

ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E AS DIRETRIZES DO DIREITO NA CONTEMPORANEIDADE: ESTUDOS SELECIONADOS

Organizadores:

LISBINO GERALDO MIRANDA DO CARMO
MARCOS VITOR COSTA CASTELHANO
GUSTAVO HENRIQUE QUEIROZ DOS SANTOS
ADACI ESTEVAM RAMALHO NETO
PATRÍCIO BORGES MARACAJÁ
ALINE CARLA DE MEDEIROS
FLÁVIO FRANKLIN FERREIRA DE ALMEIDA



CTP
EDITORA

**ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E AS
DIRETRIZES DO DIREITO NA
CONTEMPORANEIDADE:
ESTUDOS SELECIONADOS**

**Todos os elementos dispostos em tal produção são de total responsabilidade dos
autores**

Licença Creative Commons Atribuição-SemDerivações 4.0 Internacional.

Comissão Editorial:

Dr Leonardo da Silva Alves

Dr Sérgio Ricardo da Costa Simplicio

Es Michelly Rayane Romualdo Branco

Ms Alan Douglas Santiago

Dr Magno Alexon Bezerra Seabra

Esp. Marcos Vitor Costa Castelhana

Ms Maria José Bezerra da Silva

Profa. Dra. Karla Roberta Castro Pinheiro Alves

Ms José Fabio Bezerra da Silva.

Dr Lucas Gomes de Medeiros

Dr Hamilton José Werneck Mouta.

Dra. Lauriceia Galdino dos Santos

Dr. José de Sousa Campos Júnior

Esp. Damiana dos Santos Junqueira

Dr. Iure Coutre Gurgel

*Nosso maior objetivo é construir meios significativos de difusão e distribuição de trabalhos
acadêmicos capazes de consolidar os enfoques científicos na contemporaneidade.*

Equipe da CTP

Lisbino Geraldo Miranda Do Carmo

Marcos Vitor Costa Castelhana

Gustavo Henrique Queiroz Dos Santos

Adaci Estevam Ramalho Neto

Patrício Borges Maracajá

Aline Carla De Medeiros

Flávio Franklin Ferreira De Almeida

(Orgs).

**ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E AS
DIRETRIZES DO DIREITO NA
CONTEMPORANEIDADE: ESTUDOS
SELECIONADOS**

1ª Edição

São Bento-PB
CTP Editora 2024

2024 Edição Brasileira by CTP by

Autores Todos os direitos reservados
Contemporânea: Agência Educacional –
CTP - Editora
CNPJ: 46.679.708/0001-11
E-mail:
contemporaneasrtigos23@outlook.com
83998400598
São Bento-PB – Brasil

Editor-Chefe: Marcos Vitor Costa Castelhana
Diagramação: Marcos Vitor Costa Castelhana
Revisão de texto: Autores
Capa: Gabriela Gomes Maranhão
Produtor Editorial: José Fábio Bezerra da Silva

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(eDOC BRASIL, Belo Horizonte/MG)

E82 Estudos tributários e as diretrizes do direito na contemporaneidade
[livro eletrônico] : Estudos selecionados / Lisbino Geraldo
Miranda Do Carmo... [et al.]. – São Bento, PB: CTP Editora,
2024.

Formato: PDF
Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader
Modo de acesso: World Wide Web
ISBN 978-65-83034-15-1

1. Direito tributário. 2. Direito – Brasil. I. Carmo, Lisbino Geraldo
Miranda Do. II. Castelhana, Marcos Vitor Costa. III. Santos, Gustavo
Henrique Queiroz Dos. IV. Ramalho Neto, Adaci Estevam. V.
Maracajá, Patrício Borges. VI. Medeiros, Aline Carla De. VII.
Almeida, Flávio Franklin Ferreira De.

CDD 340.981

Elaborado por Maurício Amormino Júnior – CRB6/2422

DOI: 10.18378/gvaa-978-65-83034-15-1

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO.....	7
CAPÍTULO 1- DIREITO TRIBUTÁRIO E O PROCESSO LEGAL: O DEVIDO PROCESSO LEGAL NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DO DIREITO TRIBUTÁRIO À LUZ DA LEI 14.689/2023.....	9
CAPÍTULO 2- SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA E A RESTITUIÇÃO DO PAGAMENTO A MAIOR DO ICMS NO ESTADO DO PARÁ.....	25
CAPÍTULO 3- A ARRECADAÇÃO DE ICMS DA CERVEJA VERSUS DESCAMINHO: A IMPORTÂNCIA DO COMBATE E AS DIVERSAS ÁREAS BENEFICIADAS POR ESSE TRIBUTO NO ESTADO DO PARÁ.....	47
CAPÍTULO 4- A COP30 E A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: O USO DE INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS PARA ASSEGURAR OS COMPROMISSOS A SEREM ASSUMIDOS.....	71
CAPÍTULO 5- EDUCAÇÃO FISCAL DE MICRO E PEQUENOS EMPREENDEDORES: UM CAMINHO NA REDUÇÃO DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA BRASILEIRA?.....	85
SOBRE OS ORGANIZADORES.....	105

APRESENTAÇÃO

A presente obra reúne um conjunto de cinco artigos científicos em formato de capítulo de livro voltados as discussões tributárias do direito na contemporaneidade, levando consideração os diferentes cenários institucionais e dinâmicos presentes no território nacional, lapidando olhares críticos e fomentativos nos cernes jurídicos na atualidade.

CAPÍTULO 1- DIREITO TRIBUTÁRIO E O PROCESSO LEGAL: O DEVIDO PROCESSO LEGAL NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DO DIREITO TRIBUTÁRIO À LUZ DA LEI 14.689/2023

Joelson Oliveira de Freitas¹

Lisbino Geraldo Miranda do Carmo

RESUMO: Identifica-se o Estado, na acepção da palavra, aquele enquanto organização político-administrativo circunscrito em um determinado território, com obrigações a serem exercidas perante seus cidadãos, visando objetivamente o bem-estar social concomitantemente ao cumprimento de uma agenda de políticas públicas, tendo em vista a garantia de direitos fundamentais previstos em nossa magna carta de 1988. De tal modo, é imperioso cumprir obrigações constitucionais previstas no art. 6º da referida carta, que preconiza os direitos sociais, entre os relevantes estão educação e saúde, em virtude da necessidade de gerir toda organização estatal, necessita-se de recursos que passam compor a chamada receita pública, integrando o patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo e vem a crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo (Sabbag apud Baleeiro, 2013, p.43). As receitas estatais podem ser provenientes de diversas fontes, sendo caracterizadas como originárias, extraordinárias e derivadas, de sobremodo que nas derivadas encontra-se a atividade administrativa plenamente vinculada, que advém da atuação do fisco em sua competência fundamental de recolher tributos, de maneira que ao cobrar tributos, podem ensejar situações de conflito entre o direito aplicado e o caso concreto, para tanto ao buscar solução da lide, no âmbito administrativo, o cidadão contribuinte, pode se deparar com a imparcialidade do julgador, haja vista a competência do julgamento é do próprio agente do fisco, o presente artigo terá o intuito de averiguar se há de fato a imparcialidade do julgador nos devidos processos administrativos fiscais, assim como se há verdadeiramente a aplicação do devido processo legal no âmbito do direito tributário. (Sabbag, 2013).

Palavras-Chave: Devido processo legal, Contencioso Administrativo; Direito tributário.

