



FACNOPAR

ERICA GABRIELA BASTOS DA SILVA

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:
O IMPACTO DA SONEGAÇÃO DE ICMS EM TEMPOS
PANDÊMICOS**

Apucarana
2021

ERICA GABRIELA BASTOS DA SILVA

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:
O IMPACTO DA SONEGAÇÃO DE ICMS EM TEMPOS
PANDÊMICOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, ao Curso de Direito, da Faculdade do Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR.

Prof. Esp. Jaqueline Naiane Gonçalves Torres

ERICA GABRIELA BASTOS DA SILVA

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:
O IMPACTO DA SONEGAÇÃO DE ICMS EM TEMPOS
PANDÊMICOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, ao Curso de Direito, da Faculdade do Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Jaqueline N. Gonçalves Torres
Faculdade do Norte Novo de Apucarana

Prof. Componente da Banca
Faculdade do Norte Novo de Apucarana

Prof. Componente da Banca
Faculdade do Norte Novo de Apucarana

Apucarana, 22 de Novembro de 2021.

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:
O IMPACTO DA SONEGAÇÃO DE ICMS EM TEMPOS PANDÊMICOS¹

CRIMES AGAINST THE TRIBUTAL ORDER:
THE IMPACT OF ICMS EMISSION IN PANDEMIC TIMES²

Erica Gabriela Bastos da Silva ³

SUMARIO: 1 INTRODUÇÃO; 2 IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – ICMS; 2.1 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS; 2.2 RETROSPECTIVA E EVOLUÇÃO; 2.3 PERSPECTIVAS SOBRE O ICMS; 3 IMPOSTOS: PARA QUÊ?; 3.1 ASPECTOS GERAIS NA OMISSÃO DO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES FISCAIS; 3.2 CONCEITO DE FRAUDE; 4 CARACTERIZAÇÃO DO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA; 4.1 CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL E A LEI FEDERAL 8.137/90; 4.2 INDISPONIBILIDADE DE BENS PARA CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA E PRINCIPAIS TIPOS DE SONEGAÇÃO CONTÁBIL/FISCAL DO ICMS; 4.3 SONEGAÇÃO NO TRÂNSITO DE MERCADORIAS; 4.3.1 Principais Tipos de Sonegação no Trânsito de Mercadorias; 5 ANÁLISES JURISPRUDENCIAIS; 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.

RESUMO

A reforma tributária brasileira de 1965 tentou simplificar a tributação nacional, substituindo o imposto sobre vendas e consignação anterior (IVC) por um moderno imposto sobre valor agregado de circulação de mercadorias (ICM) como parte de uma mudança profunda que visa construir a economia nacional. No processo de elaboração da Constituição de 1988, a fundação do ICM foi ampliada para incluir os serviços e passou a se chamar ICMS. No entanto, essas mudanças trouxeram cada vez mais problemas para a economia e a federação, que pioraram à medida que as tentativas de reforma fracassaram. As repetidas tentativas de melhorar o sistema tributário brasileiro por meio de medidas temporárias tiveram pouco efeito. A diversidade de interesses e a complexidade da situação não permitem que medidas isoladas façam grande diferença. Este trabalho tem como objetivo explorar a aplicabilidade das penalidades ao crime contra ordem fiscal, em especial o crime de sonegação fiscal no imposto de circulação de mercadorias e serviços, e os tipos de

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, do Curso de Direito da Faculdade do Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR. Orientação a cargo da Prof. Esp. Jaqueline Naiane Gonçalves Torres.

² Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, do Curso de Direito da Faculdade do Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR. Orientação a cargo da Prof. Esp. Jaqueline Naiane Gonçalves Torres.

³ Acadêmico ou Bacharelado do Curso de Direito da Faculdade do Norte Novo de Apucarana – FACNOPAR. Turma do ano de 2017. Email para contato: erica.gabriela@hotmail.com

evasão fiscal. O arcabouço e a aplicabilidade da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os crimes contra a ordem econômica e tributária como forma de combater a sonegação de ICMS. O foco deste estudo está na importância do ICMS e a caracterização da criminalização ao sonegar seu pagamento no contexto de pandemia da COVID-19.

Palavras-chave: ICMS. Sonegação. Crime Fiscal. COVID-19.

ABSTRACT

The 1965 Brazilian tax reform attempted to simplify national taxation, replacing the previous sales and consignment tax (IVC) with a modern value-added goods circulation tax (ICM) as part of a profound change aimed at building the national economy. In the process of drafting the 1988 Constitution, the foundation of the ICM was expanded to include services and was renamed ICMS. However, these changes brought more and more problems to the economy and the federation, which got worse as attempts at reform failed. Repeated attempts to improve the Brazilian tax system through temporary measures had little effect. The diversity of interests and the complexity of the situation do not allow isolated measures to make a big difference. This work aims to explore the applicability of penalties to crime against tax order, in particular the crime of tax evasion in the circulation tax of goods and services, and the types of tax evasion. The framework and applicability of Law No. 8137, of December 27, 1990, which defines crimes against the economic and tax order as a way to combat ICMS evasion. The focus of this study is on the importance of ICMS and the characterization of the criminalization of evading its payment in the context of the COVID-19 pandemic.

KEY-WORDS: ICMS. Withholding. Tax Crime. COVID-19.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo discutir a aplicabilidade da punição ao crime contra ordem tributária e, mais especificamente, ao crime de evasão ao ICMS, enquadrado na Lei n.º 4.6729 de 14 de julho de 1965 e as repercussões que as flexibilizações previstas nos Decreto nº. 10.285/2020, Lei Complementar 29/2020 e Projeto de Lei 1143/2020 trouxeram. Identifica os principais tipos de sonegação do ICMS e a aplicação da Lei n.º 4.6729 de 14 de julho de 1965.

Quanto ao objeto de pesquisa será o estudo da A Lei n.º 4.6729 de 14 de julho de 1965 no que diz respeito aos crimes contra a ordem tributária no âmbito do ICMS as flexibilizações previstas nos Decreto nº. 10.285/2020, Lei Complementar 29/2020 e Projeto de Lei 1143/2020 trouxeram.

No primeiro capítulo, será apresentada a evolução do tributo em questão, com enfoque no pontos de interesse ao que se pretende demonstrar, apontando seus reflexos na sociedade. Em seguida, haverá conceituações no âmbito penal, bem como a caracterização do crime, e por fim, será analisado alguns casos práticos.

Com o intuito de cumprir o desenvolvimento do assunto pretendido, fez-se uso de algumas técnicas de pesquisas com o propósito de atingir os objetivos do estudo e para que haja melhor compreensão, como a revisão bibliográfica, jurisprudencial e a pesquisa documental, como metodologia adotará o referencial teórico juspositivista, pois o estudo pode ser desenvolvido somente a partir de previsões legais e do estruturalismo, que trata das relações sociais. O método científico vem a ser o hipotético-dedutivo, visto que considera a relação causa e consequência da lei aplicada ao fato. O Método auxiliar se dá pelo comparativo, ao analisar os avanços legislativos.

2 IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – ICMS

O ICM substituiu o antigo Imposto Estadual sobre Vendas e Consignação (IVC) estabelecido pela constituição de 1934 e permaneceu inalterado nas constituições de 1937 e 1946. Um dos objetivos do ICM é corrigir o imposto aceito sobre o IVC, que é um imposto sobre o comércio interestadual.

Antes da Constituição Federal de 1988, esse imposto era denominado ICM porque apenas incidia sobre a circulação de mercadorias. Ricardo Alexandre⁴ destaca que a partir da nova Carta Magna, dois serviços foram agregados nas áreas de incidência, transporte interestadual e intermunicipal e comunicações, resultando no acréscimo da letra “S” à sigla.

Tanto Ricardo Alexandre⁵ quanto Eduardo Sabbag⁶ indicam que na maioria dos sistemas tributários de outros países, o ICMS está incluído no imposto sobre valor agregado, que é sempre um imposto nacional. No Brasil, o desejo de compartilhar

⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2013.

⁵ ALEXANDRE. Op. cit. p. 578.

⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

impostos tão importantes entre outros entes federativos fez com que os legisladores constituintes criassem três tipos de impostos, e o mundo inteiro os funde em um.

Eduardo Sabbag⁷ e Ricardo Alexandre⁸ explicaram que o ICMS é responsável por cerca de 80% dos impostos estaduais, sendo o tributo mais considerado para o legislador formular normas diretamente no texto constitucional. É uma clara tentativa dos legisladores de coordenar e regular a legislação tributária entre as 27 unidades federativas e de estabelecer mecanismos para evitar ou resolver disputas entre entes ativos a fim de reduzir o impacto da declaração de guerra fiscal após a promulgação da Constituição Federal.

⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 1060.

⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2013. p. 579.

Tabela 1 Tabela 2 Arrecadação de ICMS por estado – 2018

MINISTÉRIO DA FAZENDA													
Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ													
Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE													
QUADRO III - ARRECAÇÃO DO ICMS - PARTICIPAÇÃO RELATIVA - 2018													%
UF	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Mai.	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Out.	Nov.	Dez.	Acumulado (jan. - dez.)
NORTE	6.1	6.4	6.1	6.1	6.1	6.3	6.7	6.8	6.1	7.1	6.6	5.7	6.3
Acre	0.3	0.2	0.3	0.2	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.6	0.3
Amazonas	1.7	2.2	2.0	2.0	2.0	1.9	1.9	2.0	1.9	2.1	2.1	1.9	2.0
Pará	2.4	2.3	2.1	2.1	2.2	2.3	2.5	2.6	2.3	2.7	2.3	2.4	2.3
Rondônia	0.8	0.6	0.7	0.7	0.7	0.8	0.9	0.8	0.7	0.9	0.8	0.0	0.7
Amapá	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
Roraima	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.0	0.2
Tocantins	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.7	0.6	0.6	0.7	0.7	0.6	0.6
NORDESTE	15.8	16.7	16.4	17.0	16.0	17.0	18.4	18.4	17.6	15.6	13.4	18.6	16.7
Maranhão	1.4	1.3	1.4	1.3	1.3	1.7	1.6	1.7	1.6	1.6	1.7	1.5	1.5
Piauí	0.8	0.8	0.9	0.9	0.8	1.0	1.1	1.0	0.9	1.3	0.9	1.1	1.0
Ceará	2.6	2.5	2.4	2.5	2.4	2.4	2.6	2.9	2.5	2.8	2.6	2.8	2.6
Rio Grande do Norte	1.2	1.3	1.3	1.1	1.1	1.1	1.3	1.3	1.1	1.3	1.2	1.2	1.2
Paraíba	0.0	1.2	1.2	1.1	1.2	1.1	1.3	1.2	1.2	1.4	1.2	1.4	1.1
Pernambuco	3.5	3.1	3.1	3.8	3.1	3.5	3.6	3.4	3.5	0.0	0.0	3.5	2.8
Alagoas	0.9	0.9	0.8	0.8	0.8	0.8	0.9	0.8	0.8	1.0	0.0	0.0	0.7
Sergipe	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	0.8	0.7	1.0	0.7	0.8	0.7	0.8
Bahia	4.7	4.8	4.6	4.9	4.5	4.7	5.3	5.3	5.1	5.5	5.1	6.3	5.1
SUDESTE	49.2	50.3	49.9	50.0	50.2	49.4	45.1	45.1	48.7	46.7	51.5	48.0	48.7
Minas Gerais	9.9	10.8	9.7	10.6	10.6	9.6	11.1	11.3	12.0	11.7	9.6	9.8	10.6
Espírito Santo	2.2	2.1	2.3	2.1	2.1	2.1	2.3	2.3	2.1	2.3	2.3	2.2	2.2
Rio de Janeiro	7.4	7.9	7.6	7.1	7.8	7.5	0.0	0.0	6.8	0.0	10.9	6.8	5.9
São Paulo	29.6	29.6	30.2	30.2	29.8	30.3	31.7	31.6	27.9	32.6	28.7	29.2	30.1
SUL	19.8	17.3	17.7	17.0	18.1	17.5	19.0	19.1	18.1	20.1	18.6	20.4	18.6
Paraná	7.7	5.9	6.2	5.6	6.6	6.4	6.5	6.9	6.1	6.9	6.6	6.5	6.5
Santa Catarina	4.5	4.5	4.6	4.4	4.6	4.2	4.6	4.5	4.6	5.3	4.6	4.7	4.6
Rio Grande do Sul	7.6	6.9	6.9	7.0	7.0	6.8	7.9	7.7	7.4	7.9	7.4	9.2	7.5
CENTRO-OESTE	9.1	9.3	9.9	10.0	9.5	9.8	10.9	10.6	9.5	10.5	9.8	7.3	9.7
Mato Grosso	2.2	2.4	2.8	2.8	2.6	2.5	3.0	3.0	2.7	2.8	2.5	0.0	2.4
Mato Grosso do Sul	1.9	1.9	2.1	2.2	2.0	2.0	2.3	2.2	2.0	2.1	2.1	2.0	2.1
Goiás	3.2	3.3	3.2	3.3	3.3	3.4	3.7	3.5	3.1	3.7	3.4	3.5	3.4
Distrito Federal	1.8	1.8	1.7	1.8	1.7	1.8	2.0	1.9	1.7	1.9	1.8	1.8	1.8
BRASIL	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

Fonte: CONFAS (2021). Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/@@consulta_arrecadacao

Ainda no âmbito desse raciocínio, a Constituição Federal por meio do Ato Complementar Nacional autoriza a maioria das questões mais polêmicas na fiscalização do ICMS (CF, art. 155, seção 2, seção XII); dispõe que será celebrado convênio entre unidades federativas assinado como outorga e as condições comportamentais para revogação de incentivos e benefícios fiscais (CF, art. 155, §2º,

CII, g; conferindo ao Senado a importante competência para fixar as alíquotas, o sistema tributário e demais regras de unificação e conforto fiscal^{9,10}.

