a carga tributária suportada para os 10% de famílias mais pobres em comparação com a sua renda é três vezes superior àquela paga pela população que se encontra na faixa dos 10% de famílias mais ricas.<sup>197</sup>

Apesar da crise vivenciada pelo princípio da progressividade nas últimas décadas, sob a influência das ideias do liberalismo, percebe-se que está em marcha um processo de revisão do seu conteúdo, para adequá-lo à realidade de um Estado que, por um lado, deve tributar com moderação e, por outro, encontra-se envolto em dificuldades financeiras que prejudicam a concretização eficiente das políticas públicas.

---

<sup>194</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº 562.045-0/RS, DJ de 01.02.2008. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski.

<sup>195</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2/DF, DJ de 12.04.2002. Tribunal Pleno. Relator: Min. Celso de Mello.

<sup>196</sup> VASQUES, Sérgio. Capacidade Contributiva, Rendimento e Patrimônio. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, n. 11, set./out. 2004, p. 24-26.

<sup>197</sup> TOLENTINO FILHO, Pedro Delarue. Progressividade da tributação e justiça fiscal: algumas propostas para reduzir as inequidades do Sistema Tributário brasileiro. In: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JR., Álvaro; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulu. Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão. Brasília: Ipea – SINDIFISCO - DIESE, 2011, p. 13-15.

## 5.2 REPENSAR O MODELO DE EFETIVAÇÃO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS

A concretização das políticas públicas está submetida à constante discussão acerca da incapacidade financeira dos entes públicos para atenderem, em nível adequado, as crescentes demandas sociais. A escassez de recursos como fator inerente à atuação do Estado é um limitador natural das suas ações.

As políticas públicas estão intimamente relacionadas aos direitos fundamentais, em especial, aos sociais, de modo que o seu nível de concretização depende direta ou indiretamente da existência de recursos públicos.

Como o demonstram Holmes e Sunstein, todos os direitos têm custos. A liberdade não significa muito sem a possibilidade de usufruí-la ou sem recursos para exercitá-la, por exemplo, por meio da contratação de um advogado para defendê-la. A propriedade privada, parte importante da liberdade, não teria sentido sem um aparato de segurança a garantir a sua inviolabilidade e registros públicos a comprovar a sua titularidade. Os departamentos de bombeiros e de polícias são fundamentais para que cada um possa exercitar seus direitos constitucionais básicos. Mesmo quando o Estado concede benefícios fiscais a determinadas situações, pessoas ou entidades, em razão do interesse social que representam, a abstenção do poder de imposição tributária converte-se em custos públicos.<sup>198</sup>

Entretanto, diversos direitos sociais que são custosos num primeiro momento, aumentam a riqueza social em tal medida que é razoável considerá-los como investimentos, a exemplo da educação, da assistência, de programas de saúde preventiva, da proteção às mulheres contra a violência doméstica, de programas contra as drogas, dentre outros. Percebe-se que, por vezes, mais importante que responder à pergunta sobre quanto custam determinados direitos, é avaliar quanto valem os direitos proporcionados ou efetivados.

Aparenta que a cruzada difundida pelas correntes que defendem a redução do gasto estatal com políticas públicas, ignora que os custos dos direitos mostram entre outras coisas que a riqueza privada tal como se a conhece, só pode existir graças às instituições governamentais. Assim, as críticas contra as políticas públicas de atendimento ao bem-estar incorrem em evidente contradição, pois não consideram que a proteção à propriedade também é um serviço prestado pelo governo, com maior intensidade àqueles que possuem maior patrimônio, porém financiado pelos ingressos de recursos pagos por todos os contribuintes.<sup>199</sup>

É provável que os direitos de propriedade custem ao tesouro público aproximadamente o mesmo montante gasto com as políticas públicas voltadas à redução dos problemas sociais. Como destacam Abramovich e Curtis, uma grande quantidade de recursos estatais é destinada a tornar efetivo o direito de propriedade, através da

---

<sup>198</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. El costo de los derechos: Por qué la libertad depende de los impuestos. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011, p. 38-40.

<sup>199</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. El costo de los derechos: Por qué la libertad depende de los impuestos. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011, p. 48.



organização de distintos serviços públicos, como por exemplo, a atividade da justiça civil e penal, as tarefas de segurança policial, os registros de propriedade, os serviços de cadastro, a fixação de zonas e uso do solo, dentre outros.<sup>200</sup>

Os direitos reconhecidos aos cidadãos nos textos constitucionais são com frequência classificados pela doutrina liberal em direitos negativos e direitos positivos. De acordo com a distinção de Alexy, são negativos aqueles destinados a assegurar a esfera de liberdade do indivíduo diante de indevidas intervenções dos poderes públicos, ou seja, são direitos de defesa do cidadão frente ao Estado. Em contrapartida, num sentido amplo, são positivos todos os direitos que implicam na exigência de prestações do Estado, a exemplo dos direitos à assistência social e à educação.<sup>201</sup>

Enquanto os direitos negativos protegem a liberdade, os direitos positivos impulsionam a igualdade. Os primeiros preservam o espaço privado, os segundos exigem a realocação dos recursos públicos arrecadados. Se os negativos oferecem refúgio contra o governo, os positivos o obrigam a prestações positivas. E ainda, nos primeiros encontram-se, dentre outros, os direitos de propriedade e de liberdade, ao passo que no segundo tem-se o direito de receber auxílio.<sup>202</sup>

Contrários a essa distinção, Holmes e Sunstein constataam que todos os direitos dependem do financiamento oriundo dos ingressos dos tributos. Isto permite perceber com clareza que os direitos são bens públicos, ou seja, serviços sociais financiados pelos contribuintes e administrados pelo Estado, com o propósito de melhorar o bem-estar social e individual. Portanto, concluem que todos os direitos são positivos.<sup>203</sup>

Partindo da assertiva de que todos os direitos demandam custos públicos, a questão a ser enfrentada diz respeito à obrigatoriedade de promovê-los ou prestá-los, considerando a justificação de limitação orçamentária intransponível.

Diante dessa barreira, vem crescendo a ideia da aplicabilidade da teoria da reserva do possível<sup>204</sup>, como um inibidor do desempenho estatal para a concretização efetiva de direitos fundamentais, quando comprovada a ausência de recursos públicos para suportar os seus custos. Respeitadas as correntes doutrinárias<sup>205</sup> que destacam a ne-

---

<sup>200</sup> ABRAMOVICH, Víctor; COURTIS, Christian. La estructura de los derechos sociales y el problema de su exigibilidad. In: ABRAMOVICH, Víctor; COURTIS, Christian. Los derechos sociales como derechos exigibles. Madrid: Trotta, 2002, p. 24.