ABSTRACT: The State, in the sense of the word, is identified as the political-administrative organization circumscribed within a specific territory. It has obligations to be fulfilled towards its citizens, aiming objectively at social well-being while implementing a public policy agenda. This is in view of safeguarding fundamental rights outlined in our 1988 Constitution. Consequently, it is imperative to fulfill constitutional obligations as stipulated in Article 6 of the aforementioned Constitution, which emphasizes social rights. Among these, education and health are particularly relevant.

To effectively manage the state organization, resources are necessary. These resources constitute what we refer to as public revenue. Public revenue integrates the public assets without any reservations, conditions, or corresponding liabilities. It contributes positively to the state's overall financial position (Sabbag, cited by Baleeiro, 2013, p. 43).

State revenues can originate from various sources, categorized as original, extraordinary, or derivative. In the case of derivative revenues, administrative activities are closely linked to tax collection. However, collecting taxes can lead to conflicts between applied law and specific cases. When seeking resolution within the administrative realm, taxpayers may encounter the impartiality of the adjudicator. Notably, the judgment competence lies with the tax authority itself. This article aims to investigate both the impartiality of adjudicators in tax administrative processes and the genuine application of due process in tax law (Sabbag, 2013)".

Keywords: Due Process of Law, Administrative Litigation; Tax Law.

¹ Acadêmico do curso de direito, orientado pelo Prof. Msc. Lisbino Geraldo Miranda do Carmo.

INTRODUÇÃO

O Estado, é aquele enquanto organização político-administrativo circunscrito em um determinado território, com obrigações a serem exercidas perante seus cidadãos, visando o cumprimento de uma agenda de políticas públicas e a garantia de direitos fundamentais previstos em nossa magna carta de 1988. Para cumprir obrigações constitucionais tais como as previstas no art. 6º da referida carta, em virtude da necessidade de gerir toda organização estatal necessita-se de recursos que passam compor a chamada receita pública, integrando o patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo e vem a crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo (Sabbag apud Baleeiro, 2013).

As receitas estatais podem ser provenientes de diversas fontes, sendo elas: originárias, extraordinárias e derivadas, nas derivadas encontram-se a atividade administrativa plenamente vinculada, que advém da atuação do fisco em sua competência fundamental de recolher tributos, de maneira que ao cobrar tributos, podem ensejar situações de conflito entre o direito aplicado e o caso concreto, para tanto ao buscar solução da lide, no âmbito administrativo, o cidadão contribuinte, pode se deparar com a imparcialidade do julgador.

O presente artigo científico irá averiguar se há imparcialidade nos processos administrativos fiscais, assim como se há verdadeiramente a aplicação do devido processo legal no âmbito do contencioso administrativo tributário (Sabbag, 2013). Dentro desse panorama, surge a questão da pesquisa, que Mazucato (2018, p.40), descreve como “aprofundamento do tema, agora com um questionamento mais específico sobre um determinado aspecto, colocando um problema a ser solucionado na pesquisa”, questiona-se: A fazenda pública ao ser provocada pelo contribuinte, tem imparcialidade no contencioso administrativo tributário, a luz da lei 14.689/2023? Como subsidio para o questionamento, temos as seguintes questões norteadoras: No contencioso tributário, decisões administrativas afetam a segurança jurídica e atividade jurisdicional? No processo administrativo, decisões administrativas estimular a criação de jurisprudência? O efeito da decisão administrativa irreformável repercute na qualificação jurídica?

Já a hipótese, que compreende uma resposta provisória, que deve resolver a questão da pesquisa, oferecendo uma solução prévia (Mazucato, 2018) está

“Demonstrar que a fazenda pública no contencioso administrativo, não tem imparcialidade, pelo fato dos órgãos serem compostos em número par, e um eventual empate, o voto de qualidade é em desfavor do contribuinte e o sujeito passivo não tem segurança jurídica, pois as matérias jurídicas são constantemente revisadas, seja por conclusões opostas ou porquê o julgador mudou seu entendimento sobre a matéria.

O objeto da pesquisa é analisar a relevância do voto de qualidade na lei 14.689/23, em favor do fisco e a imparcialidade no modelo paritário do contencioso administrativo tributário, na seara dos objetivos da pesquisa científica, conforme infere Mazucato (2018, p.48) “não devem ser confundidos com prováveis finalidades ou aplicações de seus resultados”. Neste diapasão os objetos da pesquisa são: a) Analisar, o processo administrativo tributário e o desempenho da atividade jurisdicional; b) Demonstrar, as espécies de estabilidades processuais no contencioso administrativo; c) Avaliar, os reflexos das decisões administrativas no contencioso administrativo.

A justificativa da pesquisa, apresenta-se em salientar o ativismo nos processos administrativos tributários, destacando o reflexo das decisões administrativas definitivas, seus efeitos extraprocessuais, destacando a eficácia material presente e futura para as partes envolvidas.

Para o contexto social, é salutar a compreensão que as decisões proferidas em sede de contencioso administrativo tributário, não são dotadas de finalidade extintiva (trânsito em julgado), não falecendo a pretensão judicial (artigo 5º, XXXV CF/88), observando a ampla defesa e o devido processo legal, elencados em nossa lei constituinte (art.5º, LIV, CF/88), evidenciando a sua finalidade, eficácia e isonomia e se pode ser uma forma mais célere utilizada pelos contribuintes.

Já para o contexto jurídico, a relevância das decisões no processo administrativo, demonstram a contribuição desta para com o sistema tributário nacional, fomentando a estabilidade jurídica e padronização das decisões, evitando decisões diferentes em julgados semelhantes, contribuindo para segurança jurídica e celeridade nas demandas judiciais.

Na pesquisa predomina a pesquisa teórica, com abordagem qualitativa, utilizando o método de abordagem hipotético dedutivo, quanto aos procedimentos técnicos utilizados será pesquisa bibliográfica, com a análise de materiais já publicados, constituído a partir de artigos científicos, jornais, internet, entre outros,

com o intuito de colocar o pesquisador em contato com um universo de informações já testadas e disponíveis, devendo o pesquisador analisar minuciosamente a veracidade das informações para que sua pesquisa emita um estudo fidedigno, por intermédio de fontes confiáveis, observando as normas técnicas e formais no desenvolvimento, ter uma linguagem simples e de fácil compreensão tanto pelo leitor visado (orientador/banca), quando para o público geral (Prodanov; Freitas, 2013).

1 REFLEXOS DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

Conforme destaca Jesus (2019, p.453), a defesa administrativa é o instrumento escrito no qual o contribuinte demonstrará a sua inconformidade com o ato do lançamento tributário ou a própria autuação aplicada, podemos destacar que tribunais de foro administrativo não estão autorizados a apreciar matéria de natureza constitucional, bem como não poderão declarar se a matéria é inconstitucional, todavia podem e devem deixar de aplicá-las, inclusive destacado em leis disciplinadoras de processo administrativo tributário. (Jesus, 2019)

Conforme ensinamento de Deligne (2019, p.103), a decisão administrativa tributária é um ato jurídico jurisdicional, de tal modo que a administração, ao promover uma resolução para o litígio tributário, oferece uma tutela jurisdicional com efeitos e características das decisões jurisdicionais, ainda que expedido no plano administrativo, corroborando com tal pensamento, observa-se a ênfase descrita por José Antônio Minatel apud por Deligne (2019, p.104), que descreve a decisão administrativa, como função atípica do poder executivo, porém dotada de atos administrativos guiados pelos princípios do contraditório, ampla defesa, neutralidade, imparcialidade, informalidade, devido processo legal, publicidade e equidistância das partes.