O professor Eduardo Sabbag¹¹ afirma que

É gravemente plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade – art. 155, §2º. I, CF), real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal. Ademais, é o imposto que recebeu significativo tratamento constitucional – art. 155, § 2º., I ao XII, CF, robustecido pela Lei Complementar nº. 84/96, que substituiu o Decreto-Lei nº. 406/68 e o Convênio ICMS nº. 66/88, esmiuçando-lhe a compreensão, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariarem a Constituição Federal

Segundo Humberto Benevides Borges¹², a composição do ICMS está relacionada ao pressuposto normativo de incidência, que para o autor é

Realizar atividades ou transações legais e comerciais relacionadas com a propriedade ou transferência de propriedade de bens – normas importantes; dentro do âmbito geográfico de um estado ou distrito federal – normas espaciais; determinado para este fim ao sair, entrar ou fornecer os ditos bens (atividade ou transação comercial legal) - padrão de tempo.

Dentre os comportamentos divulgados por Humberto Borges¹³, o comportamento tem consequências normativas. E destacou que esse comportamento “jurídico comercial” cria uma relação “jurídico-tributária”, na qual o estado ou distrito federal é ativo, comerciantes, indústrias ou fabricantes, ou qualquer coisa semelhante a eles Pessoas, do lado negativo. Essa relação protege o estado e o Distrito Federal de cobrar dos agentes incentivadores a parcela ou valor auferido nas negociações. Para o ICMS, esse valor corresponde à aplicação de um percentual sobre o valor da transação.

⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2013, p. 531.

¹⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1059.

¹¹ SABBAG. Op. cit. p. 1060

¹² BORGES, Humberto Benevides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR, a economia de impostos, racionalização de procedimentos fiscais, relevantes questões tributárias, controvertidas questões tributárias, complexas questões tributárias, questões avançadas no universo da governança tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 42.

¹³ BORGES. Op. cit. p. 193.

2.1 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

O ICMS de hoje é uma espécie de imposto para apurar o status. É quase impossível determinar a natureza dos vários sistemas usados na gestão e cobrança de tais impostos. O mosaico formado pela justaposição de diversos sistemas adotados pelos estados para promover a arrecadação e reduzir a sonegação fiscal é composto por um pacote com características de imposto de valor agregado e outras características semelhantes a um imposto monofásico sobre a produção de ativos.

Uma grande parte é composta por impostos sobre a produção industrial, impostos sobre vendas de pequenas e médias empresas (PMEs) e uma tarifa que se aplica a produtos de outros países que entram em vendas interestaduais.

Os doutrinadores Fernando Rezende, Fabrício Oliveira e Érika Araújo¹⁴ destacaram que, além disso, nenhum desses pacotes se caracteriza pelo cumprimento das regras específicas de cada modelo tributário. Um plano de pacote semelhante ao imposto sobre valor agregado não garante que os contribuintes farão pleno uso dos créditos acumulados na etapa anterior, principalmente quando o insumo vem de outros países e o produto é para exportação. Na etapa da produção industrial (substituição tributária), o resultado esperado da tributação baseia-se na regulamentação da marca arbitrária percentual das vendas dos produtos, o que contraria a lógica básica da economia de mercado.

O sistema monofásico é aplicado a apenas duas cargas (petróleo, seus derivados e eletricidade) que utilizam o princípio da destinação no ICMS. No caso de um setor onde o uso dessas duas cargas seja altamente intensivo, isso causará distorções graves, mas na Fase subsequente (principalmente serviços e atividades relacionadas à exportação) não é tributado¹⁵.

Além disso, novas distorções foram introduzidas devido à expansão de sistemas simplificados aplicáveis a pequenas e microempresas e à ampla adoção da cobrança de diferenças de taxas de juros em transações interestaduais quando os produtos ultrapassam os limites estaduais¹⁶.

¹⁴ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2007, online. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/xDHspdd9tz7KLwvJh9gp3PD/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em 01 de nov. de 2021.

¹⁵ REZENDE. Op. cit. n.p.

¹⁶ REZENDE. Op. cit. n.p.

A relação entre empresas sujeitas a sistemas distintos agrega outro fator que leva à ineficiência econômica de tais tributos. A adoção de um sistema simplificado para as pequenas empresas facilita sua vida e reduz os custos de *compliance* (estar em conformidade), mas é difícil lidar com outras empresas porque os créditos tributários aplicáveis a terceiros são baixos e suas compras e investimentos não geram crédito¹⁷.

Em linhas gerais, a diversidade do sistema está relacionada à natureza das atividades desenvolvidas, ao porte da empresa e à concentração da produção no setor. Alguns fornecedores de serviços de manufatura e de utilidade pública, alguns dos quais grandes empresas, dominam e contribuem com a maior parte de sua receita, estão em um único estágio ou sistema de substituição de impostos.

As micro e pequenas empresas definidas por vendas são elegíveis a um plano de pagamento simplificado (denominado SIMPLES Nacional) e pagam uma percentagem variável das suas vendas. O resto está no chamado “sistema normal”. Com o avanço recente da expansão do sistema de substituição tributária liderada pelos estados de Minas Gerais e São Paulo, esse grupo vem encolhendo. Este último acomoda quase todo o PIB estadual sob o regime.

Segundo Andressa Guimarães Torquato Rego¹⁸, o a priori para a adoção do procedimento nacional do SIMPLES é que os estados estabeleçam de forma autônoma um mecanismo simplificado de tributação, mas desde então, estados, governo federal e municípios uniram forças para solicitar o federal, tributação estadual e local. Regra única de cobrança. Sob este novo sistema, a tributação é centralizada e a receita é compartilhada de acordo com os padrões acordados. A sua aplicação é responsável pelo órgão colegial tripartido.

Não há dados publicados sobre a importância relativa de cada sistema na arrecadação geral do ICMS, mas as evidências coletadas em estudo anterior¹⁹ chamaram a atenção para o montante das receitas recebidas pelos três novos setores

¹⁷ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2007. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/xDHspdd9tz7KLwvJh9gp3PD/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em 01 de nov. de 2021.

¹⁸ REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Obrigações acessórias e SPED: problemas e soluções para uma simplificação das funções tributárias acessórias**. Centro de Estudos do Futuro do Direito - NEF, São Paulo, 2011, n.p.

¹⁹ REZENDE. Op. cit. n.p.

incluídos por substituição tributária na base de tributação estadual em 1988 (combustíveis, energia e comunicações).

Fernando Rezende, Fabrício Oliveira e Érika Araújo²⁰ ressaltam que o regime de substituição tributária dos estados de Minas Gerais, São Paulo, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul começou a ser atualizado em 2008. Este regime de substituição tributária contempla 200 novos produtos, mais concentrados no estado de Minas Gerais em vez do Rio de Janeiro, o que lhes permite liderar com facilidade os demais estados da Federação.

O autor destaca que a expansão da substituição tributária não é acidental nos quatro estados com maiores bases industriais do país. Revela a tendência de centralização da arrecadação do ICMS na fase de produção industrial, mesmo quando não há motivos para justificá-la (ex: esmagamento do varejo). De acordo com estudo realizado pela CNI em 2011 pela *Price Water House Coopers*, estima-se em cerca de 40% o número de casos de substituição tributária em que esse motivo não se aplica.

Andressa Guimarães Torquato Rego²¹ destacou que a vantagem do regime especial aplicável à tributação decorre da preferência do Brasil pela aplicação do princípio da conveniência, o qual basicamente significa que o ofendido não é obrigado a propor ação penal contra o autor do delito. Esta abordagem tem várias consequências para a qualidade tributária, incluindo: a) Ineficiência; b) Distribuição altamente injusta da carga tributária; c) Falta absoluta de transparência na carga tributária; d) Importante fonte de maior atrito nos conflitos entre países.

Nesse sentido, devido ao acúmulo de diferentes sistemas aplicáveis à sua cobrança, a ineficiência econômica desse tipo de imposto é reconhecida há muito tempo, mas nas atuais circunstâncias cada vez mais expostas, tem a economia brasileira, a competição internacional e o avanço das novas tecnologias têm tornado

²⁰ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO; Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2007. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/xDHspdd9tz7KLWvJh9gp3PD/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em 01 de nov. de 2021.

²¹ REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias**. Centro de Estudos do Futuro do Direito - NEF, São Paulo, 2011. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256155&key=VDFNVGd4TVRNd. Acesso em: 01 de nov. 2021.

cada vez mais líquida a base tributária tradicionalmente desenhada para as fontes de renda dentro das fronteiras do país^{22,23}.

Como a tecnologia moderna facilita a circulação de bens e serviços em escala global e o custo está cada vez mais baixo, a carga tributária desempenha um papel importante na decisão de comprar, produzi-los ou transferir alguns deles para outros países, regiões ou continentes. Com isso, as relações comerciais entre as diferentes regiões do país podem sofrer grandes mudanças, afrouxando os laços econômicos entre elas e gerando conflitos que dificultam a manutenção da coesão federal.

O deslocamento da produção para fora do Brasil é acompanhado pelo desemprego e pela perda da base tributária e, além dos prejuízos ao país, reduz as oportunidades de crescimento da receita pública no médio e longo prazo.

A possibilidade de base tributária de exportação criada pela integração da liberalização do mercado e a aplicação de novas tecnologias aos processos de produção e circulação de commodities (mercadorias/matérias-primas básicas do dia a dia). Andressa Guimarães Torquato Rego²⁴ chamou a atenção para a erosão da base tributária tradicional, que é ocasionada pelas atividades corrosivas geradas pelo avanço da tecnologia da informação em diversos campos da economia. O motivo é a) o avanço do comércio eletrônico no âmbito nacional e internacional mercados; b) por meio eletrônico A conveniência da transação para transferência de recursos financeiros de um local para outro; c) a criação de centros financeiros *offshore* (empresa que tem sua contabilidade num país distinto daquele onde exerce sua atividade); d) os paraísos fiscais não têm impostos.

Desta vez, a base tributária de um país não se limita ao seu território, mas também pode ser estendida a todas as partes da economia global. Duas questões são de particular interesse a esse respeito. O primeiro refere-se à produção da base tributária gerada por grandes organizações que terceirizam parte do processo produtivo. Com a transferência de serviços como *software* e *call centers* para outros

²² REGO. Op. cit. n.p.

²³ BORGES, Humberto Benevides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR e a economia de impostos, racionalização de procedimentos fiscais, relevantes questões tributárias, controvertidas questões tributárias, complexas questões tributárias, questões avançadas no universo da governança tributária.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 195.

²⁴ REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias.** Centro de Estudos do Futuro do Direito - NEF, São Paulo, 2011, n.p. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256155&key=VDFNVGd4TVRNd. Acesso em: 01 de nov. 2021.

países e continentes, bem como a produção de peças e componentes usados em quase todos os elos importantes da produção industrial, a maior parte das bases tributárias tradicionalmente desenvolvidas em níveis subnacionais desapareceram, levando à necessidade concentrar a tributação em impostos com pouca mobilidade geográfica, como os impostos sobre a propriedade, os impostos sobre a renda das famílias e os impostos sobre o consumo de bens e serviços.

Destaca-se que no longo prazo, todos falharão, mas a intensidade do confronto geral confunde as percepções disso²⁵. Barreiras fiscais ao comércio interno, como as taxas cobradas pelo ICMS, incentivam estados das regiões mais remotas do Brasil a negociar com outros países. Essas barreiras cortam elos da cadeia produtiva nacional, levando à perda de partes importantes do complexo industrial do país e dificultando a exportação de valor agregado de produtos derivados da extração de recursos naturais brasileiros.