<sup>201</sup> ALEXY, Robert. Teoria de los Derechos Fundamentales. Madrid: Centros de Estudios Políticos Y Constitucionales, 2002, p. 419-420.

<sup>202</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. El costo de los derechos: Por qué la libertad depende de los impuestos. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011, p. 60.

<sup>203</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. El costo de los derechos: Por qué la libertad depende de los impuestos. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011, p. 69.

<sup>204</sup> De acordo com essa teoria, "a efetividade dos direitos sociais a prestações materiais estaria sob a reserva das capacidades financeiras do Estado, uma vez que seriam direitos fundamentais dependentes de prestações financiadas pelos cofres públicos" (SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (Orgs.). Direitos Fundamentais: orçamento e reserva do possível. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 29).

<sup>205</sup> Vide: HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. El costo de los derechos: Por qué la libertad depende de los impuestos. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011, p. 153-154. Destaca-se ainda a obra: GALDINO, Flávio. Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

cessidade de uma ponderação sobre a capacidade financeira dos entes públicos, no atendimento das demandas públicas, porque os direitos demandam custos, discorda-se desta linha de pensamento.

Assumindo posição contrária à admissão de um critério econômico, no dizer de Canotilho há um núcleo essencial de prestações garantidoras de direitos que não podem ser restringidas por “reservas de lei”, decorrentes de omissões legislativas ou “reserva do possível”, em termos econômicos ou financeiros. São prestações irreduzíveis porque resguardam a dignidade da pessoa humana e a justiça distributiva.<sup>206</sup>

No mesmo sentido, alude Ferrajoli que existe um conjunto de direitos que se encontram na esfera do indecível e que, portanto, são direitos de todos contra a maioria. No âmbito constitucional a esfera do indecível configura-se através da enunciação de direitos rigidamente protegidos, e normas que excluem a possibilidade de reforma constitucional ou estabelecem procedimentos mais ou menos agravados. São exemplos os direitos sociais de subsistência, à saúde, à educação e tantos outros direitos que objetivam proporcionar níveis mínimos de igualdade substancial, necessários a uma vida com dignidade.<sup>207</sup>

Sem a pretensão de aprofundar o debate, parte-se da premissa de que ao se relacionar o núcleo essencial dos direitos de prestação com a dignidade da pessoa humana e a justiça distributiva, faz-se necessário estabelecer critérios que permitam avaliar cada direito fundamental diante dos casos concretos. Como explica Sarlet, “resulta elementar que a exata determinação de qual o núcleo essencial de um direito dificilmente poderá ser estabelecida em abstrato e previamente”<sup>208</sup>. Isto possibilita sustentar que o conteúdo dos direitos fundamentais não pode ser definido *a priori* e como sendo de caráter absoluto.

Como defende Silva, o conteúdo essencial dos direitos fundamentais deve ser analisado como um fenômeno complexo que envolve uma série de problemas inter-relacionados. Toda norma que expressa um direito fundamental tem alguma limitação na sua eficácia. Disto decorre que todos os direitos fundamentais são restringíveis e, por consequência, todos os direitos fundamentais são regulamentáveis. Contudo, restrições de direitos fundamentais exigem necessariamente daquele que o restringe, seja o juiz, o legislador ou o administrador, uma fundamentação constitucional, para evitar atos e decisões jurídicas amparadas por meros juízos de conveniência ou de oportunidades políticas.<sup>209</sup>

---

<sup>206</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Estudos sobre direitos fundamentais. 1. ed. 3. tir. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal: Coimbra Editora, 2008, p. 265-266.

<sup>207</sup> FERRAJOLI, Luigi. Democracia y garantismo. Madrid: Trotta Editorial, 2008. p. 34, 51, 102-130. SARLET, Ingo Wolfgang. Teoria Geral dos Direitos Fundamentais. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de direito constitucional. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 359.

<sup>208</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Teoria Geral dos Direitos Fundamentais. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de direito constitucional. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 359.

<sup>209</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. Revista de Direito do Estado, São Paulo, v. 1, n. 4, out./dez. 2006, p. 41-49.

A consideração de que os direitos fundamentais são suscetíveis de restrição, possibilita debater um modelo em que determinados direitos sociais enunciados no texto constitucional possam ser promovidos em níveis variáveis, de acordo com as características que envolvem as situações concretas. As características que se faz referência não dizem absolutamente respeito à capacidade financeira dos entes estatais, mas à capacidade econômica<sup>210</sup> dos destinatários que reivindicam uma prestação social.

Essa mudança de enfoque permite ponderar que a eficácia e a efetividade de direitos sociais que se configuram como direitos originários de prestação positiva, como o são a saúde, a educação, a moradia, o transporte público gratuito, dentre outros, não devam ser disponibilizados mediante sistemas de gratuidade universal, independentemente da capacidade econômica dos seus postulantes. Essa concepção remete à dúvida sobre a sua validade diante da proibição de retrocesso<sup>211</sup> ou de não regressividade, como uma garantia institucional a impedir a reversibilidade dos direitos fundamentais.

Na avaliação de Pisarello, a ideia de não regressividade não exclui a possibilidade de poder efetuar-se reformas em certas políticas sociais, como por exemplo, para deslocar recursos, destinando-os a classes de grupos em maior situação de vulnerabilidade. Essa alternativa não significa uma outorga sem limites aos poderes públicos, pois estes devem comprovar que a modificação proposta redunde em maior proteção dos direitos sociais consagrados na Constituição ou nos tratados internacionais sobre direitos humanos.<sup>212</sup>

Para a fixação de parâmetros que possibilitem aferir a razoabilidade ou a proporcionalidade de medidas ou políticas públicas, é necessário, segundo o autor, observar os seguintes critérios:

- a) a *legitimidade* da medida em questão, isto é, sua vinculação a fins admitidos pelo ordenamento constitucional e, sobretudo, sua não vinculação a fins proibidos, b) a *idoneidade* medida em questão, isto é, seu caráter, se não ótimo, pelo menos adequado e congruente para proteger os fins pretendidos, c) a *necessidade* da disposição em causa, isto é, seu caráter indispensável ou imprescindível e, sobretudo, a inexistência de alternativas menos gravosas para os direitos afetados, d) o que se conhece como *proporcionalidade* em sentido estrito da medida em questão, ou seja, que se trata de uma medida equilibrada ou que proporciona mais benefícios ou vantagens para o interesse geral que

---

<sup>210</sup> Para os efeitos deste estudo considera-se que a capacidade econômica representa o patrimônio ou a riqueza acumulada pelos indivíduos. Neste sentido, a solidariedade social está estreitamente ligada à capacidade econômica, pois a riqueza individual exerce também uma função social que, neste caso, pode ser utilizada para fins de quantificação da incidência tributária ou como critério para identificar o nível de contraprestação a que ficam sujeitos os beneficiários dos direitos sociais prestados pelo Estado.