Muito se assemelha os atos administrativos dos atos jurisdicionais, ao passo que, o ato administrativo em sentido estrito é entendido como veículo que introduz no sistema normas jurídicas concretas e individuais, é imperioso seus efeitos vinculando aos que alcança, sua diferença é a função pública desempenhada, seja ela administrativa ou jurisdicional, reiterando que ambos devem ter em sua essência formatação prevista em lei, tais como relatório, fundamentação e dispositivo (Deligne, 2021).

Outro ponto de suma importância, é que os atos administrativos são diferentes dos atos normativos, no tempo em que, os administrativos vinculam normas abstratas e gerais, o contrato administrativo prevê manifestação da vontade da parte. Os atos administrativos integram o objeto do processo administrativo tributário, sendo lavrados a partir de um auditor fiscal, por intermédio do lançamento do crédito tributário, que é realizado de ofício, destacado no enunciado do art.142 do CTN. (Deline, 2021).

Quando o sujeito passivo (contribuinte), ao constatar alguma incongruência no lançamento tributário imputado pelo agente administrativo, solicita junto a administração pública que faça um revisionamento, sendo um despacho decisório, que nada mais é que uma resposta a uma solicitação de crédito do sujeito passivo, no que tange a compensação, restituição ou ressarcimento, objetivando reanalisar a validade do crédito ora pleiteado, com a finalidade de evitar cobrança de valores indevidos, vale ensinar que o contribuinte pode antecipar informações que incorreram no procedimento fiscal, ou de fiscalização, em vista disso o julgador administrativo passa a exercer função jurisdicional, de vincular o direito aplicável diante do julgamento de uma lide (Deline, 2021).

Autores como Deline (2019, p.108), ressalta que a decisão administrativa ainda que lavrada pela administração pública é um ato materialmente jurisdicional, se equiparando as decisões judiciais em caráter material, gerando efeitos semelhantes aos atos jurisdicionais sobre a relação jurídica. (Deline, p.108.), a referida autora destaca também, que código tributário nacional, prediz a autotutela por parte dos auditores fiscais de forma unilateral e de ofício, indo na contramão, da seara judicial, que possibilita inclusive a modificação dos atos formulados, tendo o poder judicial o gatilho da ação rescisória, como referenciando pelo art.966 do CPC/2015. (Deline, 2019)

Conforme assevera Deline (2019, p.123), a identificação do objeto tem crucial importância por delimitar os efeitos externos suscetíveis de serem produzidos pela decisão administrativa, no momento em que delimitar o objeto é fundamental para obtenção de um pronunciamento jurisdicional, uma vez que, em conformidade com o processo civil, a definição da matéria irá permitir as questões a serem analisadas, com a finalidade não somente de suprimir a pretensão do autor como também de evadir-se de uma ampliação do objeto do processo.

O contencioso administrativo tributário, conforme dados divulgados pelo tribunal de contas da união, em 2019 o estoque de processos era de 16.947.032, correspondente a R\$ 2,32 trilhões ou 31,77%, demonstrando a sapiência do debate, visto que as decisões no contencioso repercutem em nossa sociedade, podendo afetar a economia do país, impactando nos investimentos, a segurança jurídica e a competitividade do país, estamos a falar de cifras de centenas de bilhões de reais. Sendo assim, em nossa constituição, a administração pública precisa seguir princípios basilares para que a administração pública opere com maestria, entre eles temos o princípio da eficiência, impondo a administração pública rapidez, presteza, perfeição e rendimento. (TCU, 2022).

Ao passo, que a falarmos da qualidade rapidez, a Administração pública tem ido na contramão do que alui o princípio da duração razoável do processo, onde os processos de execução fiscal sob responsabilidade da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional têm resolução média de 9 anos, representando assim um alto risco para administração pública federal, bem acima do que preconiza a lei 11.457/2007, em seu artigo 24, que infere um prazo 360 dias a contar do protocolo feito pelo contribuinte, para que seja proferida decisão administrativa, não sendo possível a cobrança de juros supervenientes por parte da administração pública quando a mesma for responsável pela demora na solução dos litígios postos a sua apreciação.(Santos, 2012).

2 RESPEITO AO DEVIDO PROCESSO PRÉ-COMPOSIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA

O devido processo legal tem sua previsão legal imbuída no art. 5º da CRFB LIV, no enfoque de que ninguém terá privado, seu direito ou bens sem esgotado todos os procedimentos do devido processo legal, prosseguindo desta forma, para uma sentença considerada justa para ambas as partes, assegurando um procedimento seja pela via administrativa ou judicial, buscando assim uma justiça tributária, com enfoque na paridade tributária, na vedação a tributação com efeito de confisco e na capacidade contributiva, pode-se afirmar com veemência que o devido processo legal é daqueles princípios instituídos para não ser mudado/modificado nem mesmo por emendas constitucionais, tem no seu arcabouço as chamadas cláusulas pétreas, princípio enraizado de valores (Salinas, 2011).

O devido processo na acepção do sentido formal, enseja a interpretação literal contida na norma constitucional, estamos diante de uma norma processual, devendo ser apreciado pela corte judiciária, por intermédio de um garantidor das normas constitucionais, um juiz de direito, que terá a incumbência de assegurar ao requerido um processo justo que abarque o contraditório e a ampla defesa, dentro de um processo coordenado, seguindo uma ritualística processual, vale referendar que todos que busquem a tutela jurisdicional, tem esse direito resguardando por nossa magna carta, podendo ser também utilizado no âmbito administrativo., assim como na via judicial, para os litigantes são atestados todos os meios recursais cabíveis, quando estamos a falar das garantias processuais na seara administrativa, verificamos muito bem delineado na lei 9784/99 que trata do processo administrativo no âmbito federal. (Salinas, 2011)

No que tange ao sentido material, se dá por intermédio da observância não só ao cumprimento da legalidade do ato administrativo, como também evidencia a moralidade administrativa, deve-se ter o trinômio, legalidade x moralidade x finalidade, buscando a administração pública atender tanto os anseios legais como os preceitos institucionais da instituição pública, vala ressaltar que o referido trinômio destacado acima, são princípios norteados do devido processo legal. (Meirelles, 1978).

Destarte, antes da composição e lançamento da certidão da dívida ativa – CDA e iniciar imediatamente o processo de execução, conforme o art. 586 do CPC/2015, a CDA constitui um título executivo extrajudicial, podendo ser também protestado via cartório de notas, de forma que, apesar do interesse da administração pública ter o interesse que as cobranças fiscais sejam feitas com celeridade com o intuito para custear, guarnecer o Estado com os fundos necessários para o cumprimento de suas metas e objetivos. Para tanto, é salutar a obediência aos princípios constitucionais preconizados no art.150 da CF/88, assistindo ao contribuinte, o direito de petição, direito em que concede a autoridade pública o dever de reapreciar o ato praticado e informar a solução ao interessado, tal qual, o devido processo legal compreende, o “estatuto do contribuinte” contemplados pela legalidade, isonomia, anterioridade, irretroatividade, não confisco, capacidade contributiva. (Jesus; *et al*, 2019).