Andressa Guimarães Torquato Rego²⁶ enfatizou que as dificuldades de oposição e desconfiança na aprovação de mudanças tributárias prejudicaram as perspectivas de crescimento do país e, em última instância, dificultaram seus esforços para reduzir as disparidades regionais e a sociedade mais rapidamente. Superação das resistências nacionais ao avanço de uma reforma tributária abrangente. A sociedade brasileira precisa se mobilizar, mas a falta de transparência na carga tributária impede que a população exerça a consciência cívica na tributação.

Estudo recente²⁷ apontou claramente que o ICMS é o maior tributo que causou o retrocesso do sistema tributário brasileiro, mas a divulgação desse fato não obteve resposta do público. Os brasileiros de baixa renda são os mais afetados, mas por falta de compreensão das verdadeiras dimensões do problema, não podem ser criadas condições que os capacitem a se mobilizar para defender a necessidade de mudança.

²⁵ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2007, online. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/xDHspdd9tz7KLwvJh9gp3PD/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em 01 de nov. de 2021.

²⁶ REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias**. Centro de Estudos do Futuro do Direito - NEF, São Paulo, 2011, online. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256155&key=VDFNVGd4TVRNd. Acesso em: 01 de nov. 2021.

²⁷ REZENDE, OLIVEIRA e ARAÚJO. op.cit. n.p.

Destaca-se que o atual ICMS não apresenta vantagens trazidas pelo ICMS²⁸, quando se desviou do modelo original, acumulou muitas distorções. No entanto, a dificuldade de provocar mudanças foram muito discutidas, parece aumentar com o tempo. Humberto Benevides Borges confirma²⁹ o autor ao destacar algumas dessas dificuldades, que podem ser atribuídas à perda da situação tributária mencionada no início desta seção.

2.2 RETROSPECTIVA E EVOLUÇÃO

Observa-se que a preferência pelo imposto sobre o consumo foi expressa durante a criação do ICM, mas foi reconhecido que as condições da época não o recomendavam. Para evitar críticas de que o uso do princípio da destinação pode abrir caminho para a evasão fiscal, tendo em vista as dificuldades de controle e disputas, tem-se proposto o uso de métodos inteligentes para eliminar esse risco³⁰.

Também é recomendado que os impostos estaduais incorporem os serviços em sua base. Os esforços voltam a ser feitos para adaptar o sistema tributário à nova realidade econômica, em que os serviços ocupam um espaço cada vez mais importante na composição dos produtos nacionais. Para compensar os prejuízos que o município sofrerá, tais empresas aumentarão em 25% a parcela da receita tributária compartilhada com o município³¹.

A adoção do princípio da destinação permitirá limitar a autonomia dos estados na determinação da alíquota, pois se o imposto incidir sobre o consumo e a alíquota aumentar, determinado país afetará apenas os próprios residentes, e, portanto, estará sob o controle político de seus cidadãos³².

²⁸ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2007, online. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/xDHspdd9tz7KLWvJh9gp3PD/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em 01 de nov. de 2021.

²⁹ BORGES, Humberto Benevides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR e a economia de impostos, racionalização de procedimentos fiscais, relevantes questões tributárias, controvertidas questões tributárias, complexas questões tributárias, questões avançadas no universo da governança tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 194.

³⁰ VARSANO, Ricardo. **Tributação de mercadorias e serviços**. Brasília: Ipea, março. 1987a. (Texto para Discussão No. 106), Online. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2996>. Acesso em 01 de nov. 2021.

³¹ REZENDE, OLIVEIRA e ARAÚJO (2007). op. cit. n.p.

³² VARSANO. Op. cit. n.p.

No entanto, em geral, recomendações que só fazem sentido se adotadas em conjunto podem levar a resultados desastrosos quando apenas uma delas é aceita. Nesse caso, os estados apoiam a concessão de autonomia para definir as alíquotas internas do ICMS, mas rejeitam a ideia de que isso acompanhará a transição para a adoção do princípio da destinação. Com a expansão simultânea das bases tributárias estaduais, essa decisão exacerbou a expansão das distorções tributárias e intensificou os conflitos entre os estados.

Nos primeiros anos após a reforma da Constituição de 1988, o impacto sobre os novos impostos refletiu a instabilidade da situação econômica e política da época. Após a plena implementação dos dispositivos constitucionais em 1989, a receita do ICMS reagiu positivamente em 1990, mas não conseguiu sustentar a recuperação e caiu para próximo ao nível de 1989 em 1993³³.

Vários estados podem legislar alíquotas de ICMS aplicáveis internamente, ao mesmo tempo em que mantêm um sistema misto de origem e destino para a cobrança do imposto, o que agrava a tributação do comércio interestadual. Além disso, as novas regras que se aplicam à tributação do comércio interestadual ajudam a aumentar a possibilidade de sonegação fiscal e incentivam práticas fraudulentas que simulam a venda de mercadorias, onde a alíquota do imposto para as transações interestaduais é muito baixa. Em outros casos, a diferença nas alíquotas aplicáveis às transações interestaduais incentiva os centros de comercialização a se localizarem longe dos centros de consumo, o que aumenta a ineficiência tributária.

Mais grave é o uso de artimanhas para contornar a proibição de recompensa da Lei Complementar nº 24/1975, que dispõe sobre acordos para conceder isenção de impostos aos negócios relacionados à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Um dos métodos mais comumente usados é usar o financiamento para pagar impostos, que prevalece quando a inflação está alta. Em suma, a transação envolve o registro na contabilidade do imposto devido por uma empresa estabelecida no estado em benefício, e a seguir proporcionando reembolsos de longo prazo em condições especiais e taxas de juros com base nos recursos administrados pela Instituição Financeira Nacional, na prática, isso equivale a zerar impostos³⁴.

³³ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO; Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2007, online. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/xDHspdd9tz7KLwvJh9gp3PD/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em 01 de nov. de 2021.

³⁴ REZENDE, OLIVEIRA e ARAÚJO. op. cit. n.p.

Como a dívida tributária foi registrada no país de origem, o contribuinte obteve o direito de uso na comercialização do produto no país de destino, passando a ter que destinar parte do ônus da receita devido ao imposto. Não é realmente pago em outro estado. Como resultado, o país consumidor fornece financiamento para a produção de outro país, alimentando o conflito federal. Outras práticas que violam a legislação, como o conceito de “crédito presuntivo”, ainda hoje amplamente utilizado, também terão impacto.

Ressalta-se que o volume de litígios entre os estados vem aumentando à medida que buscam novas formas de preencher o vazio deixado pelo fracasso do governo federal em implementar políticas voltadas para a redução das disparidades regionais³⁵. De acordo com regras nem sempre transparentes, os diversos métodos de redução da taxa efetiva de imposto implementados internamente são impossíveis de revelar a verdadeira natureza e dimensão dos benefícios concedidos.

Na primeira metade da década de 1990, a situação econômica impediu a expansão do conflito devido ao declínio da demanda por investimentos. Além disso, a prática habitual de manutenção de tarifas sobre serviços públicos produzidos por empresas estatais impede que a arrecadação do ICMS se beneficie da ampliação de sua base, além do impacto da manutenção de altas taxas de juros no orçamento nacional, oportunidades de expansão ilimitada de os incentivos fiscais são limitados.

A virada na trajetória de queda de longo prazo da receita de ICMS ocorreu em 1994³⁶, devido ao impacto da privatização e da disseminação da alíquota de 25% aplicável aos novos setores incluídos na base tributária nacional. Como a expansão do sistema simplificado de taxas para compensar a lacuna na evasão fiscal.

Os últimos 20 anos marcaram um novo período na história do ICMS. Os principais eventos que contribuíram para diferenciar o comportamento do ICMS dos anteriores são: a) a privatização da propriedade estatal dos empreendimentos de Campos de Energia e Telecomunicações e a adoção de novas normas do setor de combustíveis; b) a aprovação de Suplementar Lei nº 87 de 1996, a Lei Kandir; c) estabilização através do Plano Real e uma nova moeda política, e; d) recuperação econômica, ainda que de forma intermitente.

³⁵ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO; Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2007, online. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/xDHspdd9tz7KLwvJh9gp3PD/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em 01 de nov. de 2021.

³⁶ REZENDE, OLIVEIRA e ARAÚJO. op. cit. n.p.

O impacto da privatização dos serviços públicos aumentou muito o impacto das altas taxas de ICMS impostas a esses setores. Junto com o aumento das tarifas – acima da taxa de inflação – essas taxas de impostos permitem que as receitas do país compensem todas as perdas acumuladas nas últimas duas décadas em apenas dois anos (1994 e 1995).

Com a crise deflagrada no final da década de 1990, a receita voltou a cair, voltando a partir de 2002 ao patamar de 7% do PIB registrado nos primeiros anos de criação do ICMS³⁷. Vale ressaltar que, nesse período, a participação das regiões subdesenvolvidas na receita total do ICMS aumentou cerca de dois pontos percentuais, enquanto as regiões Sul e Sudeste diminuíram ao mesmo tempo.

Duas consequências importantes desse processo são a ampliação das oportunidades de incentivos fiscais e a concentração gradual da tributação em setores com elevada produtividade tributária. No primeiro caso, o aumento da receita permitiu aos estados fabricarem armas para a guerra fiscal, que depois se expandiu para o varejo e, mais recentemente, para as importações. No segundo quadro, a renda nacional está se distanciando do PIB nacional, então a diferença na base econômica não será reproduzida na forma da diferença na base tributária. A receita do ICMS como percentual do PIB regional está convergindo.

2.3 PERSPECTIVAS SOBRE O ICMS

A desfiguração do modelo originalmente concebido tem levado a uma situação cada vez mais complexa na agenda de debates sobre o ICMS. Como Andressa Guimarães Torquato Rego³⁸ alertou ao longo dos anos, a tributação perdeu todas as características de sua antecessora e tornou-se indescritível. Existem muitos métodos de cobrança de impostos e as muitas distorções econômicas que se seguem, sem falar do Estado. Estratégias de atração negócios sem arcar com o peso dessas práticas.

³⁷ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO; Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2007, online. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/xDHspdd9tz7KLwvJh9gp3PD/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em 01 de nov. de 2021.

³⁸ REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias**. Centro de Estudos do Futuro do Direito - NEF, São Paulo, 2011, online. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256155&key=VDFNVGd4TVRNd. Acesso em: 01 de nov. 2021.

Na medida em que o ICMS se desvia de sua imagem teórica, a receita gerada se destaca no valor agregado da economia regional. A concentração da base tributária dos insumos básicos, a ampliação dos regimes especiais aplicáveis aos pequenos negócios e a proliferação de alternativas tributárias têm contribuído para a criação de uma mistura pasteurizada com distribuição mais ou menos uniforme no território brasileiro. O termo homogeneidade, bem entendido, é relativamente aplicável, pois a relação entre a renda de cada região e seu respectivo PIB tem convergido, sem levar em conta as enormes diferenças entre a estrutura produtiva regional e a atual diversificação tributária.

Sendo assim, o ciclo de negócios tem menos impacto sobre a renda nacional. Isso afetará a vitalidade do processo de cobrança, que pode ter um melhor desempenho quando a economia desacelera, mas terá o efeito contrário quando a economia entrar em um ciclo de expansão³⁹. Nesse caso, os pilares fiscais do país representados por ações de primeira linha ajudarão a aumentar a receita em tempos difíceis, mas podem inibir o crescimento em tempos de boom (ponto máximo na produção de mercadorias e serviços).

A base tributária foi corroída devido à crescente importância dos serviços na receita nacional e ao avanço das novas tecnologias no comércio, indústria e telecomunicações, e o comportamento do ICMS também acompanhou. Esses fatores levam a conflitos internos, como disputas sobre a distribuição da receita do comércio eletrônico. Criaram também a possibilidade de exportar bases tributárias para outros países (vizinhos ou muito distantes) por meio da transferência de parte do processo de produção de bens e prestação de serviços.

No contexto da liberalização econômica, a intensificação das guerras fiscais exacerbou a erosão causada pelas exportações de base tributária. Um exemplo recente é a concessão de incentivos à importação. Além do conflito federal, esse desenvolvimento tem graves impactos macroeconômicos e sociais. Não há incentivo para atrair indústrias voltadas para a exportação, pois além de não gerar renda para o país, também aumentam os problemas de utilização do crédito obtido com insumos adquiridos internamente para a produção de bens de exportação.

³⁹ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2007, online. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/xDHspdd9tz7KLwvJh9gp3PD/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em 01 de nov. de 2021.