<sup>211</sup> Ao abordar a proibição de retrocesso, Canotilho explica que “com isto quer dizer-se que os direitos sociais e econômicos (ex.: direitos dos trabalhadores, direito à assistência, direito à educação), uma vez obtido um determinado grau de realização, passam a constituir, simultaneamente uma garantia institucional e um direito subjectivo” (CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 338-339).

<sup>212</sup> PISARELLO, Gerardo. Los derechos sociales y sus garantías: elementos para una reconstrucción. Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 64.

para outros bens ou valores em conflito.<sup>213</sup>

Outra dúvida decorre da aparente ofensa ao princípio da igualdade que a adoção deste modelo produziria, ao conferir tratamentos desiguais aos destinatários das prestações positivas de direitos sociais. O princípio da igualdade consiste na proibição de arbitrariedade, desproporção ou excesso, significando vedação de desigualdade substanciada na injustiça. Objetiva, portanto, dar unidade ao sistema jurídico, funcionando como medida, proporção ou razoabilidade, na interpretação e aplicação das normas jurídicas.

Entretanto, para a concretização da igualdade substancial<sup>214</sup> pode-se fazer uso da desigualdade. Como ensinava Rui Barbosa, adotando a ideia de Aristóteles, “a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade”<sup>215</sup>. E conclui que “tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”<sup>216</sup>.

Para aclarar o que se almeja comprovar, traz-se o exemplo hipotético em que duas pessoas portadoras da mesma enfermidade, necessitam do uso contínuo de um medicamento, cujo custo mensal é de aproximadamente R\$ 2 mil reais. Enquanto a primeira possui uma renda mensal de R\$ 1 mil reais, a segunda auferir o equivalente a R\$ 20 mil reais. Ambas buscam amparo estatal para arcar com o custo do medicamento.

Uma análise mais acurada deste caso faz perceber que se o Estado denegar o pleito à segunda pessoa, sob o argumento de que detém capacidade econômica para arcar com o gasto do tratamento, não estará a tratá-las desigualmente. Não se vislumbra contradição com o texto constitucional em face do tratamento desigual. Ao contrário, a medida reduzirá uma desigualdade existente, por meio de uma atuação corretiva que visa reconduzir as duas situações a uma igualdade aproximada.

Pretende-se com isso demonstrar que os direitos sociais de prestações positivas não devem ser avaliados sob a ótica da reserva do possível, mas da capacidade econômica das pessoas que objetivam recebê-los, salvo situações excepcionais em que todas as dotações orçamentárias estão afetas à pessoa humana.

Ademais, a medida exemplificativa está em conformidade com o princípio da subsidiariedade. Se em relação à primeira pessoa cabe ao Estado agir, uma vez constatada

---

<sup>213</sup> “la legitimidad de la medida en cuestión, esto es, su vinculación a fines admitidos por el ordenamiento constitucional y, sobre todo, su no vinculación a fines proscritos; b) la idoneidad de la medida en cuestión, es decir, su carácter, si no óptimo, al menos adecuado y congruente para proteger los fines previstos; c) la necesidad de la disposición en juego, esto es, su carácter indispensable o imprescindible, y sobre todo, la inexistencia de alternativas menos gravosas para los derechos afectados; d) lo que se conoce como proporcionalidad em sentido estricto de la medida em cuestión, o sea, que se trate de una medida equilibrada o proporcionada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que para otros bienes o valores em conflicto.” (PISARELLO, Gerardo. Los derechos sociales y sus garantías: elementos para una reconstrucción. Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 65).

<sup>214</sup> Adota-se a expressão “igualdade substancial” com um sentido para além da mera igualdade de direitos, mas sobretudo, de concretização de direitos.

<sup>215</sup> BARBOSA, Ruy. Oração aos Moços. São Paulo: JG Editor, 2003, p. 46.

<sup>216</sup> BARBOSA, Ruy. Oração aos Moços. São Paulo: JG Editor, 2003, p. 46.

a sua incapacidade de prover a própria assistência, a abstenção para com a segunda pessoa funda-se na desnecessidade de amparo estatal, em face da capacidade plena de alcançar seu bem-estar. Enquanto naquela, a situação de indignidade afigura-se evidente, nesta, a dignidade não é maculada pela recusa dos poderes públicos. Vale lembrar o já exposto de que a subsidiariedade é tanto um princípio limitador da intervenção estatal, como também de exigência da sua atuação quando indispensável para a consecução do bem comum.

Assim, denota-se que se as prestações sociais positivas devem estar conformadas ao princípio da subsidiariedade, é possível estabelecer-se uma graduação, de tal modo que a fruição de um direito seja integralmente onerado pelo Estado, naqueles casos de completa incapacidade dos destinatários de arcarem com o seu custo, parcialmente financiado por ambos, considerando critérios de proporcionalidade, ou totalmente pelos particulares quando forem portadores de capacidade econômica suficiente para exercer plenamente um direito.

Revela-se importante ainda acentuar que sob a ótica do orçamento público, determinadas prestações sociais ao encargo do Estado merecem atenção diferenciada. Os direitos fundamentais contemplam as aspirações mais elevadas do ser humano e, em decorrência disso, precisam destacar-se como demandas públicas prioritárias, ainda que para isso seja necessário postergar ou inviabilizar obras ou serviços em áreas menos importantes.

Disto decorre que na promoção das condições necessárias à fruição dos direitos fundamentais, o Estado deve agir em conformidade com as prioridades sociais que lhe cabe promover. É no orçamento público, como um documento de prioridades, que devem constar em ordem decrescente as necessidades de uma determinada coletividade.

Com base no exposto, entende-se que a reserva do possível somente poderá justificar a abstenção dos entes estatais no financiamento de políticas públicas, quando o gasto com a sua prestação inviabiliza o amparo a necessidades vitais aos cidadãos jurisdicionados, e não há recursos orçamentários de demandas menos prioritárias, que possam ser realocados para atendê-la.