Consequente é imperioso, a obediência ao princípio da legalidade em que, nenhum ato da administração pública seja discricionário, na medida em que todas as atividades desenvolvidas (cobrança, lançamento, fiscalização, apuração e

juízo), estejam plenamente vinculadas a lei, consoante o que está prescrito no art. 3º do CTN, ampliando o princípio da legalidade, temos o princípio da impessoalidade, devendo ser norteado pela igualdade, sem favorecimento, com alcance a todos os administrados, em consonância com o princípio da publicidade, divulgação de todos os atos, por conseguinte temos o princípio da motivação, devendo as decisões administrativas serem motivadas e proferidas publicamente, além dos já consagrados contraditório e ampla defesa, além do interesse público vinculado à eficiência, em que os interesses da administração pública devem ser preservados eficientemente, na sequência para que o alcance da eficiência é incipiente que sejam adotadas medidas adequadas para preservação da capacidade econômica, em respeito aos direitos e deveres fundamentais do contribuinte, chamamos este princípio popularmente como princípio da proporcionalidade. (Jesus; *et al*, 2019).

Em conformidade aos ditames do devido processo legal, a função administrativa revisional de autotutela (princípio da legalidade) seria uma continuidade do procedimento de fiscalização, com a finalidade de garantir a integridade do ato administrativo, investigando se foi exarado em harmonia com a legislação vigente fazendo parte da ritualística processual que permite o ingresso do sujeito passivo, para que a plenitude integral do ato administrativo possa vir a ser apreciado pelo poder judiciário.

Nada obstante, a fiscalização apresenta uma pretensão jurídica ao ato de lançamento do crédito, documentando a fazenda pública ao recebimento do crédito tributário, pretensão jurídica esta, que vincula e exige a fundamentação do sujeito ativo ao apreciar uma pretensão reivindicatória resistida do sujeito passivo, evidenciando os motivos pelos quais entende que não tem direito ao referido crédito, não procedendo a devolução de valores ou passando a exigir o recolhimento de valores indevidamente compensados (Deligne, 2021).

Ao questionarmos se as decisões administrativas estimulam a criação de jurisprudência, podemos afirmar categoricamente que sim, a portaria ME nº 12.975 de 10 de novembro de 2021, passou a atribuir efeito vinculante, em relação à administração federal, as súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ao se tornarem vinculantes, a obrigatoriedade passa a abranger também a secretaria da Receita Federal e a Procuradoria Geral da Fazenda, com a finalidade de parametrizar, pacificar, convergir para um entendimento majoritário, aumentando a

prevenção e solução de litígios, com a finalidade de resguardar a segurança jurídica e gerar uma celeridade e economicidade processual. (CARF, 2021).

Ao aderir uma técnica de interpretação da lei ao caso concreto, evidencia uma conexão, tendo em vista que, nenhuma norma do direito existe isoladamente, não pode ser apartada das demais, portanto uma decisão administrativa apesar de ser apreciada posteriormente na esfera judicial, enquanto não desconstituída tem força vinculante para todos os seus agentes. (Filho, 2006).

3. ESPÉCIES DE ESTABILIDADES PROCESSUAIS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Reconhecida pela doutrina majoritária, a preclusão temporal, preclusão lógica, preclusão consumativa e a preclusão substantiva ou material, enquanto a preclusão temporal será discutido a perda do direito no tempo, a preclusão lógica terá ênfase no pagamento do montante pago e que não poderá ser discutido em matéria de sede administrativa, já a preclusão consumativa enfatiza a perda do direito em relação a uma condição, advém do direito civil, uma vez interposto um recurso, não se pode oferecer um novo recurso dentro do mesmo ato, salvo hipóteses do art. 16 §4º do decreto lei 70.235/72, por conseguinte, na preclusão material, temos a hipóteses destacas no art.156 CTN, possibilidades estas que extinguem o crédito tributário, outrossim para termos a tão sonhada estabilidade processual, é necessário também a impossibilidade de alegação de novas matérias de fato e de direito após o início da defesa inicial do contribuinte no processo administrativo, como também a extinção do crédito tributário por intermédio de uma decisão administrativa que não cabe mais recurso. (Deligne, 2021)

Sob a ótica de uma análise macro dos interesses do contribuinte e da administração pública, no bojo do processo administrativo, obtém-se de um lado decisões favoráveis ao fisco, que não é absoluta, uma vez que a administração pública poderá executar o crédito fiscal ou rever seu posicionamento, tal como o contribuinte poderá recorrer judicialmente, caso entenda que seu direito fora violado, quando a decisão está a favor do contribuinte/sujeito passivo, o efeito da decisão é pleno, de maneira que, o contribuinte não poderá ir ao judiciário discutir a decisão, pois não restaria direito seu violado, sendo assim a administração não poderia rever suas decisões favoráveis para o contribuinte. . (Deligne, 2021).

Floriano de Azevedo Marques Neto apud Deligne (2021, p.51), salienta que “o processo administrativo é o campo do direito administrativo dedicado à composição jurídica dos interesses enredados em um provimento estatal”, no qual se inicia com o lançamento do crédito tributário, de forma que, necessita que a notificação seja realizada na pessoa do contribuinte, nos moldes do prescrito no art.145 do CTN, entretanto a não submissão a esses preceitos, enseja a nulidade processual, por conseguinte os atos administrativos concatenados, o contribuinte tem contra si lavrado um lançamento, descrito como auto de infração, visto que, este processo pode desencadear várias etapas entre elas o questionamento administrativo ou residualmente o judicial. (Jesus, 2019)

Contudo ao tratamos de matéria tributária na esfera administrativa em conformidade com o art. 151, III, do CTN, estará suspensa a exigibilidade do crédito tributário, sendo direito do contribuinte ter acesso a certidões, que apresente os mesmos efeitos de uma certidão negativa, como também a certidão negativa de débitos, muito exigida em certames licitatórios e concorrências pública, para que o contribuinte se habilite. (Jesus, 2019)

Como atribuição da lei de execução fiscal, na alteração concedida pela lei 13.043/2014, passou a contar com a fiança bancária ou seguro garantia, no qual o seguro garantia é uma modalidade de garantia em favor de terceiros, para que a seguradora, resguarde o adimplemento de uma obrigação do segurado, podendo ser utilizada tanto na modalidade administrativa como na judicial. (Jesus, 2019).

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao se invocar a pretensão estatal, percebe-se que estado defende diversos interesses. Entre eles está um primário, de índole pública e de bem-estar coletivo, conforme enunciado do art. 3º da constituição federal, e outro secundário, que decorre de viés corporativo, enquanto pessoa jurídica de direito público. É evidente que o Estado possui igualmente interesses que lhe são particulares, individuais.

Após a pesquisa e os estudos realizados, ao se retornar à hipótese inicial deste trabalho, percebe-se que a fazenda pública no contencioso administrativo, não tem, de fato, imparcialidade, pois a quando do julgamento pelos órgãos colegiados, compostos por membros em número par, o eventual empate, o voto de qualidade passa a favorecer o ente público. O estado para sustentar a máquina pública, acaba

por uma busca arrecadatória incessante, desmedida, sem proporções, infringindo alguns princípios constitucionais, entre eles o devido processo legal, duração razoável do processo e eficiência, amplamente abordados no decurso da referida pesquisa, conforme relatório do plano anual de fiscalização da Receita Federal do Brasil para o ano de 2019, 90% dos procedimentos de fiscalização, acabam por constituir crédito tributário, vale reforçar que o *in dubio pro contribuinte*, vastamente inquirido em nosso Código Tributário Nacional, expresso no art.112, na prática não funciona como deveria, haja vista, que na dúvida conclui-se pela infração e constituição do crédito tributário, utilizando de análises subjetivas dos auditores e com tempo passou a virar uma prática comum, estando institucionalizada (Oliveira, 2021).