Também não há interesse em integrar a cadeia produtiva do país, pois o exportador deve honrar os créditos tributários pagos em algumas áreas do país. Atrair melhores montadoras ou fabricantes de eletrônicos que importam componentes do exterior, ainda que acelerem a desnacionalização de grande parte do complexo produtivo brasileiro⁴⁰.

O impacto macroeconômico vai além do que já é um grave problema: os fatores que levam à deterioração da balança comercial. Se as regras e comportamentos atuais forem mantidos, a balança comercial negativa beneficiará a renda do país no curto prazo, mas ao prejudicar o crescimento econômico, é uma garantia para perdas futuras.

Esse e outros aspectos desse imposto que prejudicam a competitividade e o crescimento econômico, como a carga tributária sobre os insumos básicos e a ausência de isenções totais para investimentos e exportações, levaram a economia brasileira a uma armadilha de baixo crescimento^{41,42}.

Esse cenário se traduz na contenção do investimento e das exportações, o que faz com que o crescimento do PIB dependa da expansão do consumo interno, necessária também para compensar o crescimento das importações. Sem expandir o investimento, a taxa de crescimento da capacidade de produção não é rápida o suficiente para evitar que a expansão do consumo cause pressão inflacionária. Isso significa que o ciclo de expansão é muito curto, pois a ameaça de inflação descontrolada tem levado o governo a tomar medidas para acalmar a economia.

Nesse caso, os esforços para implementar as mudanças temporárias na agenda de reforma do ICMS enfrentam enormes dificuldades, como a necessidade de acabar com as guerras fiscais e dar isenções completas para investimentos tributários

⁴⁰ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2007, online. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/xDHspdd9tz7KLWvJh9gp3PD/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em 01 de nov. de 2021.

⁴¹ REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias**. Centro de Estudos do Futuro do Direito - NEF, São Paulo, 2011, online. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256155&key=VDFNVGd4TVRNd. Acesso em: 01 de nov. 2021.

⁴² BORGES, Humberto Benevides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR e a economia de impostos, racionalização de procedimentos fiscais, relevantes questões tributárias, controvertidas questões tributárias, complexas questões tributárias, questões avançadas no universo da governança tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 201.

e exportações, pois sem compensação substancial do governo federal, reformas fiscais estaduais não podem ser facilmente absorvidas.

É aqui que está o problema. Como os impactos são diferentes, os conflitos são ferozes e a base para fazer estimativas confiáveis também é muito instável. Projetos apresentados por estados tendem a usar o valor mais alto para evitar surpresas⁴³.

Além disso, dada a desconfiança em torno das compensações da Lei Kandir⁴⁴, o método utilizado para tratar as compensações representa outro desafio na negociação.

Se o Brasil quer se livrar das armadilhas que envolvem negociações quantitativas e processuais, deve ampliar o foco do debate. É importante que o debate sobre o ICMS transcenda os limites estreitos das questões fiscais para incluir as dimensões econômica, federal e social a ele relacionadas. Como é improvável que a alíquota aplicável às ações de primeira linha e a disputa por espaço sob o ICMS se aqueça, corre-se o risco de manter a participação dos estados nos impostos nacionais nos próximos 20 anos⁴⁵.

As perspectivas para as regiões subdesenvolvidas são particularmente sombrias. Diante da vontade resoluta do Supremo Tribunal Federal de coibir a ilegalidade da concessão de incentivos fiscais, bem como da intervenção do Ministério Público, que apontou a isenção dos danos sociais causados pela exigência tributária, aumenta a insegurança jurídica nos incentivos ao decidir onde investir, a disposição para planejar está diminuindo ou até mesmo desaparecendo.

Além disso, se a situação se alterar de forma que os contratos assinados no passado não possam continuar a ser válidos nas mesmas condições acordadas, as empresas estabelecidas nestas áreas correrão o risco de falência ou transferência para outros locais.

A perspectiva de que o Brasil possa cair em uma armadilha tributária de baixo crescimento requer o total entendimento dos líderes políticos de seu país. Claro, o

⁴³ REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias.** Centro de Estudos do Futuro do Direito - NEF, São Paulo, 2011, Online. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256155&key=VDFNVGd4TVRNd. Acesso em: 01 de nov. 2021.

⁴⁴ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar.** Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2007, online. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/xDHspdd9tz7KLwvJh9gp3PD/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em 01 de nov. de 2021.

⁴⁵ REZENDE, OLIVEIRA e ARAÚJO. op. cit. n.p.

problema não é só o ICMS, é também o mais difícil de resolver, porque envolve disputas acirradas entre os países. É exatamente por causa dessa situação que as discussões dispersas sobre todos os aspectos do ICMS dificilmente florescerão.

Embora superficialmente, está longe de concordar em reduzir a alíquota do imposto aplicável às transações interestaduais. A proposta de abandonar a decisão de 1980 e introduzir diferenças de alíquotas interestaduais com base na geografia do comércio interestadual encontrará resistência dos interesses que se formaram por mais de duas décadas.

Nesse sentido, qualquer proposta de redução da alíquota interestadual que vise eliminar a diferença de 5% no comércio entre regiões subdesenvolvidas e outras regiões parece não ter chances de sucesso, como agora indica a posição defendida pelos estados do Norte e Nordeste. Naquela. E o Centro-Oeste, reajustou a base de ICMS de 2% conforme o comércio interestadual⁴⁶, e manteve a alíquota do imposto para mercadorias expedidas dessas regiões para outras partes do Brasil em 7%. Sem alternativa à vista, a escolha é manter o controle firme da situação atual.

A redução das taxas de juros interestaduais reduzirá os problemas relacionados ao acúmulo de crédito causado pela compra de insumos e bens de capital em outros países, beneficiando as exportações e os investimentos em regiões subdesenvolvidas, mas aumentará o acúmulo de crédito problemático em outros países. Devido à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, a região e os estados mais desenvolvidos⁴⁷, neste caso, a maior parte dos produtos de um estado será vendida para outros estados.

Os argumentos dos defensores da diferença de alíquotas aplicáveis ao comércio inter-regional são econômica e politicamente importantes. Se essa lacuna for eliminada, as barreiras financeiras que agora permitem incentivos para mover a produção agrícola e o processamento para áreas próximas à fronteira agrícola em expansão reduzirão significativamente a atratividade e podem não ser suficientes para compensar os custos de logística e distribuição.

⁴⁶ REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias.** Centro de Estudos do Futuro do Direito - NEF, São Paulo, 2011, Online. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256155&key=VDFNVGd4TVRNd. Acesso em: 01 de nov. 2021.

⁴⁷ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar.** Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2007, Online. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/xDHspdd9tz7KLwvJh9gp3PD/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em 01 de nov. de 2021.

O professor Fernando Rezende⁴⁸ destacou que da mesma forma, na perspectiva de redução de renda, existem oportunidades de redistribuição das atividades produtivas. Isso será acompanhado por ações específicas para reduzir externalidades negativas, como deficiências de infraestrutura e qualificação profissional. No esquema acima, o custo de investimento das regiões subdesenvolvidas será beneficiado pela utilização mais rápida do crédito obtido com a compra de equipamentos em outras regiões, o que auxiliará a indústria nacional dessas commodities.

A rigor, a controvérsia sobre a redução das taxas interestaduais contém questões muito mais profundas do que os números difíceis de verificar que mostram os ganhos e perdas de receita causados por tais mudanças. Mesmo aqueles estados que podem receber ganhos fiscais podem decidir que as perdas econômicas e políticas causadas por tais medidas podem ser maiores do que esses ganhos, a menos que ambas as partes possam se beneficiar. Em um ambiente de confronto acirrado por muitos anos, os interesses regionais são superiores aos interesses nacionais, e qualquer mudança que não considere substituir esse dilema não é viável.

Outro item da pauta do ICMS diz respeito à distribuição da receita das vendas processadas pelo e-commerce (comércio eletrônico). A rigor, essa questão insere-se em um tema mais amplo que envolve dispositivos constitucionais que exigem a cobrança de impostos sobre vendas para não contribuintes do ICMS da fonte. Se o objetivo é transferir a maior parte (ou a totalidade) da arrecadação para o estado de consumo, é importante verificar o que aconteceu com outras operações desse tipo⁴⁹.

Com a expansão dos serviços, as vendas para não contribuintes do ICMS estão aumentando, o que torna o ICMS o oposto do que ocorre no comércio eletrônico. Isso se deve à concentração de modernas indústrias de serviços nas áreas mais desenvolvidas do país. Portanto, quando o objetivo é racionalizar a cobrança do ICMS, não faz sentido recorrer a uma espécie de sofisma. Uma vez que qualquer mudança

⁴⁸ REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO; Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2007, Online. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/xDHspdd9tz7KLwvJh9gp3PD/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em 01 de nov. de 2021.

⁴⁹ REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias**. Centro de Estudos do Futuro do Direito - NEF, São Paulo, 2011, Online. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256155&key=VDFNVGd4TVRNd. Acesso em: 01 de nov. 2021.

envolverá a redistribuição de renda entre os estados, é muito importante abordar esses aspectos em conjunto.

Uma questão que não constava formalmente da pauta do ICM S diz respeito a um dos mais importantes alicerces do ICMS: a erosão dos serviços de telecomunicações, responsáveis pelo acréscimo de “S” ao antigo ICM. Ricardo Varsano⁵⁰ alertou que durante a elaboração da Constituição de 1988, a inclusão de certos serviços no ICM foi baseada no argumento de que o imposto único anterior sobre combustíveis, energia, comunicações e transporte interestadual deveria ser incluído no direito de arrecadar impostos para expandir a base tributária⁵¹.

É importante reiterar que os estados impõem altas alíquotas de impostos sobre telecomunicações e energia para poderem cobrar indiretamente impostos sobre o setor de serviços, especialmente o setor moderno que utiliza muito desses insumos. Embora os serviços de comunicação sejam quase inteiramente produzidos internamente, as tarifas elevadas não ameaçam o valor das tarifas cobradas, embora possam prejudicar a competitividade de alguns setores. No entanto, à medida que a tecnologia possibilita a importação de alguns desses serviços e novas formas de comunicação interna ultrapassam os limites tradicionais do ICMS, a manutenção de alíquotas elevadas começa a corroer os custos. O impacto ainda parece pequeno, mas o assunto já despertou o interesse da Secretaria da Fazenda Nacional⁵².

Paradoxalmente, as perspectivas de piora podem produzir um ambiente comercial mais favorável. À medida que o conflito se intensifica e é gradualmente visto como uma situação em que todos perdem, a disposição para negociar pode gradualmente ganhar apoiadores. Porém, se isso acontecer, o governo federal deve assumir a liderança do debate, e essa discussão deve ir além das limitações da contabilização do impacto fiscal e envolver lideranças políticas e outros atores cujos interesses foram comprometidos. Atraso no avanço das reformas necessárias⁵³.

⁵⁰ VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro. Pesquisa e Planejamento Econômico, abril de 1997. Disponível: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em 01 nov. 2021.

⁵¹ Devido ao rápido desenvolvimento de novas tecnologias, é impossível prever mudanças na forma como esses serviços são prestados.

⁵² VARSANO. op. cit. n.p.

⁵³ REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED**: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias. Centro de Estudos do Futuro do Direito - NEF, São Paulo, 2011, online. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256155&key=VDFNVGd4TVRNd. Acesso em: 01 de nov. 2021.

Desde que o ICM se tornou ICMS durante a reforma constitucional em 1988, várias tentativas de reforma tributária foram feitas, todas considerando mudanças no ICMS^{54,55}. Dentre todas essas propostas, um aspecto central das propostas de reforma é unificar as normas nacionais de arrecadação de impostos, substituindo o crédito físico pelo financeiro, e adotando o princípio da destinação nas dotações. Produtos resultantes de transações interestaduais.

Nenhuma dessas propostas aborda a delicada questão de fazer as reformas do ICMS como parte da proposta de estabelecer um novo modelo de federalismo fiscal para revisar o sistema fiscal e o sistema de repartição e aumentar suas próprias chances de aprovação⁵⁶.

Uma vez que qualquer grande mudança nas regras que se aplicam aos impostos estaduais mudará a distribuição de renda no Brasil, resultando em vencedores e perdedores, se essa mudança for feita de forma isolada, então apenas se alguém - neste caso, o governo federal - é viável e está disposta a "pagar a conta", porque essa conta será sempre muito maior do que a realidade, porque quem se beneficia com as mudanças ficará calado, e quem perder vai exagerar nas estimativas de perda, e não cogitou em melhorar a tributação. Os efeitos dinâmicos da economia, o crescimento e a eficiência da renda futura serão discutidos e deixados de lado até que o novo governo tome posse.