Dessarte, a compreensão de que os direitos fundamentais demandam custos e que não podem ser ofertados nas mesmas condições a todos, ao contrário do que possa aparentar, pode contribuir para uma maior e melhor concretização das políticas públicas e, por consequência, para o fortalecimento do princípio da solidariedade social.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As considerações finais que se apresenta estão organizadas sob a forma de uma síntese que resgata, em diversos aspectos, as hipóteses já apresentadas e respostas confirmadas durante a exposição, aqui estruturadas segundo uma ordem lógica.

Algumas questões preliminares que cabem ser retomadas e claramente delimitadas dizem respeito à concepção de solidariedade social que se adotou para a pesquisa.

Em primeiro, para que a solidariedade social possa ser sistematizada de modo a ser dotada de força normativa, faz-se necessário apartá-la de aspectos religiosos ou de critérios fundados em sentimentos que envolvem as relações entre as pessoas, a exemplo do amor, da compaixão e da tolerância. Isto não significa um abandono ou desconsideração das suas bases históricas e filosóficas, mas uma condição imprescindível para que possa ser concretizada no plano jurídico.

Em segundo, a solidariedade social se afigura como um elo que une e vincula direitos e deveres. Disto resulta que o eventual enfraquecimento da noção de deveres, a exemplo do dever fundamental de pagar tributos, afeta em grande medida a concretização dos direitos fundamentais.

Em terceiro, a associação da solidariedade social a direitos e deveres – o dever fundamental de pagar tributos como garantia da efetivação dos direitos a prestações positivas dos poderes públicos – não deve ser entendido como uma argumentação favorável a haver mais Estado. Não se pretende propor o aumento do Estado, mas o redimensionamento da tributação, para que possa atuar efetivamente como instrumento redistributivo de renda, e das políticas públicas, para que possam ser oportunizadas a todos, que necessitam, de forma mais eficiente e com melhor qualidade.

Em quarto, se no passado a capacidade contributiva estava fundada na ideia de igualdade, de modo que todos deveriam contribuir proporcionalmente para ao custeio das demandas públicas, hodiernamente está alicerçada no princípio da solidariedade social, o que se traduz numa ampliação da sua abrangência para contemplar finalidades que transcendem a fins meramente arrecadatários.

Assim, partindo da premissa de que a solidariedade social não contempla apenas direitos, mas alberga também deveres, a pesquisa dividiu-se em duas dimensões que, embora diversas, estão intrinsecamente ligadas. De um lado tratou-se da sua aplicabilidade no âmbito da tributação e, de outro, da sua utilização como parametrizadora das políticas públicas.

Na primeira dimensão, considerando que o modelo tributário brasileiro caracteriza-se por ser essencialmente regressivo, sem considerar amplamente a capacidade econômica dos destinatários das normas tributárias, acaba por reduzir a efetividade da sua função redistributiva. A mudança de paradigma, transformando-o em progressivo, exige que seja afastada a arraigada ideia de que somente os impostos, e apenas aqueles com expressa autorização constitucional, podem ter uma incidência progressiva.

Os tributos fundam-se no poder de tributar do Estado, que o autoriza a exigir dos contribuintes o cumprimento do dever fundamental de pagá-los. Concebidos segundo



o princípio da solidariedade social, deixam de vincular-se a um interesse individual de retribuição de quem contribui para caracterizarem-se como uma categoria constitucional de fundamentalidade, que traz subjacente a preservação do próprio Estado e, em especial, a realização dos direitos fundamentais.

Disso decorre que enquanto o princípio da capacidade contributiva delimita o espaço tributável, evitando a incidência sobre o mínimo existencial ou para além de níveis aceitáveis, é o princípio da solidariedade social que propicia os fundamentos para a adoção de uma progressividade ampla, a contemplar todos os tributos nacionais.

Essa nova configuração não demanda alteração do texto constitucional, mas apenas uma reinterpretção pelos órgãos do Poder Judiciário nos seus julgamentos e pelo Poder Legislativo na elaboração das normas tributárias. Portanto, sustenta-se que a solidariedade social deve ser concebida como a pedra angular do sistema tributário nacional, de modo a permitir que a progressividade seja utilizada na maior medida do possível e para todos os tributos, como forma de dar efetividade à função redistributiva que lhe é atribuída.

Reafirma-se ainda que a ênfase conferida ao princípio da solidariedade social não significa que a lei seja relegada a um plano secundário. A solidariedade social não pode realizar-se fora do campo da legalidade, mas deve atuar como instrumentalizadora no momento da elaboração da lei, para conferir-lhe um caráter redistributivo, e na interpretação – segundo a lei – no momento da aplicação e controle jurisdicional. Disto resulta que quaisquer exigências contrárias à lei devem ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário.

No que concerne à segunda dimensão – as políticas públicas – a questão envolve os direitos dos cidadãos a prestações e o dever do Estado em fornecê-las. A ênfase que se conferiu neste trabalho às políticas públicas decorrentes de direitos sociais de prestações positivas justifica-se pela referência a ações concretas em benefício da sociedade.

No Brasil, considerando o ofertamento de políticas públicas amplas, sem o estabelecimento de critérios objetivos para identificação dos reais beneficiários, segundo a necessidade de cada um, tem produzido sérias dificuldades para a concretização do princípio da solidariedade social em níveis mais elevados.

As políticas públicas têm por objeto os direitos fundamentais, com destaque para os direitos sociais, em que o Estado atua na condição de executor, coordenador ou fomentador da sua efetivação. Do ponto de vista da concretização, trazem subjacente a ideia de prioridade, de reserva de meios financeiros suficientes para executá-las e de continuidade.

Enquanto as prioridades implicam em escolhas que, apesar da natureza orçamentária, devem guiar-se, em especial, pela promoção do bem comum e pela dignidade da pessoa humana, a ausência de reserva financeira pública só se justifica quando eliminadas as demandas que não digam diretamente respeito aos direitos fundamentais. Por sua vez, a continuidade traz implícita a ideia de objetivos mais elevados que justificam o seu prosseguimento, visando a melhoria das condições de vida dos indivíduos.