Comprovou-se constatado os objetivos da pesquisa, pois o Estado-administração acaba por se confundir com o Estado-juiz, responsável por julgar litígios e por fazerem parte da própria administração, não se pode esperar que atuem com imparcialidade e equidistância, daí o porquê de não satisfeito os interesses dos contribuintes, levar sua demanda para ser reapreciada por um juiz natural, na tutela judicial.

Em face do exposto, no período de 2017 a 2019, do total de 45.479 decisões prolatadas, apesar de apenas 7% dos julgados sendo definido pelo voto de “minerva”, vale ensejar que a maioria foi a favor da fazenda pública (Soares; *et al*, 2021), outra pesquisa que vem a corroborar com a imparcialidade do fisco foi a realizada pelo banco interamericano de desenvolvimento (BID), em 2022 que pegando uma amostra do estado Pará (SEFA-PA), as vitórias do fisco no contencioso Administrativo, cai conforme o valor da causa aumenta, entretanto, ficando sempre acima dos 90%, demonstrando assim a desconformidade (BID, 2022).

Conclui-se a abordagem com algumas ponderações realizadas, o contencioso administrativo tributário por ser um departamento judicante com comportamento singular, hoje temos uma discussão bem delineada sobre a escolha dos julgadores por intermédio de um concurso público, buscando evitar indicações de pessoas para o cargo, sem o mínimo de competência técnico profissional que o cargo exige, isso diminuiria a subjetividade, equidistante das atividades vinculadas a arrecadação e fiscalização, outro ponto salutar a ser discutido seria no que concerne a edição futura de um compêndio do código processual administrativo tributário, buscando parametrizar as ações do contencioso administrativo tributário, com a finalidade de

determinar as diretrizes definindo a abrangência de matéria, tais como se o processo administrativo tem o poder de questionar ato normativo, norma inconstitucional, o que não acarretaria em violação ou inconstitucionalidade de lei, algo exclusivo do poder judiciário.

Por fim, no tocante ao voto de qualidade, o voto duplo assim também conhecido, que já vem desde o decreto 20.350/1931, deveria ser extinto, por comprometer a isonomia e neutralidade do órgão, uma reestruturação seria plausível, buscando o equilíbrio das partes, a sugestão ficaria a cargo da adoção de um número ímpar de julgadores, algo nada novo, que já ocorria antes da lei n:13.988/20.

Esclareça-se que a pesquisa não objetiva ser um ponto final para a questão, ainda há muito a ser investigado debatido e refletido, mas fica o ponto para análise: Será, portanto, que realmente o contencioso administrativo pratica os princípios processuais da imparcialidade? Acreditamos que estamos longe disso na vida prática e apartada da teoria.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA. **Relatório Final de Pesquisa: Diagnóstico do contencioso tributário administrativo**. São Paulo: 2022. Disponível em:< https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf>. Acesso em 15 Mai. 2024.

BECHO, Renato. **Ativismo Jurídico em processo tributário: crise, teoria dos precedentes e efeitos do afastamento da estrita legalidade**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.S

CARF. Ministro da Economia atribui efeito vinculante a 22 súmulas do CARF. DF:2021.Disponível em: <<http://carf.economia.gov.br/noticias/2021/ministro-da-economia-atribui-efeito-vinculante-a-22-sumulas-do-carf>> . Acesso em: 12 Abr. 2024.

DELIGNE, Maysa. **Efeitos das decisões no processo administrativo tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

FILHO, Valmir Ponte. **O contencioso Administrativo e seu caráter vinculante de suas decisões**. São Paulo.2006. Disponível em: <<https://ojs.unifor.br/rpen/article/view/794/1654>>.Acesso em 05 Mar.2024.

GERHARDT, Tatiana; SILVEIRA, Denise. **Métodos de Pesquisa**. 1 ed. Porto Alegre: UFRGS, 2009. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>>. Acesso: 04 Nov. 2023.

JESUS, Isabela. **Manual de direito e processo tributário**.5ª ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

MAZUCATO, Thiago. **Metodologia da Pesquisa e do trabalho científico**. 1ª ed. São Paulo: FUNEPE, 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 6º ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 1978, p. 68-69.

OLIVEIRA, Nathalia Gomes de. Macrovisão do contencioso tributário brasileiro: Desafio e perspectivas. São Paulo: Editora Dialética, 2021.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico**: Métodos e técnicas da Pesquisa e do trabalho acadêmico. 2ª ed. Novo Hamburgo: Universidade FEEVALE, 2013. Disponível em:< <https://www.feevale.br/Comum/midias/0163c988-1f5d-496f-b118-a6e009a7a2f9/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>>. Acesso em: 11 abr. 2024.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTOS, Lucas Siqueira. Contencioso administrativo tributário e os reflexos da demora na decisão. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3276, 20 jun. 2012. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/22058>. Acesso em: 22 mai. 2024.

SALINAS, Leiner Salmaso. **A necessidade de respeito á garantia do devido processo legal na tes da formação da dívida ativa do estado**. São Paulo: PUC/SP, 2011. Acesso em: 27 abril 2024. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/5739/1/Leiner%20Salmaso%20Salinas.pdf>

SILVA, Fabio; PINTO, Alexandre; PITMAN, Arthur. Manual de Gestão tributária: teoria e prática. Barueri: SP: Atlas, 2023.

SOUZA, Felipe. **O devido processo legal e o processo administrativo tributário**. DF: 2013. Disponível em:< https://escola.mpu.mp.br/publicacoes/obras-avulsas/e-books-esmpu/direitos-fundamentais-em-processo-2013-estudos-em-comemoracao-aos-20-anos-da-escola-superior-do-ministerio-publico-da-uniao/10_o-devido-processo-legal.pdf>. Acesso em: 25 Ago 2023.

SOARES, Guilherme Mendes; SILVA, Renam Grandis da; Moura, Aline Arrais. **O fim do voto de qualidade no CARF e os reflexos no contencioso tributário**.v.1. n4.2021. Revista de Direitos Fundamentais e tributação – RDFT. Disponível em: <<https://www.rdft.com.br/revista/article/view/53/34>>. Acesso em 15 mar. 2024

TCU. **Lista de alto Risco da Administração Pública Federal. 2022. Disponível em:** <https://sites.tcu.gov.br/listadealtorisco/eficiencia_da_cobranca_e_do_contencioso_tributarios.html>. Acesso em 10 Mai 2024.