Além do impacto fiscal, a resistência à reforma do ICMS baseia-se em duas questões: a coordenação fiscal pode levar à perda da autonomia nacional e a destruição das armas usadas nas guerras fiscais devido à adoção do princípio do destino⁵⁷. Essas duas questões estão no centro do debate sobre as mudanças propostas.

A chamada perda de autonomia está erroneamente ligada ao enfraquecimento da Federação brasileira, e o principal motivo desse enfraquecimento é a intensificação

⁵⁴ REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias.** Centro de Estudos do Futuro do Direito - NEF, São Paulo, 2011, online. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256155&key=VDFNVGd4TVRNd. Acesso em: 01 de nov. 2021.

⁵⁵ REZENDE, Fernando. **A reforma tributária e a federação.** Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2009. Disponível em: http://www.efaz.fazenda.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/migrados/File/Forum_Fiscal_do_s_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf. Acesso em: 01 de nov. 2021.

⁵⁶ REGO. Op. cit. n.p.

⁵⁷ Princípio do Destino, no qual o ICMS se destina integralmente ao local onde a mercadoria é consumida, recolocando o imposto novamente na condição de um autêntico tributo sobre o consumo

dos conflitos e confrontos. O fortalecimento do sistema federal não requer territórios fiscais diferentes, como o Brasil. As unidades federais formam um país, portanto, o sistema tributário precisa ser concebido da perspectiva do país. É urgente reconhecer a necessidade de restaurar este princípio.

Fernando Rezende⁵⁸ afirmou que o sistema tributário concebido durante a reforma de 1965 instituiu um sistema que propunha a distribuição constitucional do passivo tributário com base na natureza econômica da base tributária e não em seu conceito jurídico. Compartilhe o poder de cobrar impostos sobre essas bases com base nas recomendações da literatura profissional e nas melhores práticas internacionais.

Para ajustar as propostas teóricas com base na realidade econômica atual, os estados têm o poder de cobrar impostos sobre a circulação de mercadorias, enquanto os municípios têm o poder de cobrar impostos sobre a prestação de serviços⁵⁹.

O sistema tributário nacional não pode ser rígido. As mudanças na estrutura de produção precisam ser ajustadas com flexibilidade para alterar a natureza e a distribuição da base tributária. Cientes dessa situação, os que propuseram a inclusão do Imposto sobre o Valor Agregado na competência dos estados em 1965 tornaram o texto constitucional o mais conciso possível e introduziram a imagem de leis complementares para regulamentar a aplicação desse imposto^{60,61}

No entanto, com o surgimento de conflitos e a crescente desconfiança, todas as contramedidas tomadas foram finalmente incorporadas ao texto constitucional para evitar que as vantagens conquistadas com dificuldade sejam facilmente revertidas. No processo de formulação do capítulo tributário da Constituição de 1988, esse processo

⁵⁸ REZENDE, Fernando. **A reforma tributária e a federação**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2009. Disponível em: http://www.efaz.fazenda.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/migrados/File/Forum_Fiscal_do_s_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf. Acesso em: 01 de nov. 2021.

⁵⁹ REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias**. Centro de Estudos do Futuro do Direito - NEF, São Paulo, 2011, online. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256155&key=VDFNVGd4TVRNd. Acesso em: 01 de nov. 2021.

⁶⁰ VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro. Pesquisa e Planejamento Econômico, abril de 1997. Disponível: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em 01 nov. 2021.

⁶¹ VARSANO, Ricardo. **Tributação de mercadorias e serviços**. Brasília: Ipea, março. 1987a. (Texto para Discussão No. 106), online. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2996>. Acesso em 01 de nov. 2021.

ganhou escala sem precedentes e gerou grande rigidez, inviabilizando todas as propostas de reforma⁶².

Se o sistema tributário nacional de 40 anos atrás é considerado uma condição necessária para o crescimento econômico no contexto de uma economia fechada, então toda a condição é absolutamente necessária. Quatro anos atrás, a competição fiscal entre os estados brasileiros estava transferindo a produção e o emprego para outras partes do Brasil. Hoje, a competição tributária está exportando produção, base tributária e oportunidades de emprego para outros países^{63,64}.

Nos debates e propostas de reforma dos últimos 20 anos, há duas formas de reconstruir a identidade nacional desse modelo tributário. Um método preconiza o estabelecimento de um imposto nacional sobre valor agregado, ao mesmo tempo em que determina constitucionalmente as regras de distribuição aplicáveis à distribuição de renda e distribuição aos estados. Outra sugestão é usar o imposto sobre valor agregado duplo. O governo federal e os estados compartilham a mesma base tributária, mas cada um administra suas carteiras de investimento. Ambas as propostas expressam preocupações quanto ao caráter nacional da restauração tributária⁶⁵.

Voltando à origem da tributação, é preciso quebrar as duas barreiras para aprovar as mudanças: autonomia e desconfiança. No caso da autonomia, é necessário um debate imparcial sobre o verdadeiro significado da palavra. À primeira vista, a autonomia é limitada porque as regras tributárias são nacionais, estabelecidas em leis complementares, e os estados só têm competência para determinar as alíquotas e os procedimentos de cobrança e fiscalização, bem como para as decisões de disputas fiscais. Porém, quando combinada com as diferenças tributárias aplicáveis ao comércio inter-regional, a autonomia adquire uma dimensão sem precedentes e,

⁶² VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro. Pesquisa e Planejamento Econômico, abril de 1997. Disponível: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em 01 nov. 2021, online

⁶³ REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED**: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias. Centro de Estudos do Futuro do Direito - NEF, São Paulo, 2011, online. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256155&key=VDFNVGd4TVRNd. Acesso em: 01 de nov. 2021.

⁶⁴ REZENDE, Fernando. **A reforma tributária e a federação**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2009. Disponível em: http://www.efaz.fazenda.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/migrados/File/Forum_Fiscal_do_s_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf. Acesso em: 01 de nov. 2021.

⁶⁵ REZENDE. Op. cit. n.p.

como arma mais poderosa na guerra fiscal, adquire uma dimensão política que transcende o escopo estreito dos debates tributários.

A questão da desconfiança e do confronto é mais complexa. À medida que crescem, o clima de discussão sobre o palco onde deve ser promovida a coordenação da política tributária dos estados - o CONFAZ se deteriora. Ricardo Rezende⁶⁶ esclarece que a reforma de 1988 não buscou reconstruir o órgão responsável pela mediação dos conflitos federais na área tributária. Ele manteve o CONFAZ, mas o privou das condições para seu efetivo funcionamento.

É sabido que são conhecidas as dificuldades encontradas para implementar reformas viáveis para reestruturar o sistema tributário nacional⁶⁷. A doutrinadora acredita que eles serão excluídos apenas no contexto de uma proposta de reforma abrangente. O objetivo da proposta é estabelecer um novo modelo de federalismo fiscal que se adapte às condições atuais e às novas características que o federalismo fiscal brasileiro adquiriu nos últimos anos.

Antes que os resultados dessa reforma tenham condições favoráveis, é hora de aproveitar a oportunidade, onde se combinam os requisitos de desoneração que podem estimular a competitividade econômica aos diversos temas de competência federal e aos requisitos da agenda de formação fiscal do Brasil. federalismo - o primeiro passo é dado na futura do federalismo fiscal brasileiro.

3 IMPOSTOS: PARA QUÊ?

Em relação ao ICMS, a questão não é determinar o que precisa ser feito, mas encontrar uma forma de romper as barreiras que impedem a aprovação das antigas recomendações, como o princípio da transição para o destino, redirecionar os impostos para o investimento e exportação, adotar crédito financeiro e unificar a legislação nacional. Felizmente, agora existe uma nova forma de negociar as reformas do ICMS.

⁶⁶ REZENDE, Fernando. **A reforma tributária e a federação**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2009. Disponível em: http://www.efaz.fazenda.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/migrados/File/Forum_Fiscal_do_s_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf. Acesso em: 01 de nov. 2021.

⁶⁷ REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias**. Centro de Estudos do Futuro do Direito - NEF, São Paulo, 2011, online. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256155&key=VDFNVGd4TVRNd. Acesso em: 01 de nov. 2021.

Conforme mencionado anteriormente, os esforços para ajustar o ICMS podem encontrar duas sérias limitações: o clima prevalecente de desconfiança e confronto e a resistência dos países em abandonar sua capacidade de adotar políticas fiscais que contribuam para seu desenvolvimento. A desconfiança e o confronto recentemente estabelecidos são agora devido a disputas de *royalties* do petróleo, a necessidade de reexaminar os padrões de alocação do fundo de educação permanente (FPE), a decisão do Supremo Tribunal sobre incentivos fiscais inconstitucionais e novos impostos de comércio eletrônico.

No entanto, ao contrário do que parece ser o caso, o acalorado debate sobre a ampliação da agenda federal é um avanço positivo. Isoladamente, as alterações no ICMS para conter o avanço das guerras fiscais afetam fortemente o governo federal e exigem compensações financeiras que o governo federal não pode cumprir^{68,69}. Além de compensar a perda de receita, também é necessário lidar com as novas realidades socioeconômicas criadas pelas empresas instaladas em todo o Brasil com a ajuda dos incentivos que lhes são dados. Isso não pode ser simplesmente ignorado.

Portanto, uma avaliação conjunta dessas questões ajuda a promover, em vez de dificultar o entendimento. A perda de receita devido à variação do ICMS pode ser compensada pelos ganhos com a revisão da norma de alocação do FPE e vice-versa⁷⁰. Além disso, o reajuste do debate sobre os *royalties* da exploração do pré-sal pode facilitar a decomposição dos instrumentos físicos e financeiros da nova política de desenvolvimento regional para evitar retrocessos no campo.

Tratar essas questões como um todo também pode promover o entendimento necessário para resolver o impasse que foi adiado por anos para acabar com as guerras fiscais. A forma de solucionar esse impasse é contrária à preservação da abrangência dos benefícios já concedidos. Como tem sido comprovado ao longo dos anos, não há chance de sucesso apenas na discussão deste tema. Se for tratado no

⁶⁸ REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias.** Centro de Estudos do Futuro do Direito - NEF, São Paulo, 2011, online. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256155&key=VDFNVGd4TVRNd. Acesso em: 01 de nov. 2021.

⁶⁹ REGO (2011). Op. cit. online.

⁷⁰ BORGES, Humberto Benevides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR e a economia de impostos, racionalização de procedimentos fiscais, relevantes questões tributárias, controvertidas questões tributárias, complexas questões tributárias, questões avançadas no universo da governança tributária.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 198.

contexto de negociações envolvendo outros temas da agenda do debate federal, as chances de sucesso aumentam muito.

Observações anteriores indicam que chegar a um acordo para reduzir as taxas de juros interestaduais não é essencialmente uma questão de compensação financeira pela perda de receita, mas uma questão política, enfatizando a importância de resolver as questões mencionadas no parágrafo anterior para o progresso. Reforma do ICMS.

Os autores^{71,72,73} apontam que outra medida importante para atingir esse objetivo é a reconstrução de mecanismos institucionais que tenham a capacidade de mediar conflitos federais e auxiliar na coordenação das políticas tributárias nacionais.

Além de medidas que ajudem a modernizar o ICMS, é necessário considerar ações na área administrativa para facilitar a vida dos contribuintes, reduzir os encargos de *compliance* e promover a cooperação entre o fisco. O Departamento de Pesquisa Tributária da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo estuda a proposta de criação da Secretaria Nacional Virtual de Finanças (SEFAZ Nacional), na esperança de atingir esse objetivo⁷⁴. Embora se espere que a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) resolva rapidamente o problema de redução dos custos de *compliance*, o sistema ainda está longe de atingir esse objetivo.

Até o final de 2012, todos os estados e distritos federais já haviam adotado o SPED. O processamento de notas fiscais eletrônicas é descentralizado (o Rio Grande do Sul processa notas fiscais de 13 estados, a Receita Federal do Brasil processa notas fiscais de outros cinco estados e o estado de São Paulo processa suas próprias notas fiscais). Mudanças frequentes no SPED e a falta de preparação dos

⁷¹ REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias.** Centro de Estudos do Futuro do Direito - NEF, São Paulo, 2011, online. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256155&key=VDFNVGd4TVRNd. Acesso em: 01 de nov. 2021.

⁷² REZENDE, Fernando. **A reforma tributária e a federação.** Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2009. Disponível em: http://www.efaz.fazenda.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/migrados/File/Forum_Fiscal_do_s_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf. Acesso em: 01 de nov. 2021.