O risco, por vezes apontado no âmbito das políticas públicas, é de que podem ma-



terializar-se por meio de ações que produzem efeitos diversos dos fins pretendidos, especialmente aquelas voltadas ao atendimento de demandas das classes menos favorecidas. Entende-se que para evitar um desvirtuamento moral dos cidadãos beneficiados por políticas públicas de amparo, cabe ao Estado conferir aos destinatários, responsabilidades vinculadas aos benefícios recebidos dos poderes públicos, para que assim, participem como agentes ativos dos processos de restauração da própria dignidade.

Deste modo, afastam-se as críticas atribuídas à solidariedade social, tanto no âmbito da tributação, como das políticas públicas, pois na sua conformação hodierna, a Constituição é dotada de mecanismos eficientes que podem evitar atos dos entes estatais contrários à ordem jurídica e social.

A concretização desse modelo exige, portanto, que a solidariedade social seja dotada de um caráter vinculante que possibilite fundamentar, tanto a edição de leis que disponham sobre as imposições tributárias sobre os contribuintes, como a forma de concretização das políticas públicas à sociedade, seja na fase de formulação, como de implementação e de controle no seu cumprimento, inclusive no âmbito jurisdicional.

Ao se confrontar a tributação com as políticas públicas, sobressai ainda um problema que, por vezes, aparenta ser insolúvel. É que o Estado necessita de recursos substanciais para atender as políticas públicas crescentes. Para isso, vê-se impulsionado a aumentar a carga tributária. Porém, uma maior tributação produz como resultado, uma redução da atividade econômica e, naturalmente, um decréscimo na geração de empregos. Do contrário, se os recursos forem reduzidos, haverá uma prestação deficitária das políticas públicas.

Como conciliar então uma tributação em níveis considerados razoáveis, diante das características brasileiras, para que produza receitas suficientes à manutenção e até a ampliação das políticas públicas e, por consequência, permita que os cidadãos que demandam e necessitam destes serviços públicos os recebam com qualidade?

Do ponto de vista da tributação, sustenta-se que, dentre outras medidas, é imprescindível que seja procedida uma reavaliação das bases de incidência tributária e dos potenciais contribuintes. Para isso, cabe aos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) promoverem uma revisão das renúncias fiscais, para afastar aquelas que contrariam o interesse público, e das leis tributárias, para que potenciais contribuintes que ainda não estão compelidos a contribuir, figurem como sujeitos passivos das obrigações tributárias. Medidas dessa natureza podem proporcionar a manutenção da arrecadação, em face da repartição justa do ônus tributário entre todos que figuram com capacidade para contribuir, sem uma elevação efetiva da carga tributária global.

Entretanto, como se asseverou, não basta apenas identificar as potencialidades de riquezas a serem submetidas à incidência tributária, ou seja, aqueles portadores de capacidade contributiva. Faz-se mister ainda que a tributação recaia sobre os contribuintes de modo progressivo, para que seja efetivada a função redistributiva dos tributos.

Do ponto de vista das políticas públicas, a questão pode ser equacionada mediante uma interpretação atualizada dos direitos fundamentais, especialmente dos direitos sociais que envolvem prestações positivas do Estado. A guiza de exemplo toma-se apenas

o direito à saúde e a educação. A Constituição Federal confere a todos o acesso à saúde e à educação, com base num modelo de universalidade igualitária e de gratuidade.

Conquanto esses direitos sejam universais e conferidos em igualdade de condições aos cidadãos, o que se objetivou sustentar é que não se trata de uma norma constitucional aberta, cuja gratuidade alcança indistintamente a todos. Nestes casos, a igualdade deve ser avaliada em harmonia com o princípio da subsidiariedade, de modo que somente podem fazer jus ao direito à saúde e à educação públicas de forma gratuita, as pessoas que não possuem condições materiais para obtê-las com esforço próprio.

O Estado tem, assim, o dever de agir quando os indivíduos encontram-se em situação de indignidade, para auxiliá-los e, em sentido oposto, deve abster-se de interferir na vida privada quando o seu envolvimento é desnecessário, indevido ou contrarie os direitos fundamentais da pessoa humana. Enquanto considerados esses direitos como prerrogativas pautadas por uma igualdade desconectada das reais condições de vida de cada pessoa, acabam por causar injustiças, por tratar igualmente indivíduos que se encontram em situação de desigualdade material.

Para que seja possível conferir políticas públicas de qualidade, faz-se necessário adotar critérios que identifiquem as situações concretas em que o Estado deve agir, por meio de sistemas de gratuidade, e quando estes serviços devem ser arcados, parcial ou integralmente, pelos seus destinatários. Para este fim, sustenta-se que é equivocada a forma como é aplicada a teoria da reserva do possível para justificar a ausência de recursos públicos, visando afastar a atuação positiva do Estado no atendimento de políticas públicas. Do mesmo modo, é equivocada a utilização de um modelo de gratuidade universal de direitos sociais, desconsiderando a capacidade dos indivíduos para alcançá-los sem a interferência estatal.

A reduzida capacidade financeira do Estado, por evidente, é um limitador natural que o impede de atender todas as demandas sociais. Diante disso, sustenta-se que há necessidade da observância de dois requisitos no atendimento das políticas públicas que exigem a atuação estatal.

Em primeiro, as prestações positivas de direitos sociais pelos entes estatais devem ser conferidas integralmente aos cidadãos, mas observada a capacidade econômica dos seus destinatários. Deste modo, se desprovidos de recursos financeiros para custeá-las, devem recebê-las gratuitamente. Não sendo esse o caso, devem arcar com o seu custo na proporção da capacidade de cada um, segundo critérios definidos legalmente.

Disto se infere que certos direitos sociais que demandam prestações dos poderes públicos, como educação, moradia, saúde e transporte, podem ser assegurados em níveis variáveis, considerando as situações concretas e a capacidade econômica dos seus destinatários. Conseqüentemente, inverte-se a abordagem para avaliar, não a capacidade financeira dos entes estatais, mas em primeiro, a capacidade econômica dos postulantes ao direito.

Em segundo, o Estado apenas poderá motivar a ausência de atuação, com suporte na teoria da reserva do possível, se as despesas previstas no orçamento são igualmente prioritárias do ponto de vista da realização do bem comum, de modo que não há pos-

sibilidade de afastá-las para readequar a capacidade financeira do Estado.

Se o orçamento público é um documento de prioridades, por ocasião das escolhas no momento da sua elaboração ou mesmo por ocasião da sua execução, após especificados os gastos de manutenção dos poderes públicos, devem ser desconsideradas eventuais demandas que não são fundamentais para atender as necessidades humanas. As necessidades humanas prioritárias que se localizam no grau mais elevado são os direitos fundamentais, por pertencerem a um núcleo duro, ou dito de outra forma, por se encontrarem na esfera do indecível.