CAPÍTULO 2- SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA E A RESTITUIÇÃO DO PAGAMENTO A MAIOR DO ICMS NO ESTADO DO PARÁ

Daniel Tadeu Alves²

Lisbino Geraldo Miranda do Carmo³

RESUMO: O lançamento tributário da substituição ocorre em razão de fato gerador presumido, a base de cálculo às vezes é maior que a real. Neste caso, pode ocorrer recolhimento de imposto do valor efetivo da transação dessa forma a lei prevê restitui. Conforme o entendimento do Supremo Tribunal Federal era no sentido de que os valores pagos a maior pelos contribuintes não comportavam devolução conforme o julgamento da ADI 1851/AL. Todavia tal entendimento foi revisto, de forma a conceder a restituição. Tal decisão impactou profundamente todas as fazendas estaduais, que necessitaram modificar suas legislações para cumprir a referida decisão. Diante disso, o presente trabalho tem como objetivo geral analisar se o Estado da Pará segue os ditames constitucionais, para concretização da restituição do ICMS recolhido por substituição tributária progressiva no Estado. Foram estabelecidos como objetivos específicos: apresentar as noções gerais a respeito do ICMS e da possibilidade jurídica da substituição tributária progressiva; analisar as disposições do Recurso Extraordinário (RE) 593849 em cotejo com ADI 1851/AL; demonstrar se o procedimento adotado pelo Estado do Pará está em acordo com o posicionamento do STF e os ditames constitucionais. Adotou-se a metodologia de pesquisa bibliográfica. Verificou-se que o Estado do Pará editou a legislação referente a restituição e suas disposições seguem os ditames estabelecidos no RE 593849/SP.

Palavras-Chave: Restituição ICMS-ST. RE 593849/SP. Estado do Pará. Constitucionalidade.

ABSTRACT: The replacement tax assessment occurs due to a presumed taxable event, the calculation base is sometimes greater than the real one. In this case, tax may be collected on the effective value of the transaction, as the law provides for a refund. According to the understanding of the Federal Supreme Court, the amounts paid in excess by taxpayers did not require a refund in accordance with the judgment of ADI 1851/AL. However, this understanding was revised in order to grant the refund. This decision had a profound impact on all state farms, which needed to modify their legislation to comply with the said decision. In view of this, the general objective of this work is to analyze whether the State of Pará follows the constitutional dictates, to implement the refund of ICMS collected through progressive tax substitution in the State. Specific objectives were established: to present general notions regarding ICMS and the legal possibility of progressive tax substitution; analyze the provisions of Extraordinary Appeal (RE) 593849 in comparison with ADI 1851/AL; demonstrate whether the procedure adopted by the State of Pará is in accordance with the position of the STF and constitutional dictates. The bibliographic research methodology was adopted. It was verified that the State of Pará published the legislation regarding restitution and its provisions follow the dictates established in RE 593849/SP.

Keywords: ICMS-ST Refund. RE 593849/SP. State of Pará. Constitutionality.

² Graduando em Direito pela Universidade da Amazônia – UNAMA/Grupo SER, orientado pelo Prof. Msc. Lisbino Geraldo Miranda do Carmo.

³ Mestre em Direito Internacional pela Universidade Autónoma de Asunción – PY, convalidado pela UNAMA. Especialista em Direitos Humanos pela FIBRA e em Direito Penal e Processual Penal pela UNAMA. Docente de Direito Tributário na UNAMA e Analista Judiciário no Tribunal de Justiça do Estado do Pará. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6182097085008910>. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-2581-5789>. E-mail: lisbinounama@gmail.com

INTRODUÇÃO

A substituição tributária progressiva gera ampla discussão doutrinária, uma vez que em tal modalidade o imposto é cobrado antes da ocorrência do fato gerador de modo a onerar o contribuinte antes do retorno econômico de sua atividade.

Desta forma, como o lançamento tributário da substituição ocorre em razão de fato gerador presumido, a base de cálculo às vezes é maior que a real. Todavia o entendimento do Supremo Tribunal Federal era no sentido de que os valores pagos a maior pelos contribuintes não comportavam devolução conforme o julgamento da ADI 1851/AL. No entanto, o entendimento do STF sofreu modificação por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 593849, entendendo ser devida a restituição dos valores pagos a maior, entendimento vigente até o momento.

Diante do exposto o presente trabalho tem como objetivo geral analisar se o Estado da Pará segue os ditames constitucionais, para concretização da restituição do ICMS recolhido por substituição tributária progressiva no Estado.

Possui ainda como objetivos específicos: apresentar as noções gerais a respeito do ICMS e da possibilidade jurídica da substituição tributária progressiva; analisar as disposições do Recurso Extraordinário (RE) 593849 em cotejo com ADI 1851/AL; demonstrar se o procedimento adotado pelo Estado do Pará está em acordo com o posicionamento do STF e os ditames constitucionais.

A pesquisa é do tipo bibliográfica de abordagem qualitativa, usando como fontes, a doutrina, a legislação e a jurisprudência, com finalidade de investigar se os procedimentos adotados no Estado do Pará para a restituição do ICMS são compatíveis com o entendimento vigente. Foram consultadas fontes como as jurisprudências, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001, que institui o ICMS no Estado do Pará e obras de autores especialistas na matéria.

1 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

O ICMS é um imposto que atende tanto a questões fiscais específicas quanto a extrafiscais, beneficiando simultaneamente os Estados e o Distrito Federal com a geração de receitas substanciais. Além disso, desempenha um papel crucial na

facilitação da circulação de bens e serviços em todo o país. Esse imposto é regido pela Constituição Federal (BRASIL, 1988) e pelo Código Tributário Nacional (lei 5.172/1966).

Importante mencionar que as alíquotas do ICMS variam de acordo com a operação e o Estado. A Constituição Federal (BRASIL, 1988 art 155, § 2º, VII):

Art. 155. [...]

§ 2º

VII - Nas operações interestaduais que se destinem a bens e serviços à consumidor final, adotar-se-á a alíquota interestadual quando o destinatário for contribuinte do imposto, ou a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele. (BRASIL, 1988, on-line).

A diferença nas alíquotas internas do ICMS dos estados, fixadas, geralmente em 17% ou 18%, no caso de circulação de mercadorias. Para alguns produtos, em virtude da essencialidade, são estabelecidas alíquotas menores. As alíquotas interestaduais, por sua vez, são estabelecidas por meio de Resolução do Senado Federal, em 7% ou 12%, dependendo da origem e do destino, e em 4% quando se trata de produtos importados (Paulsen, 2020).

No que diz respeito à instituição e fiscalização do ICMS, é dever dos Estados assumirem responsabilidades, conferindo-lhes autonomia e independência nesta matéria. Este imposto tem imensa importância para os Estados, pois permite aos entes federativos alcançarem a igualdade financeira através das suas alíquotas, garantindo assim a sua autonomia. Além disso, é importante ressaltar que a delegação de competência aos membros dos estados da Federação atende ao propósito de prevenir tanto a evasão fiscal quanto a evasão fiscal especificamente relacionada ao ICMS, como ensina Eduardo Sabbag (2019, p. 276):

Conforme o art. 155 da CF, a instituição do ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal. É imposto plurifásico, por incidir sobre o valor agregado (obedecendo-se ao princípio constitucional da não cumulatividade); um imposto real, por ter como base de cálculo o bem, não relevando as condições da pessoa; e imposto proporcional, por não comportar alíquotas progressivas. Possui também caráter eminentemente fiscal, conquanto sua faceta seletiva possa lhe revestir de uma certa dose de extrafiscalidade.

De acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, os princípios a serem seguidos e vedações normativas que regulam as transações fiscais no território. O art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, O art. 155, § 2º, inciso I, da

Constituição Federal de 1988, trouxe o princípio da não cumulatividade ao ICMS, determinando que deve ser compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo estado ou outro ou pelo Distrito Federal (BRASIL, 1988).

Hugo Brito Machado Segundo (2019), destaca que atualmente, a regulamentação federal existente sobre ICMS afirma claramente que a tributação incide tanto sobre a circulação de mercadorias quanto sobre a prestação de diversos serviços. Esta tributação segue uma abordagem não cumulativa e indireta nos termos da lei. Funciona por meio de uma fórmula meticulosamente elaborada, onde o valor do débito das saídas é compensado pelo valor do crédito dos insumos, de acordo com a regulamentação definida por cada estado.