⁷³ BORGES, Humberto Benevides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR e a economia de impostos, racionalização de procedimentos fiscais, relevantes questões tributárias, controvertidas questões tributárias, complexas questões tributárias, questões avançadas no universo da governança tributária.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 201.

⁷⁴ REGO. Op. cit. n.p.

administradores tributários para usar o novo sistema aumentam os custos do contribuinte e exacerbam as disputas entre os estados.

A coordenação dos procedimentos administrativos em vários países enfrenta sérias dificuldades. Visando contornar esses e outros problemas aqui mencionados, o estudo supracitado propõe uma norma federal que estabelece as regras e normas que todos os estados adotarão para padronizar os requisitos relativos à Viabilização da SEFAZ virtual ao contribuinte.

3.1 ASPECTOS GERAIS NA OMISSÃO DO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES FISCAIS

Como se sabe, a realidade tributária do Brasil é muito complicada, o que não só traz enormes custos financeiros para a empresa, mas também continua a gerar insegurança quanto ao cumprimento de todas as obrigações exigidas pelo fisco.

Primeiro, porque o Brasil cobra cerca de 92 impostos e taxas, incluindo impostos, taxas e tributos. Em segundo lugar, devido ao grande número de normas no sistema tributário (mais ou menos 300 normas são editadas a cada ano – leis complementares, leis ordinárias, decretos, decretos, diretivas, etc.); em terceiro lugar, porque as empresas devem cumprir cerca de 93 subsidiárias obrigações para o cumprimento O fisco mantém em sincronia: declarações, formulários, livros de contas, guias, etc. Por fim, devido à natureza cumulativa dos impostos.

Com tantas obrigações, os contribuintes buscam cada vez mais usar não apenas os meios legais, mas também os ilegais para os reduzir, violando algumas regras e leis, reduzindo de forma fraudulenta seus impostos e cobrando impostos dos contribuintes. Um dos impostos mais onerosos é o ICMS.

3.2 CONCEITO DE FRAUDE

O impacto da arrecadação do ICMS, que por sua vez representa a maior parte da receita corrente dos estados, é difícil de mensurar, mas é fácil perceber pelo tamanho do valor envolvido. Em primeiro lugar, é necessário entender o conceito de fraude e como eles são configurados.

O termo Fraude traduz o conceito de ilegalidade e desonestidade. Holanda define da seguinte forma: “Fraude: comportamento malicioso, comportamento

enganoso, como troca de produto ou não pagamento de impostos.” Também podemos definir fraude como: meios astutos, fraude, engano e falsificação usados para obter uma vantagem indevida ou prejudicar terceiros.

O fato é que todos os dicionários consideram a fraude um ato malicioso que visa prejudicar terceiros. Com o tempo, sempre existiu a ideia de que fraude e tributação nasceram juntas, formando dois eventos inter-relacionados e indivisíveis.

A Lei nº 4.502/64⁷⁵ está em seu art. 72 Definir fraude como:

Toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

No campo do direito tributário, a fraude é uma forma ilegal de sonegar, reduzir, sonegar ou atrasar o pagamento do imposto, impedindo a fazenda de recebê-lo.

Sua característica é que o ator deseja conscientemente realizar um comportamento desonesto conhecido, ou seja, tem a disposição para realizar o comportamento, que é a característica da intenção. Existem também agentes que buscam benefícios para si ou para outrem, causando fraudes. Para Marcel Gulin Melhen⁷⁶, quando o agente pratica a ação voluntária e conscientemente, há intenção.

A obrigação de criação e o crédito calculado e formalizado constituem respectivamente os direitos materiais e os direitos formais da propriedade. As ações que podem prejudicar esse direito são benéficas para quem exerce esses direitos e nada mais são do que um indício de fraude fiscal. Assim, Silvio Aparecido Crepaldi⁷⁷ ratifica que a fraude fiscal pode ocorrer por ato ou negligência, simulação ou dissimulação, tendo como pré-requisito sempre a intenção de causar danos às finanças públicas e a finalidade de evadir deliberadamente a totalidade ou parte da obrigação tributária.

⁷⁵ BRASIL. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. **Lei nº. 4.729 de julho de 1965**, Brasília, 14 jul. 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm. Acesso em: 2 nov. 2021.

⁷⁶ MELHEM, Marcel Gulin. **Auditoria contábil e tributária**. Curitiba: InterSaberes, 2012, p. 58.

⁷⁷ CREPALDI, Sívlio Aparecido. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 85.

4 CARACTERIZAÇÃO DO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Comportamentos humanos típicos, ilegais e culpáveis podem ser punidos por isso, de forma que a ocorrência de sonegação de impostos precisa ser inserida no ordenamento jurídico, podendo as pessoas considerar esse comportamento típico. Além disso, a conduta não deve resultar de erro, coerção irresistível, retardo mental ou demora. O agente não deve ser menor criminoso, não deve atuar em situações críticas, legítima defesa ou estrito cumprimento de obrigações legais.

A falta de tipicidade impede o crime, apesar de ser ilegal e culpado. Sabemos que só a lei pode determinar que determinado comportamento constitui crime, pois não há crime sem a definição jurídica anterior, embora saibamos que o fato do tempo nunca será exatamente o mesmo que a descrição abstrata na figura do criminoso, de acordo com a doutrina da hermenêutica, manter sua singularidade. Caso em nosso ordenamento jurídico, as Leis Federais nº 8.137/90⁷⁸ e nº 8.212/91⁷⁹ também atuam na formulação de comportamentos típicos de evasão fiscal, constituindo-se em sua tipicidade.

Com a promulgação da Lei nº 8.137/90⁸⁰, além da obrigação tributária, a sonegação fiscal foi classificada como crime contra ordem tributária. Condenado por sonegação fiscal, o processo penal foi instaurado nos termos da lei.

Nesse sentido, a ordem tributária é um bem jurídico básico, devendo ser protegida pelo direito penal. Lamentavelmente, embora esse tipo de crime tenha prejudicado gravemente o funcionamento do Estado e tenha um caráter social macroscópico, não recebeu a mesma negação da sociedade sobre o crime de pôr em risco a vida em conjunto.

É, sem dúvida, necessário criminalizar a conduta correspondente ao crime de sonegação fiscal, ainda que seja pela relevância da tributação para as atividades

⁷⁸ BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Brasília, 27 dez. 1990. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 2 nov. 2021

⁷⁹ BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991**, Brasília, 24 jul. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 2 nov. 2021.

⁸⁰ BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Brasília, 27 dez. 1990. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 2 nov. 2021

estatais e sociais. No entanto, o estado não deve se limitar a punir os contribuintes por tais crimes, mas deve se esforçar para reverter a situação atual.

4.1 CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL E A LEI FEDERAL 8.137/90

Desde meados da década de 1960, o estado se preocupa com a criminalização da sonegação fiscal, mais precisamente, em 14 de julho de 1965, foi promulgada a Lei Federal nº 4.729⁸¹, que tipificava alguns crimes tributários.

Hoje, após sofrer algumas alterações, entrou em vigor a Lei Federal nº 8.137⁸², de 27 de dezembro de 1990. Esta lei define o crime de violação da ordem tributária e estipula que a supressão ou redução de impostos ou contribuições sociais e eventuais cúmplices é crime. Quando o contribuinte tem os seguintes comportamentos:

1. Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
2. Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
3. Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
4. Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
5. Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Por essas ações, os contribuintes podem pegar de 2 a 5 anos de prisão e multas.

Da mesma forma, as leis acima mencionadas estipulam que os contribuintes também serão punidos pelos seguintes atos⁸³:

⁸¹ BRASIL. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. **Lei nº. 4.729 de julho de 1965**, Brasília, 14 jul. 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm. Acesso em: 2 nov. 2021.

⁸² BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.**, Brasília, 27 dez. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 2 nov. 2021.

⁸³ BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.**, Brasília, 27 dez. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 2 nov. 2021.

1. Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se total ou parcialmente de pagamento de tributo cobrado; na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
2. Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
3. Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
4. Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
5. Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Para a punição dos atos acima mencionados, a lei prevê de 6 meses a 2 anos de detenção e impõe multa de até 225%, como regulamentação de evasão fiscal.

4.2 INDISPONIBILIDADE DE BENS PARA CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA E PRINCIPAIS TIPOS DE SONEGAÇÃO CONTÁBIL/FISCAL DO ICMS

O fisco deve submeter os procedimentos tributários ao setor público para que obtenha do judiciário a indisponibilidade de sócios ou quaisquer outros bens que contribuam para a infração tributária.

Em função da alta carga tributária, da busca por maiores lucros e da falta de punições, os contribuintes buscam cada vez mais diminuir a carga tributária e adotar diversos tipos de métodos, sendo o mais comum a sonegação. A seguir, classificaremos algumas das mais diversas circunvenções do ICMS utilizadas pelos contribuintes no estado da Bahia. Para facilitar um melhor entendimento, a evasão do ICMS é dividida em dois grupos: a) Sonegação Contábil/Fiscal, e; b) Sonegação no Trânsito de Mercadorias.

4.3 SONEGAÇÃO NO TRÂNSITO DE MERCADORIAS

Pode-se elencar como os principais tipos de evasão contábil/fiscal: a) entradas de mercadorias não registradas; b) compra de notas fiscais frias; c) calçamento de notas; d) omissão de lançamento de vendas; e) falta de emissão de notas fiscais de saída; f) suprimento de caixa de origem não comprovada; g) pagamentos não

registrados; h) deixar de recolher tributos de terceiros; i) subfaturamento nas vendas, e; j) falta de antecipação de imposto.

Quanto às entradas de mercadorias não registradas, sua característica é que o empreendimento importou e exportou bens ou bens, e essa operação não é registrada no livro fiscal, na tentativa de omitir as operações de entrada e saída, para que os bens não sejam tributados.

A modalidade de compra de notas fiscais Frias ocorre quando uma nota fiscal não confiável (não confiável) aparece no livro fiscal para a obtenção de crédito de ICMS, o que reduzirá o valor do imposto que a empresa deve pagar.

No calçamento de notas: quando a empresa emite nota fiscal de venda, os dados da primeira e da segunda via não podem ultrapassar o outro, sendo que o valor inferior ao da primeira será preenchido posteriormente. Com isso, a empresa busca reduzir a base de cálculo do imposto.

A omissão de lançamentos de vendas ocorre nas vendas e, embora tenham sido registrados na nota fiscal, não são registrados integralmente no livro de contas a saída, ignorando o valor real das vendas, reduzindo assim a base tributária.

A falta de emissão de notas fiscais de saída se caracteriza quando a empresa não emite nota fiscal de venda de seus produtos, omitindo as vendas e reduzindo a base tributária.

No suprimento de caixa de origem não comprovada ocorre quando o capital flui para a empresa para fornecer caixa, sem evidências adequadas que comprovem sua origem, compensando a falta de receita que pode ser causada pela omissão de saídas de capital.

Os pagamentos não registrados ocorrem quando as duplicatas e os pagamentos não são registrados nos livros de caixa, aumentando o saldo devedor em dinheiro e reduzindo a necessidade de emissão de notas fiscais com incidência de impostos.

O não recolhimento de tributos de terceiros ocorre quando a legislação específica que a empresa é responsável pela retenção de impostos sobre as vendas de seus clientes e esses impostos não são transferidos para o erário público. No campo do ICMS, isso ocorre na comercialização de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Outro modo é o sub faturamento nas vendas: isso ocorre quando o valor contido na nota fiscal de venda é inferior ao valor real do negócio, buscando reduzir o valor da produção, reduzindo assim o imposto.

A falta de antecipação do imposto: ocorre quando a empresa vende produtos que exigem pagamento antecipado de impostos, e essas cobranças não são feitas quando a mercadoria não entra na empresa, de forma que a mercadoria fica em estoque sem imposto a pagar.

4.3.1 Principais Tipos de Sonegação no Trânsito de Mercadorias

Pode-se elencar como os principais tipos de evasão no trânsito de mercadorias: a) valor nominal inferior ao efetivo valor da operação; b) reutilização de nota fiscal; c) transporte de mercadoria sem documentação fiscal; d) utilização de notas frias; e) mercadoria destinada a contribuinte cancelado; f) emissão de meia nota; g) falta de baixa em notas “frias” (inidôneas); h) falta de baixa em passes fiscais.

Na tipologia do valor nominal inferior ao efetivo valor da operação é utilizado um valor nocional inferior ao valor efetivo da transação nos documentos fiscais, reduzindo assim a base de cálculo e, conseqüentemente, reduzindo os impostos. A exemplo da Bahia que recebeu um grande número de commodities cujo valor de venda declarado é inferior ao seu valor real. Como o ICMS cobra o valor que consta da nota fiscal que ampara a operação, o valor do imposto é reduzido.