Ao ser desconsiderada a ordem de prioridades, restará maculado o princípio da subsidiariedade, por afastar a atuação do Estado quando a sua intervenção é preponderante. Do mesmo modo, poderão ser afetados em termos gerais, o bem comum e a dignidade da pessoa humana.

Em razão disso, considera-se equivocada a invocação indiscriminada da teoria da reserva do possível como argumento justificador para a abstenção dos entes estatais em prestar direitos aos cidadãos, quando no orçamento público constam obras e serviços públicos menos prioritários, do ponto de vista do atendimento das necessidades que atentam contra a dignidade da pessoa.

Do que se expôs, evidencia-se que para a conformação desse paradigma é necessário um embasamento principiológico e teórico coerente com a ordem jurídica, sobretudo constitucional. É o princípio da subsidiariedade que proporciona essa fundamentação.

A subsidiariedade atua como um princípio delimitador da solidariedade social, exercendo tanto uma função limitadora da intervenção do Estado, como fomentadora da sua atuação interventiva, quando necessária à promoção do bem comum. Esse envolvimento ou abstenção estatal ocorre em planos distintos, mas sempre convergindo para o interesse público. É um princípio embaixador da organização e atuação do Estado, não se restringindo apenas à garantia das liberdades e direitos dos cidadãos, mas também à regulação e delimitação do poder de tributar e das competências e prerrogativas dos diversos entes estatais que formam a Federação.

No âmbito da tributação, a subsidiariedade circunscreve, para o legislador e para o Poder Judiciário, o espaço da incidência tributária, definindo um limite inferior tributável, para que apenas venha a incidir sobre fatos e situações que se encontram acima do mínimo existencial e, um limite superior, para que não se converta em confisco do patrimônio dos contribuintes. Deste modo, as exigências tributárias sobre situações ou fatos que não denotam riqueza tributável, ou a incidência em níveis para além do suportável pelos contribuintes, caracterizam-se como afronta ao princípio da subsidiariedade.

Neste contexto, evidencia-se que apesar de a subsidiariedade limitar a solidariedade social, não são institutos contraditórios, mas complementares. Há entre ambas uma conexão voltada à consolidação das relações sociais e políticas por meio da mútua cooperação e responsabilidade entre os indivíduos e o Estado.

Por fim, reafirma-se que o princípio da solidariedade social é dotado de eficácia normativa. Com isto não se pretende afirmar que a sua aplicação possa ser realizada di-

retamente, em todas as situações, sem disciplinamento legal. Como se inferiu, no âmbito da tributação, as matérias relativas à definição dos fatos suscetíveis de incidência e seus demais aspectos valorativos, são necessariamente fixados em regras estabelecidas mediante lei, salvo algumas exceções expressas na Constituição Federal.

A normatividade da solidariedade social impõe a sua observância pelo legislador ordinário, no momento da edição da lei, e secundariamente, pelo juiz no exercício do poder jurisdicional. Portanto, cabe, sobretudo, ao Poder Executivo, portador da iniciativa de leis, e ao Poder Legislativo, na condição de portador natural da vontade popular, elaborar leis cujas regras estejam em sintonia com o princípio da Solidariedade Social expressa no texto constitucional.

Por outro lado, para uma adequada concretização das políticas públicas, também é necessária a fixação de regras definidoras de critérios que exijam contraprestações diferenciadas, segundo a variação da capacidade econômica dos beneficiários das demandas sociais. Não se trata, como se afirmou, de afastar direitos sociais, pois são dotados de um caráter de universalidade, mas de estabelecer onerações financeiras, segundo as possibilidades dos seus destinatários.

Do que se expôs, cabe acentuar, por fim, que a concretização da solidariedade social não depende apenas da sua caracterização como princípio balizador da ordem jurídica do Estado, mas também de uma convergência social em torno do seu conteúdo e abrangência. Disto resulta que o seu nível de concretização depende, sobretudo, da maior ou menor introjeção social do seu conteúdo, ou seja, do fortalecimento de uma cultura solidária, para que possa produzir os efeitos desejados.

Encerra-se com a percepção de que se algumas inquietações foram atenuadas, não se alcançou o objetivo pretendido. Porém, longe de ser um sentimento de frustração, em razão da constatação da incompletude do estudo, é, sobretudo, um redobrado estímulo à contínua busca de respostas aos instigantes desdobramentos que afloram da temática envolvente da solidariedade social.

## 7 REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. 5. ed. rev. ampl. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ABRAMOVICH, Víctor; COURTIS, Christian. La estructura de los derechos sociales y el problema de su exigibilidad. In: ABRAMOVICH, Víctor; COURTIS, Christian. **Los derechos sociales como derechos exigibles**. Madrid: Trotta, 2002.

AGESTA, Luis Sánchez. El principio de función subsidiaria. **Revista de Estudios Políticos**, Madrid, n. 121, jan./fev. 1962.

ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centros de Estudios Políticos Y Constitucionales, 2002.

ALMEIDA, Fernando Barcellos. **Teoria geral dos direitos humanos**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1996.

ALTHUSIUS, Johannes. **Política**. Rio de Janeiro: Liberty Fund; Topbooks, 2003.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARISTÓTELES. **Política**. 3. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1985.

AURÉLIO, Marco. **Meditações**. São Paulo: Victor Civita, 1973, Livro V.

ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

AYMARD, André; AYBOYER, Jeannine. **Roma e seu império: o Ocidente e a formação da unidade mediterrânea**. Tradução de Pedro Moacyr Campos. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1993, v. 3.

BAGGIO, Antonio Maria. A ideia de fraternidade em duas Revoluções: Paris 1789 e Haiti 1791. In: BAGGIO, Antônio Maria (Org.). **O Princípio esquecido /1: A fraternidade na reflexão atual das ciências políticas**. Vargem Grande Paulista: Editora Cidade Nova, 2008.

BAGGIO, Antonio Maria. A redescoberta da fraternidade na época do “terceiro 1789”. In: BAGGIO, Antônio Maria (Org.). **O Princípio esquecido /1: A fraternidade na reflexão atual das ciências políticas**. Vargem Grande Paulista: Editora Cidade Nova, 2008.

BARBOSA, Ruy. **Oração aos Moços**. São Paulo: JG Editor, 2003.