Resumindo, o sistema tributário referente ao ICMS no Brasil opera em regime compensatório, comumente denominado mecanismo de “*tax on tax*” (imposto sobre imposto), conforme afirma Eduardo Sabbag (2019). Neste sistema, o valor devido na saída é compensado como crédito no momento da entrada.

Sobre isso, foi somente a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, pacificou a proibição ao conhecido imposto sobre imposto, prática essa que se caracteriza no efeito cascata na cobrança de tributo, ou seja, ele seria cobrado toda a vez que a mercadoria circulasse ou o serviço fosse prestado, (BRASIL, 1996).

Diante disso, foi incluído o § 7º no art. 150 da Constituição Federal de 1988, por meio da Emenda Constitucional n. 3/1993, trazendo a possibilidade da lei concede ao sujeito passivo a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição para o fato gerador que ocorresse posteriormente, garantindo a restituição no caso de não se realizar o fato gerador presumido, instituto chamado de substituição tributária progressiva ou substituição “pra frente”, quando se antecipa o tributo (Coelho, 2018).

O Código Tributário Nacional (CTN) já tratava do tema como responsabilidade tributária, uma vez que é anterior à Constituição Federal de 1988, trazendo tal possibilidade em art. 128, *in verbis*:

Art. 128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966, online).

Portanto, de acordo com o CTN, o responsável legal pela obrigação de pagar pode ser o contribuinte ou o responsável, sendo que o contribuinte é aquele que tem relação direta com a situação que constitui o fato gerador, enquanto o responsável é aquele a quem a lei determina a obrigação de pagar, sem, contudo, revestir-se da qualidade de contribuinte. Logo, não tem relação direta com o fato gerador. Ainda, o responsável pelo pagamento do tributo pode revestir-se da qualidade de substituto tributário (Rocha, 2007).

Na substituição tributária existem dois sujeitos, o substituto e o substituído. Colonetti (2012) assevera que substituto pode ser exemplificado pela indústria que fica responsável pelo cálculo e pelo recolhimento do imposto do substituído. O substituto é aquele que a lei define como o responsável por recolher o imposto, mas não necessariamente pagar o tributo. No caso do substituído, é o contribuinte que teve seu imposto recolhido na etapa anterior.

Inicialmente, Fabretti (2016) explana que o instituto ICMS Substituição Tributária (ICMS/ST) limita-se a possibilidade de cobrança antecipada de um determinado tributo em função de um fato gerador que ainda não ocorreu (futuro). Porém analisando as exigências legais do tributo na Constituição Federal de (1988) e no Código Tributário Nacional de (1966) percebe-se que em regra somente existe relação jurídico-tributária a partir da existência do fato gerador. Portanto, a Substituição Tributária constitui uma exceção à regra.

Salienta-se que há no ordenamento jurídico outra disposição normativa que regulamenta o ICMS/ST, trata-se do CONVÊNIO ICMS 81/93, o qual disciplina em sua cláusula segunda:

Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente (BRASIL, 2017).

O que se entende no CONVÊNIO ICMS 81/93 é que nos casos de incidência da Substituição Tributária, o sujeito passivo tem a obrigação de emitir Nota Fiscal eletrônica. Somente por meio desta se dará uma eventual restituição do imposto recolhido inicialmente, ou seja, geralmente é na primeira cadeia que se recolhe o referido tributo, é obrigação da indústria que comercializa ou dos estabelecimentos que importam a mercadoria reter o ICMS/ST e repassar para o destinatário da

operação, sempre utilizando da ferramenta Nota Fiscal eletrônica (BRASIL, 2017).

Em 1996 entrou em vigor a Lei Complementar 87/96, com o objetivo de disciplinar o estabelecimento do imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), deste modo consolidou e regulamentou sua aplicação, definindo os parâmetros para que as leis estaduais o seguissem. Assim pela Lei Complementar 87/1996:

Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º. A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto (BRASIL, 1996).

Ademais informa-se que a Substituição Tributária do ICMS se divide em algumas modalidades, a progressiva, a concomitante e a regressiva, sendo a primeira tratada no presente trabalho.

Na substituição regressiva, o pagamento do imposto é postergado, transferindo-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, ao comprador dos produtos ou serviços. Na substituição regressiva, continua havendo a figura do contribuinte, mas é do responsável a obrigação de recolher o tributo. Essa modalidade não desperta muita controvérsia, desde que o substituto esteja vinculado ao substituído pela situação que constitui a obrigação principal (Fabretti, 2016).

Entende-se pelas palavras de Fabretti (2016) e nos termos do Código Tributário Nacional (1966), que há no ordenamento jurídico a conhecida modalidade de substituição tributária de ICMS progressiva ou “para frente”, a qual tem por fundamento a delegação da responsabilidade do recolhimento do valor de ICMS a um determinado contribuinte, em certa hora a fábrica ou o importador, tal qual incide as operações subsequentes relativas àquela mercadoria ou serviço, até o momento que atinja o consumidor final.

De maneira mais clara, significa que o contribuinte originário, ou primeiro contribuinte da cadeia, é o responsável pelo recolhimento (pagamento) do tributo, o qual diz respeito às operações subsequentes, neste caso o sujeito passivo acumula

o pagamento de dois impostos.

Sendo assim, enquanto o ICMS normal é calculado por dentro, ou seja, está dentro da sua própria base de cálculo, o cálculo do ICMS-ST é mais complexo, e é explanado no artigo 11, parágrafo 4º da Lei nº 11.580/1996, calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre a respectiva base de cálculo, deduzindo-se do valor obtido, o imposto devido pela operação própria do substituto (Gondinho, Bonemberger, 2022).

O regime de Substituição Tributária do ICMS foi criado visando inibir a sonegação e fiscalizar a arrecadação de impostos sobre a circulação de mercadoria e prestação de serviços.

Sem dúvida, o objetivo da cobrança de tributos por essa modalidade, é facilitar a cobrança e fiscalização para as administrações tributárias, pois esse sistema permite a redução do número de sujeitos passivos ao pagamento dos tributos, algumas mercadorias com grande circulação demandariam grande esforço para fiscalização a cada etapa de tributação, e dificultaria a eficiência na arrecadação.

2 O RE 593849 RG/MG E A RESTITUIÇÃO DE ICMS

Desde a Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/69, admite-se o modelo tributário de arrecadação por substituição do sujeito passivo da obrigação tributária por um terceiro, porém, foi com o advento da Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/1993, que introduziu o § 7º no art. 150 da CF/1988, que o perfil constitucional desse regime de substituição teve alterada profundamente sua formatação original constante do CTN: desapareceu a exigência da vinculação direta do terceiro com o fato gerador, o que implica dizer que sua posição jurídica foi reconduzida a de um sujeito abstratamente ligado a um dever jurídico geral e não a uma situação jurídica particular, faticamente delimitada (BRASIL, 1967; BRASIL, 1988).

A substituição, pela facilidade que oferece à arrecadação tributária, pode ser utilizada em qualquer imposto, porém, é em relação ao ICMS que aparecem maiores peculiaridades (Torres, 2010).