Outro tipo é a reutilização de nota fiscal: usar a mesma fatura para fazer o transbordo de mais de uma mercadoria. Essa prática ocorre principalmente quando o caminho é curto e não há postos de controle ou volantes. A falta de fiscalização permite que a transportadora use a mesma fatura para várias viagens. Dessa forma, apenas uma operação é tributada e os demais custos não pagam o ICMS devido.

No transporte de mercadoria sem documentação fiscal: em alguns casos, as mercadorias são transportadas sem documentos fiscais e existem defeitos de inspeção. Noutros casos, existem documentos fiscais, mas estes não correspondem à carga, quer em valor (nota fiscal insuficiente), quer em relação à quantidade física.

A utilização de notas “frias” (inidôneas) é um recurso amplamente utilizado para o transporte de cargas, podendo realizar “clonagem” de notas fiscais, e até mesmo utilizar máquinas cadastradas ou recursos de informática para forjar certificação bancária em documentos de cobrança estadual (DAE).

Na destinação de mercadoria a contribuinte cancelado: quando a destinação da mercadoria é contribuinte, o contribuinte é cancelado no departamento financeiro por qualquer descumprimento exigido, mas, mesmo assim, continua a vender.

Na emissão de meia nota, a nota fiscal apresentada ao fisco não cobre integralmente a mercadoria, de forma que a maior parte da mercadoria é omitida e, portanto, não será tributada.

A falta de baixa em passes fiscais se caracteriza pela, embora a mercadoria transite pelo estado X, destinação final na nota fiscal seja estado diverso daquele no qual ocorre o trânsito, e o agente financeiro da primeira escala (o estado X) emitiu um passe para download na última escala no outro estado. Acontecem porque as mercadorias são comercializadas no estado sem o pagamento dos tributos devidos.

5 ANÁLISES JURISPRUDENCIAIS

A exemplo da: (a) a MP 932⁸⁴, que baixou a alíquota de contribuição social para os serviços sociais autônomos em 31 de março de 2020; (b) Resolução n. 152⁸⁵ e Resolução n. 153⁸⁶ do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) prorrogou respectivamente o prazo de pagamento e o prazo de cumprimento das obrigações acessórias do Simples Nacional; (c) Portaria PGFN nº. 7.810⁸⁷, estabeleceu condições especiais de negociação para cobrança de dívidas vencidas da aliança. Além disso, diversas atividades relacionadas à cobrança de dívidas vencidas (suspensões

⁸⁴ BRASIL. Medida Provisória nº 932, de 31 de março de 2020. Altera as alíquotas de contribuição aos serviços sociais autônomos que especifica e dá outras providências. **Medida Provisória nº. 932, de 18 de março de 2020**, Brasília, 18 mar. 2020. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Mpv/mpv932.htm. Acesso em: 3 nov. 2021.

⁸⁵ BRASIL. Resolução nº 152, de 31 de março de 2020. Prorroga o prazo para pagamento dos tributos federais no âmbito do Simples Nacional. **Resolução GGSN nº. 152, de 18 de março de 2020**, Brasília, 3 abr. 2020. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=107839>. Acesso em: 3 nov. 2021.

⁸⁶ BRASIL. Resolução nº 153, de 25 de março de 2020. Prorroga, excepcionalmente, prazos de declarações do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). **Resolução GGSN n.º 153, de 25 de março de 2020**, Brasília, 26 mar. 2020. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108098>. Acesso em: 3 nov. 2021.

⁸⁷ BRASIL. Portaria nº 7.820, de 18 de março de 2020. Estabelece as condições para transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União, em função dos efeitos do coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultado dos devedores inscritos em DAU. **Portaria nº. 7.820, de 18 de março de 2020**, Brasília, 18 mar. 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-7.820-de-18-de-marco-de-2020-248644104>. Acesso em: 3 nov. 2021.

processuais e procedimentais) foram suspensas, todas dentro do consórcio (Portaria ME nº 103⁸⁸, Portaria RFB nº 543⁸⁹ e Portaria PGFN nº 7.821⁹⁰), e aprovadas em âmbito estadual os regulamentos levam em consideração as situações de calamidade reconhecidas nacionalmente.

É inevitável (e natural) que, no caso de tal catástrofe pública, as regras da Portaria MF nº. 12 de 20 de janeiro de 2012⁹¹, e IN RFB n. 1.243, 15 de janeiro de 2012⁹² sejam postuladas, concedendo prorrogações nos prazos legais para cumprimento das obrigações tributárias. Na prática, o que se defende é a suspensão do recolhimento do tributo (artigo 152 do CTN), cuja regulamentação, em tese, dependeria da promulgação de lei.

Em tese, por haver decisão judicial, encontra amparo no art. 66 da Lei nº 7.450/1985 que confere ao Ministério da Fazenda competência para fixar prazo para o pagamento da receita federal obrigatória, de forma a não impedir a aplicação do ato

⁸⁸ BRASIL. Portaria nº 103, de 18 de março de 2020. Dispõe sobre medidas relacionadas aos atos de cobrança da dívida ativa da União, incluindo suspensão, prorrogação e diferimento, em decorrência da pandemia declarada pela Organização Mundial da Saúde relacionada ao coronavírus (COVID-19), e dá outras providências. **Portaria ME nº. 103, de 17 de março de 2020**, Brasília, 18 mar. 2020. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=107840>. Acesso em: 3 nov. 2021.

⁸⁹ BRASIL. Portaria nº 543, de 20 de março de 2020. Estabelece, em caráter temporário, regras para o atendimento presencial nas unidades de atendimento, e suspende o prazo para prática de atos processuais e os procedimentos administrativos que especifica, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), como medida de proteção para enfrentamento da emergência de saúde pública decorrente do coronavírus (Covid-19). **Portaria RFB nº. 543, de 20 de março de 2020**, Brasília, 23 mar. 2020. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=107927>. Acesso em: 3 nov. 2021.

⁹⁰ BRASIL. Portaria nº 7.821, de 18 de março de 2020. Dispõe sobre medidas relacionadas aos atos de cobrança da dívida ativa da União, incluindo suspensão, prorrogação e diferimento, em decorrência da pandemia declarada pela Organização Mundial da Saúde relacionada ao coronavírus (COVID-19), e dá outras providências. **Portaria ME nº. 7.821, de 17 de março de 2020**, Brasília, 18 mar. 2020. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=107840>. Acesso em: 3 nov. 2021.

⁹¹ BRASIL. Portaria nº 12, de 20 de março de 2020. Prorroga o prazo para pagamento de tributos federais, inclusive quando objeto de parcelamento, e suspende o prazo para a prática de atos processuais no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), na situação que especifica. **Portaria MF nº. 12, de 20 de janeiro de 2012**, Brasília, 24 jan. 2012. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37244&visao=anotado>. Acesso em: 3 nov. 2021.

⁹² BRASIL. Instrução Normativa nº 1.243, de 20 de março de 2020. Altera os prazos para o cumprimento de obrigações acessórias relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na situação que especifica. **Instrução Normativa RFB nº. 1.243, de 25 de janeiro de 2012.**, Brasília, 27 jan. 2012. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37261>. Acesso em: 3 nov. 2021.

normativo 2012⁹³. O imposto é devido porque também permite parcelamento com RFB e PGFN. Também há decisões de conceder prorrogações sem o uso do art. Lei nº 66 da 7.450/1985⁹⁴ e outra lei do Distrito Federal, que se baseia na teoria factual do Príncipe e na decisão do STF de prorrogar as liminares dos estados sobre o pagamento da dívida federal⁹⁵.

No entanto, não há lei que conceda a suspensão e não há previsão de regulamentação. Nos demais casos, o art. 3º da Portaria MF 12/2012⁹⁶ recusa a prorrogação do prazo de tributação e contribuições sociais: “Se o Judiciário aprovar a prorrogação do recolhimento do imposto federal, não atuará apenas como legislador ativo, pois a suspensão depende sobre a lei (art. 153 do CTN), bem como a faculdade de usurpar outros poderes, o que obviamente não o outorgou⁹⁷.”

Portanto, a situação atual mostra que, quando é necessário um mínimo de segurança jurídica, as lacunas regulatórias podem evoluir para decisões conflitantes. É justamente pela falta de regras específicas e claras em matéria regulatória que haverá mudanças de julgamento que, se benéficas em um momento, serão prejudiciais aos contribuintes em outro momento.

⁹³ SJRS: Decisão em sede liminar no Mandado de Segurança Coletivo 5004822-13.2020.4.04.7108/RS, 1ª Vara Federal de Novo Hamburgo, julgado em 30/03/2020. Fundamento similar fora utilizado para deferir o vencimento de tributos federais em outra decisão proferida na Seção Judiciária do Rio Grande do Sul: Decisão em sede liminar no Mandado de Segurança 5003165-39.2020.4.04.7107/RS, 3ª Vara Federal de Caxias do Sul, julgado em 8/03/2020; e na SJSP: Decisão em sede liminar no MS 004087-09.2020.4.03.6105/SP, 6ª Vara Federal de Campinas, julgado em 26/03/2020.

⁹⁴ SJSP: Decisão em sede liminar nos MS 5001503-46.2020.4.03.6144/SP, 2ª Vara Federal de Barueri, julgado em 27/03/2020; MS 5001503-46.2020.4.03.6144/SP, 1ª Vara Federal de Araçatuba, julgado em 26/03/2020; MS 002358-30.2020.4.03.6110/SP, 2ª Vara Federal de Sorocaba, julgado em 26/03/2020; e MS 5004087-09.2020.4.03.6105, 6ª Vara Federal de Campinas, julgado em 26/03/2020.

⁹⁵ SJDF: Decisão em sede liminar no MS 1016660-71.2020.4.01.3400/DF, 21ª Vara Federal Cível, julgado em 26/03/2020.

⁹⁶ BRASIL. Portaria nº 12, de 20 de março de 2020. Prorroga o prazo para pagamento de tributos federais, inclusive quando objeto de parcelamento, e suspende o prazo para a prática de atos processuais no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), na situação que especifica. **Portaria MF nº. 12, de 20 de janeiro de 2012**, Brasília, 24 jan. 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37244&visao=anotado>. Acesso em: 3 nov. 2021.

⁹⁷ TRF4: Decisão em sede liminar no AI 5012017-33.2020.4.04.0000/SC, Rel. Juiz Conv. Alexandre Rossato da Silva Avila, julgado em 27/03/2020. Ainda, aponta-se a Decisão em sede liminar no MS 5018500-59.2020.4.02.5101/RJ, 19ª Vara Federal do Rio de Janeiro, julgado em 25/03/2020. que rejeitou o pedido de diferimento com base na limitação da abrangência do Decreto Legislativo 06/2020, que declarou calamidade pública nacional, em que pese a previsão expressa do art. 1º da Portaria MF 12/2012, que demanda que município do contribuinte esteja contido em decreto estadual de calamidade pública.

Sendo assim, é necessário voltar a perguntar: qual o impacto dessa insegurança jurídica no campo penal?

Nesses casos, o tribunal fará algumas exigências para comprovar a crise financeira da empresa⁹⁸, por exemplo, se há protestos de propriedade, dívidas trabalhistas, empréstimos bancários pendentes, lucros não distribuídos e contribuições de capital de sócios de pessoas jurídicas. De acordo com a jurisprudência, o não pagamento de tributos não pode se basear apenas em dificuldades econômicas, mas em situações de crise reais, especiais e imprevisíveis, aliadas ao esforço dos parceiros para superar a crise.

Por exemplo, duas decisões de tribunais federais relacionados. A primeira, do Tribunal Regional Federal da 2ª Região⁹⁹, que considerou que as dificuldades financeiras das sociedades comerciais podem justificar a exclusão de culpas e devem constituir um quadro de severidade financeira invulgar, imprevisível e invencível, que impeça os gestores de quaisquer outras opções nos termos da lei. Desse modo, a existência de dificuldades financeiras não é necessária para provar que uma gestão responsável não pode evitar tais dificuldades, e todos os esforços têm sido envidados nesse sentido, incluindo o sacrifício do patrimônio pessoal dos sócios da gestão. E a decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região¹⁰⁰ que pontua a inexecutabilidade de diferentes comportamentos só ocorre quando as circunstâncias invencíveis de dificuldades financeiras são totalmente descritas, que por sua natureza devem ser extraordinárias e de curta duração.