BARRETO LIMA, Martonio Mont'Alverne. Idealismo e efetivação constitucional: a impossibilidade da realização da Constituição sem a política. In: COUTINHO, Jacinto Neslon de Miranda; BARRETO LIMA, Martonio Mont'Alverne (orgs.). **Diálogos Constitucionais: Direito, Neoliberalismo e Desenvolvimento em Países Periféricos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BÍBLIA. Português. **Bíblia Sagrada**. São Paulo: Paulus, 1990.

BIDART CAMPOS, German J. **Los Equilibrios de la Libertad**. Buenos Aires: Ediar, 1988.

BOBBIO, Norberto. **Estado Governo e Sociedade: para uma teoria geral da política**. 14. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2007.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 12. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2004, v. 2.

BOITEUX, Elza Antonia Pereira Cunha. El principio de La solidaridad y los derechos humanos de naturaleza ambiental. In: LOSANO, Mario G. (Org.). **Solidaridad y derechos humanos en tiempos de crisis**. Madrid: Editorial Dykinson, 2011.

BORGETTO, Michel. **La notion de fraternité en droit public français: le passé, le présent et l'avenir de la solidarité**. Paris: Editeur LGDJ, 1993.

BOURGEOIS, Léon. **Solidarité**. 3. ed. Paris: Librairie Armand Colin, 1902.

BOUVIER, Michel. **Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt**. 9. ed. Paris: LGDJ, 2008.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Constitucionalidade nº 8 MC/DF, DJ de 13.10.1999. Relator: Min. Celso de Mello.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551-MG, DJ de 20.04.2006. Tribunal Pleno. Relator: Min. Celso de Mello.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2/DF, DJ de 12.04.2002. Tribunal Pleno. Relator: Min. Celso de Mello.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 450.855-9/RS, DJ de 09.12.2005. Relator: Ministro Eros Grau.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 176.382-5/CE, DJ de 02.06.2000. Segunda Turma. Relator: Min. Celso de Mello). Na mesma linha, vide o Recurso Extraordinário nº 177.835-1/PE, DJ de 25.05.2001. Tribunal Pleno. Relator: Min. Carlos Velloso.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 448.432-CE, DJ de 28.05.2010. Segunda Turma. Relator: Min. Joaquim Barbosa.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 523.471-MG, DJ de 23.04.2010. Segunda Turma. Relator: Min. Joaquim Barbosa.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº 562.045-0/RS, DJ de 01.02.2008. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski.

BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (Org.) **Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. **A discricionariedade administrativa no estado constitucional de direito**. Curitiba: Juruá, 2001.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estudos sobre direitos fundamentais**. 1. ed. 3. tir. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal: Coimbra Editora, 2008.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional**. 17. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

CHICHARRO LÁZARO, Alícia. **El principio de subsidiariedad em la Unión Europea**. Navarra: Aranzadi, 2001.

CÍCERO, Marco Túlio. **Dos Deveres**. São Paulo: Editora Martin Claret, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.



- COMPARATO, Fabio Konder. **Ética: Direito, moral e religião no mundo moderno**. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.
- COMTE-SPONVILLE, André. **Pequeno tratado das grandes virtudes**. São Paulo: Martins Fontes, 1995.
- CONTIPELLI, Ernani. **solidariedade social Tributária**. Coimbra: Almedina, 2010.
- DANTAS, Miguel Calmon. **Constitucionalismo dirigente e pós-modernidade**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DE LUCAS, Javier. La polémica sobre los deberes de solidaridad: el ejemplo del deber de defensa y su posible concreción em um servicio civil. **Revista del Centro de Estudios Constitucionales**, Madrid, n. 19, set./dez. 1994.
- DEUTSCH, Karl Wolfgang. **Política e Governo**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1979.
- DI LORENZO, Wambert Gomes. **Teoria do Estado de solidariedade: da dignidade da pessoa humana aos seus princípios corolários**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- DUGUIT, León. **Manual de Derecho Constitucional**. Granada: Editorial Comares, 2005.
- DUHOT, Jean-Joël. **Epicteto e a sabedoria estoica**. São Paulo: Edições Loyola, 2006.
- DUVIGNAUD, Jean. **A solidariedade: Laços de sangue – laços de razão**. Lisboa: Instituto Piaget, 1986.
- DUVIGNAUD, Jean. **A solidariedade: Laços de sangue – laços de razão**. Lisboa:
- DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- ENCÍCLICAS DOS SUMOS PONTÍFICES: Rerum Novarum, Quadragesimo anno, Mater et Magistra. São Paulo: Edições e publicações Brasil Editora, [196-].
- FERRAJOLI, Luigi. **Democracia y garantismo**. Madrid: Trotta Editorial, 2008.
- GALDINO, Flávio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GARCIA, Marcos Leite. O debate inicial sobre os direitos fundamentais: aspectos destacados da visão integral do conceito. **Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos**, Bauru, v. 43, n. 50, jul./dez., 2008.

GIUBBONI, Stefano. **Diritti e solidarietà in Europa**: i modelli sociali nello spazio giuridico europeo. Bologna: Mulino, 2012.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Carlos. **El principio de solidaridad em la Constitución Española**: Situación y protección jurídico-financiera del ciudadano. Salamanca: Ratio Legis, 2012.

GÖTZ, Volkmar; HECKER, Michel. Il principio di sussidiarietà nel diritto costituzionale Tedesco com particolare riferimento allá sua dimensione federale. In: RINELLA, ANGELO; COEN, Leopoldo; SCARCIGLIA, Roberto (Org.). **Sussidiarietà e ordinamenti costituzionali**: esperienze a confronto. Padova: CEDAM, 1999.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

GRAU, Eros Roberto. Resenha do Prefácio da 2ª edição. In: COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (Org.). **Canotilho e a constituição dirigente**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

GUERRY, Monselhor Émile. **A doutrina social da Igreja**. 3. ed. Lisboa: Sampedro Editora; São Paulo: Editora Herder, 1963.

GURVITCH, Georges. **La idea del Derecho Social**. Granada: Editoril Comares, 2005.  
HÄBERLE, Peter. Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

HAURIUO, Maurice. **A teoria da instituição e da fundação**: ensaio de vitalismo social. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2009.

HAYEK, Friedrich August von. **O caminho da servidão**. Tradução de Anna Maria Capovilla, José Ítalo Stelle e Liane de Moraes Ribeiro. 5. ed. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1990.