Outro exemplo, no TRF3, há uma decisão em que um incêndio que destrua todo o maquinário da empresa venha a comprovar que o argumento de dificuldade financeira pode configurar a inexecutabilidade de diferentes comportamentos¹⁰¹. O TRF4 reconheceu situação semelhante, onde o incêndio paralisou uma operação por meses e levou as pessoas a perceberem as dificuldades financeiras que geraram o

⁹⁸ CARVALHO, Salo. A co-responsabilidade do Estado nos crimes econômicos: fundamentos doutrinários e aplicabilidade judicial. In: Wunderlich, Alexandre (org.). **Política Criminal Contemporânea**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 137.

⁹⁹ TRF2, Ap. Crim. 0009154-62.2012.4.02.5001/RJ, 2ª Turma Especializada, Rel. Des. Fed. Simone Schreiber, j. em 11/06/2019).

¹⁰⁰ TRF4, Ap. Crim. 0000165-67.2007.4.04.7012/PR, Oitava Turma, Rel. Des. Fed. Victor Luiz dos Santos Laus, j. em 14/03/2012.

¹⁰¹ TRF3, Ap. Crim. 0010571-19.2005.4.03.6181/SP, Décima Primeira Turma, Rel. Des. Fausto de Sanctis, j. 06/06/2018.

não recolhimento de tributos¹⁰². Quanto ao reconhecimento de “grandes crises”, como o colapso financeiro global de 2008, há julgamento no TRF2 que reconhece isenções¹⁰³.

Em uma situação de crise, descobre-se que o administrador deve escolher entre pagar a folha de pagamento e pagar a contribuição previdenciária, a exemplo do artigo 168-A da CP, do ponto de vista criminal, em virtude do caráter de manutenção das obrigações salariais, é razoável a violação do contrato por parte da autoridade fiscal¹⁰⁴.

Parte importante da jurisprudência recusou-se a aplicar argumentos de evasão fiscal que excluem atos diversos que não podem ser executados por dificuldades financeiras, por envolverem elementos de fraude, incluindo a omissão de dados fiscais obrigatórios ou a prestação de informações falsas. por outro lado, tratando-se de Crime de peculato previdenciário, essa exclusão continua a ser aceita (art. 168-A, § 1º, § 1º, CP)¹⁰⁵.

Da mesma forma, na decisão do STF no AP 516/DF: é impossível aplicar a excludente de culpabilidade acima a crimes previstos no artigo 337-A do Código Penal, porque a supressão ou redução das contribuições sociais e dos seus acessórios são efetuadas por meio de fraude - não de boa-fé - auxilia na evasão, descrita no caput da norma de condenação¹⁰⁶.

No entanto, apesar da fraude, ainda há sentenças que reconhecem a imunidade. O foco são os casos julgados pelo TRF1. Após o recurso exclusivo do Ministério Público, foi concedido *habeas corpus* para reformar a condenação, e assim julgou o apelado a inocente por distintos atos que são inaplicáveis, liberando-o de conduta diversa:

Considerando que a jurisprudência do tribunal distrital admitiu que a empresa está isenta de culpa pelas dificuldades financeiras enfrentadas pelos crimes de culpa.

¹⁰² TRF4, Ap. Crim. 5000670-57.2017.4.04.7000/PR, Sétima Turma, Rel. Des. Fed. Cláudia Cristina Cristofani, j. 16/10/2018.

¹⁰³ TRF2, Ap. Crim. 0009158-02.2012.4.02.5001/ES, Primeira Turma Especializada, Rel. Des. Fed. Antonio Ivan Athie, j. 18/05/2016

¹⁰⁴ TRF1, Ap. Crim., 0030741-32.2012.4.01.3300/BA, Terceira Turma, Rel. Des. Fed. Ney Bello, j. 20/11/2019; TRF2, Ap. Crim. 0500315-65.2015.4.02.5104/ES, 1ª Turma Especializada, Rel. Des. Fed. Abel Gomes, j. 18/06/2019; TRF3, Ap. Crim. 0008299-52.2005.4.03.6181/SP, Segunda Turma, Rel. Des. Fed. Cotrim Guimarães, j. 25/11/2014.

¹⁰⁵ TRF5, Ap. Crim. 0002761-84.2014.4.05.8100/CE, Quarta Turma, Rel. Des. Fed. Rubens de Mendonça Canuto, j. 04/09/2018

¹⁰⁶ STF, AP 516/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 27/09/2010.

No artigo 337.º-A do Código Penal, considerando a possibilidade de reforma *in melius*, a exclusão da responsabilidade deve ser alargada também aos crimes acima mencionados, nomeadamente quando não haja dúvida de que o arguido enfrenta dificuldades financeiras quando processado. Os fatos que levaram a este ato criminoso.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nas atuais circunstâncias, o impacto da Covid-19 é devastador, afetando empresas públicas e privadas, o necessário e recomendável isolamento social tem impacto direto na saúde financeira da empresa.

Portanto, no futuro, comprovada a relação causal entre o não recolhimento de tributos e a falência de empresas ocasionada pela epidemia, é bastante razoável aplicar o regime de ações irrefutáveis para os diversos comportamentos. Por outro lado, é necessário explorar se a exclusão de responsabilidade também se aplica aos contribuintes, não só com a omissão de pagamento de impostos, mas também com a evasão fiscal.

A resposta parece ser igualmente sim, apoiada por importantes julgamentos. Por se entender que existe um fator de maior probabilidade na evasão fiscal, a fraude é consistente e inexistente, portanto, há menos decisões. Por exemplo, peculato na previdência social. Como base para ausência de imunidade, a fraude é uma das principais diretrizes do tribunal:

No campo das condenações criminais por quebra de contrato de ICMS, a solução, em caso de crise financeira real da empresa, parece ser resolvida por não ter tal finalidade especial, ou seja, a pretensão de desviar impostos não recolhidos. Em última análise, os parâmetros devem ser os mesmos: registro as extremas dificuldades financeiras do caso; a falta de distribuição de lucros ou a desistência de sócios exceto para alimentação; a impossibilidade de converter ativos fixos que podem gerar fluxo de caixa; o valor contribuição dos sócios da empresa e outras possibilidades de evidências.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2013.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 10. ed. São Paulo: Forense, 2019.

BIANCONI, Luiz Alfredo. **Infração não incrimina contribuinte**. Disponível em: <<http://www.oliveiraneves.com.br/materiais>. Acesso em 20 de julho de 2021.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: Parte Geral** 1. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BORGES, Humberto Benevides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR e a economia de impostos, racionalização de procedimentos fiscais, relevantes questões tributárias, controvertidas questões tributárias, complexas questões tributárias, questões avançadas no universo da governança tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 194.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. DF. Senado Federal. 1988.

BRASIL. Instrução Normativa nº 1.243, de 20 de março de 2020. Altera os prazos para o cumprimento de obrigações acessórias relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na situação que especifica. **Instrução Normativa RFB nº. 1.243, de 25 de janeiro de 2012.**, Brasília, 27 jan. 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37261>. Acesso em: 3 nov. 2021.

BRASIL. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. **Lei nº. 4.729 de julho de 1965**, Brasília, 14 jul. 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm. Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.**, Brasília, 27 dez. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 2 nov. 2021

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991**, Brasília, 24 jul. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. Medida Provisória nº 932, de 31 de março de 2020. Altera as alíquotas de contribuição aos serviços sociais autônomos que especifica e dá outras providências. **Medida Provisória nº. 932, de 18 de março de 2020**, Brasília, 18 mar. 2020. Disponível em:

BRASIL. Portaria nº 103, de 18 de março de 2020. Dispõe sobre medidas relacionadas aos atos de cobrança da dívida ativa da União, incluindo suspensão, prorrogação e diferimento, em decorrência da pandemia declarada pela Organização Mundial da Saúde relacionada ao coronavírus (COVID-19), e dá outras providências. **Portaria ME nº. 103, de 17 de março de 2020**, Brasília, 18 mar. 2020. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=107840>. Acesso em: 3 nov. 2021.

BRASIL. Portaria nº 12, de 20 de março de 2020. Prorroga o prazo para pagamento de tributos federais, inclusive quando objeto de parcelamento, e suspende o prazo para a prática de atos processuais no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), na situação que especifica. **Portaria MF nº. 12, de 20 de janeiro de 2012**, Brasília, 24 jan. 2012. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37244&visao=a-notado>. Acesso em: 3 nov. 2021.

BRASIL. Portaria nº 543, de 20 de março de 2020. Estabelece, em caráter temporário, regras para o atendimento presencial nas unidades de atendimento, e suspende o prazo para prática de atos processuais e os procedimentos administrativos que especifica, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), como medida de proteção para enfrentamento da emergência de saúde pública decorrente do coronavírus (Covid-19). **Portaria RFB nº. 543, de 20 de março de 2020**, Brasília, 23 mar. 2020. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=107927>. Acesso em: 3 nov. 2021.

BRASIL. Portaria nº 7.820, de 18 de março de 2020. Estabelece as condições para transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União, em função dos efeitos do coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultado dos devedores inscritos em DAU. **Portaria nº. 7.820, de 18 de março de 2020**, Brasília, 18 mar. 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-7.820-de-18-de-marco-de-2020-248644104>. Acesso em: 3 nov. 2021.

BRASIL. Resolução nº 153, de 25 de março de 2020. Prorroga, excepcionalmente, prazos de declarações do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). **Resolução GGSN n.º 153, de 25 de março de 2020**, Brasília, 26 mar. 2020. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108098>. Acesso em: 3 nov. 2021.

CARLOS JUNIOR, José. **Você sabe a diferença entre tributos, impostos, taxas e outros conceitos?** Disponível em: <<https://conube.com.br/blog/tributos-impostos-e-taxas/>>. Acesso em: 20 out 2021

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

GIL, A. C. **Metodologia do ensino superior**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Estudos do IBPT: **Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. Curitiba, 05 mar. 2009. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13649/175.pdf>. Acesso em: 14 set. 2021.

JESUS, Damásio de. **Direito penal**: Parte geral. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

KRAUSE, Gustavo. **Sonegação fiscal**: o crime compensa? Disponível em: <<http://www.estado.estadão.com.br/serviços>>. Acesso em: 20 de Julho 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.); BRITO, Edvaldo (Org.). **Direito penal tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 47. (Doutrinas essenciais. Direito tributário, v. 8).

MELHEM, Marcel Gulin. **Auditoria contábil e tributária**. Curitiba: InterSaberes, 2012.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NORONHA, E. Magalhães. **Direito penal**. São Paulo: Saraiva, vol. 1, 1991, p. 94.

PATRIOTA, Caio César. **A Natureza Jurídica do Tributo**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/56146/natureza-juridica-de-tributo>>. Acesso em: 21 out 2021

REGO, Andressa Guimarães Torquato. **Reforma tributária viável - Obrigações acessórias e SPED**: Problemas e soluções para uma efetiva simplificação das obrigações tributárias acessórias. Centro de Estudos do Futuro do Direito - NEF, São Paulo, 2011, online. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=256155&key=VDFNVGd4TVRNd. Acesso em: 01 de nov. 2021.

REZENDE, Fernando (coord.) **Proposta de reforma do sistema tributário brasileiro**. Brasília: Ipea, março. 1987. (Text for Discussion No. 104).

REZENDE, Fernando. **A reforma tributária e a federação**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2009.

REZENDE, Fernando. **A reforma tributária e a federação**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2009. Disponível em: http://www.efaz.fazenda.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/migrados/File/Forum_Fiscal_dos_Estados/FFEB_Caderno_n_10.pdf. Acesso em: 01 de nov. 2021.

REZENDE, Fernando. **Tributação e competitividade**, em João Paulo dos Reis Velloso (editor). A Crise Mundial e Nova Agenda do Crescimento. Rio de Janeiro, José Olympio, 1999.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO; Erika. **O dilema fiscal: remendar ou reformar**. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2007, online. Disponível em:
<https://www.scielo.br/j/rep/a/xDHspdd9tz7KLwvJh9gp3PD/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em 01 de nov. de 2021.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020

SEMEGHINI, Victor Theodosio. **A Origem da Tributação no Brasil**. Disponível em:<<https://jus.com.br/artigos/39319/a-origem-da-tributacao-no-brasil>>. Acesso em: 19 out 2021

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro. Pesquisa e Planejamento Econômico, abril de 1997. Disponível:
https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em 01 nov. 2021.

VARSANO, Ricardo. **Tributação de mercadorias e serviços**. Brasília: Ipea, março. 1987a. (Texto para Discussão No. 106), online. Disponível em:
<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2996>. Acesso em 01 de nov. 2021.

VASCONCELLOS, Steel. **A Natureza Jurídica do Tributo**. Disponível em:<<https://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/45212/a-natureza-juridica-do-tributo>>. Acesso em: 21 out 2021