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Princípios da filosofia do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

HELLER, Agnes. **Teoría de las necesidades em Marx**. 2. ed. Barcelona: Ediciones Península, 1986.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **El costo de los derechos**: Por qué la libertad depende de los impuestos. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. 6. ed. 5. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2003.  
MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 30. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

MAJONE, Giandomenico. Do Estado Positivo ao Estado Regulador: causas e consequências da mudança no modo de governança. In: MATTOS, Paulo Todescan L. (Coord.). **Regulação econômica e democracia**: o debate europeu. São Paulo: Singular, 2006.

MARITAIN, Jacques. **Os Direitos do Homem e a Lei Natural**. Rio de Janeiro: Livraria José Olympio Editora, 1947.

MASLOW, Abraham H. **Motivation and personalty**. 3. ed. New York: Addison-Wesly, 1987.

MELO, Osvaldo Ferreira de. Sobre direitos e deveres de solidariedade. In: DIAS, Maria da Graça dos Santos; SILVA, Moacyr Motta da; Melo, Osvaldo Ferreira de. **Política Jurídica e Pós-Modernidade**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.

MESSNER, Johannes. **La cuestion social**. Madrid: Ediciones Rialp, 1960.

MILL, John Stuart. **Princípios de economia política**: com algumas de suas aplicações à filosofia social. Tradução de Luiz João Barúna. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 3. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MORIN, Edgar. **Meus demônios**. 5. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2010.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

- NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade**: estudos sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.) **solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.
- NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário**: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. **Curso de Derechos fundamentales**: Teoría general. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, 1995.
- PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **La Universalidad de los derechos humanos y el Estado Constitucional**. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2002.
- PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. **La tercera generación de derechos humanos**. Navarra: Editorial Aranzadi, 2006.
- PESCH, P. Heinrich. **Tratado de Economía Nacional**. Madrid: Casa Editorial Saturnino Calleja Fernández, [1931], t. II.
- PISARELLO, Gerardo. **Los derechos sociales y sus garantías**: elementos para una reconstrucción. Madrid: Editorial Trotta, 2007.
- PIZZOLATO, Filippo. A fraternidade no ordenamento jurídico italiano. In: BAGGIO, Antônio Maria (Org.). **O Princípio esquecido /1**: A fraternidade na reflexão atual das ciências políticas. Vargem Grande Paulista: Editora Cidade Nova, 2008.
- QUADROS, Fausto de. **O Princípio da Subsidiariedade no Direito Comunitário**. Coimbra: Almedina, 1995.
- REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ROBLES, Gregório. **Os direitos fundamentais e a ética na sociedade atual**. Barueri: Editora Manole, 2005 e NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade**: estudos sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

ROBLES, Gregório. **Os direitos fundamentais e a ética na sociedade atual**. Barueri: Editora Manole, 2005.

ROVAN, Joseph. **Como tornar-se cidadão da Europa**: primeiro os deveres, depois os direitos. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1993.

SACCHETTO, Cláudio. Il dovere di solidarietà nel Diritto Tributário: l'Ordinamento Italiano. In: PEZZINI, Barbara; SACCHETTO, Claudio (Org.) **Il dovere di solidarietà**. Milano: Giuffrè Editore, 2005.

SANSON, Vitorino F. **Estoicismo e Cristianismo**. Caxias do Sul: EDUCS, 1988.

SANTIAGO, Julio Cesar. A importância do princípio da solidariedade no Direito Tributário brasileiro. **Revista Tributária e de finanças públicas**, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, v. 106, set-out. 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (Orgs.). **Direitos Fundamentais**: orçamento e reserva do possível. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 5. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang. Teoria Geral dos Direitos Fundamentais. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

SARMENTO, Daniel. **Direitos fundamentais e relações privadas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

SCHMITT, Carl. **Teoria de la Constitución**. Madrid: Alianza Universidad Textos, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, Virgílio Afonso da. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. **Revista de Direito do Estado**, São Paulo, v. 1, n. 4, out./dez. 2006.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas causas. São Paulo: Nova Cultural, 1996, v. II.

STRECK, Lenio Luiz. Neoconstitucionalismo, positivismo e pós-positivismo. In: FERRAJOLI, Luigi; STRECK, Lenio Luiz; TRINDADE, André Karam (orgs.). **Garantismo, hermenêutica e (neo)constitucionalismo: um debate com Luigi Ferrajoli**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los contribuintes**. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TOLENTINO FILHO, Pedro Delarue. Progressividade da tributação e justiça fiscal: algumas propostas para reduzir as inequidades do Sistema Tributário brasileiro. In: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JR., Álvaro; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulu. **Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão**. Brasília: Ipea – SINDIFISCO - DIESE, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Silvia Faber. **O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

VASQUES, Sérgio. Capacidade Contributiva, Rendimento e Patrimônio. **Revista Fórum de Direito Tributário** – RFDT, Belo Horizonte, n. 11, set./out. 2004.

VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Coimbra: Almedina, 2008.

VELÁSQUEZ, Raúl. Hacia una nueva definición del concepto "política pública". **Revista Desafíos**, Bogotá, 2009, n. 20.

VILLAR EZCURRA, Alicia; GARCIA-BARÓ LÓPEZ, Miguel. **Pensar la solidaridad**. Madrid: Universidad Pontificia Comillas, 2





# Coletânea de MONOGRAFIAS

## VOLUME I

**A** coletânea de monografias do SINDIFISCO compila trabalhos científicos de dez colegas auditores fiscais catarinenses que se propuseram a analisar questões tributárias controversas e a oferecer subsídio às discussões, visando, por objetivo último, que o Estado formule regras tributárias mais equilibradas e justas.

Dividida em 11 capítulos, a obra abrange monografias com os seguintes assuntos: incentivos fiscais, ICMS importação, responsabilização dos sócios pelas dívidas fiscais das pessoas jurídicas, dívida ativa, substituição tributária, restituição, simples nacional, ICMS-ST de produtos farmacêuticos, estatística na auditoria tributária, rastreabilidade de mercadorias, valor adicionado do ICMS, aspecto social do tributo e o conflito sociedade versus Estado na esfera tributária.

Esse trabalho deve ser lido, estudado e replicado, haja vista que a disseminação do conhecimento e das boas práticas tributárias são imprescindíveis para o fortalecimento da principal base de sustentação do Estado: a Administração Tributária.

Brani Besen e José Antônio Farenzena

ISBN 978-85-94151-00-1



9 788594 151001