Uma dessas é quanto à presunção do fato gerador, pois a técnica legislativa implica a presunção de que uma operação com mercadorias irá sempre alcançar o consumidor final e, utilizando-se de um valor agregado, que é um percentual que incide sobre a base de cálculo, encontraria supostamente o preço do produto no consumo final (Sales, Borges, Meira, 2017).

No que se refere à substituição "para frente", ocorre quando uma terceira pessoa, geralmente o industrial, se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante atacadista ou varejista, que revende a mercadoria por ele produzida. É o caso, por exemplo, da indústria do cigarro, que substitui o comerciante varejista na obrigação principal, recolhendo desde a saída da mercadoria do estabelecimento industrial o imposto incidente na ulterior operação com o consumidor final.

Quando alguém paga a maior ou menor do que é devido, entende-se que a devolução da quantia paga a maior ou o complemento da quantia paga a menor devem ocorrer. Isso vale tanto para a área civil quanto para a tributária. Na área tributária, há previsão no art. 165 do CTN, o qual garante ao sujeito passivo a restituição total ou parcial nos casos em que o tributo tenha sido recolhido indevidamente, devendo apenas observar o prazo decadencial de 5 (cinco) anos (art. 168, I CTN). (BRASIL, 1966).

Contudo, no que se refere à devolução dos valores pagos a maior ou à complementação do valor recolhido a menor, nos casos de mercadorias sujeitas à substituição tributária, não são tão simples assim esses procedimentos (recolhimento da diferença ou devolução do valor pago a mais), pois, considerando a redação do § 7º do art. 150 da Constituição Federal, até a recente decisão da Corte Suprema sobre a matéria, só se admitia a devolução quando o fato gerador presumido não ocorresse (BRASIL, 1988).

Assim, após a introdução do § 7º do art. 150 na Constituição Federal, ficou claro que, por se tratar de venda presumida, só haveria direito à restituição nos casos em que não ocorresse o fato gerador, o que ensejaria direito à restituição imediata da quantia paga.

Esse dispositivo vem confirmado na própria Lei Complementar 87/96, em seu art. 10, segundo o qual "é assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição

do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar” (BRASIL, 1996).

No entanto, a despeito da previsão constitucional que assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não seja realizado o fato gerador presumido, foram ajuizadas ações pleiteando a restituição quando a base de cálculo presumida fosse maior que a real. Anote-se que o STF já tinha pronunciado a respeito na ADI 1851/AL, a qual reitera a determinação constitucional de possibilidade de restituição de valores pagos a título de substituição tributária somente quando o fato gerador não ocorrer. (BRASIL, 2002). No entanto, apesar da decisão proferida na ADI nº 1851/AL, foram propostas outras duas ADI (nº 2675/PE e nº 2777/SP), buscando tutelar o direito do contribuinte de ver restituídos os valores pagos a mais nos casos de substituição tributária "para frente".

Enquanto estava pendente de julgamento no STF essas ADI (2675/PE e 2777/SP), o STJ decidiu por maioria de votos pela restituição dos valores de ICMS pagos a maior sob a sistemática da substituição tributária “para frente” nos Estados de São Paulo e Pernambuco; porque esses Estados não eram signatários do Convênio ICMS 13/99, objeto da ADI 1851/AL, e também porque a legislação interna desses estados permitia tal devolução (Sales, Borges, Meira, 2017).

No entanto, o STF pôs fim a essa celeuma quando decidiu em sede de repercussão geral o RE 593849 RG/MG, que trata da restituição da diferença do imposto pago a maior no Regime de Substituição Tributária. A Suprema Corte, por maioria de votos e nos termos do voto do Relator, Ministro Edson Fachin, ampliou o entendimento até então predominante (restituição da quantia paga somente nos casos em que não seja realizado o fato gerador presumido) para permitir a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária “para a frente” se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida (BRASIL, 2016).

O Ministro Edson Fachin destacou que o princípio da praticidade, que justifica a existência do sistema de substituição tributária, não pode se sobrepor aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. O entendimento do ministro relator foi acompanhado pelos Ministros Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Luiz Fux, Marco Aurélio, Carmem Lúcia e Ricardo Lewandowski. O Ministro

Luís Barroso ainda reforçou o entendimento afirmando que a via é de mão dupla, ou seja, da mesma forma que o contribuinte pode ser ressarcido, também o Fisco pode cobrar a diferença se o valor presumido for menor do que o real. O Ministro Fachin ainda complementou observando que não pode existir enriquecimento ilícito nem da parte do Fisco, nem do contribuinte (BRASIL, 2016).

A fim de minimizar o impacto da mudança de entendimento e permitir o realinhamento das administrações tributárias, foram modulados os efeitos da decisão, restringindo-se às ações pendentes e aos casos futuros.

Na mesma ocasião, foram julgadas as ADI nº 2675/PE e nº 2777/SP, que se encontravam pendentes de julgamento desde 2009, com votação empatada. O desempate ficou a cargo do Ministro Luís Roberto Barroso, que proferiu voto no mesmo sentido do RE 593849 RG / MG15. Por maioria, as ADI foram julgadas improcedentes, fixando-se a mesma tese do RE: “é devida a restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida.” (BRASIL, 2016).

Cumprе anotar que o entendimento adotado no RE 593849 RG / MG, visa garantir o princípio da igualdade à medida que é devida ao contribuinte a diferença do que foi pago a maior e também a complementação nos casos em que o recolhimento por substituição tributária ter por base de cálculo presumida menor que a real. Isso também evita o enriquecimento ilícito de ambas as partes, seja do fisco, seja do contribuinte (Jacob, 2020).

Por outro lado, argumenta-se que o novo entendimento põe fim ao instituto da substituição tributária, que tem como principal objetivo reduzir a evasão fiscal à medida que substitui vários contribuintes por um único responsável tributário, o que de fato facilita o controle e a fiscalização tributária por parte do Fisco. Ademais, verifica-se que o posicionamento do STF em 2016, foi engendrado porque muitos Estados estavam usando demasiadamente o instituto da substituição tributária prospectiva, para uma lista muita extensa de produtos, o que distanciava o fenômeno da tributação, da realidade dos efetivos fatos jurídico-tributários.

3 RESTITUIÇÃO DE ICMS NO ESTADO DO PARÁ

Com a pacificação do entendimento a respeito da restituição com o julgamento do RE nº 593.849/MG, mesmo com a oposição de inúmeros embargos de declaração, o acórdão transitou em julgado em 15 de março de 2018. Posteriormente, Fazendas Estaduais de todo o país começaram a emitir atos normativos que interpretavam a decisão do STF e impunham certas limitações ao direito à restituição dos pagamentos a maior do ICMS-ST. (Jacob, 2020).

No Estado do Pará, Decreto Estadual nº 2.303/18 incluiu o §6º ao art. 665 do RICMS/PA e determinou que os Pedidos de Ressarcimento de ICMS-ST envolvendo divergência de bases de cálculo seriam tratados conforme procedimentos definidos nos artigos 665-A a 665-G:

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica aos pedidos de restituição decorrentes de recolhimento de ICMS a maior em razão de a base de cálculo real ser inferior à base de cálculo presumida, que serão processados de acordo com os artigos 665-A a 665-G.

Em análise do procedimento estabelecido pelo Estado do Pará para o pedido de ressarcimento é facilmente perceptível a vinculação do ressarcimento ao complemento do tributo, a saber:

Art. 665-A. O procedimento de apuração do complemento ou ressarcimento do ICMS retido por substituição tributária, destinado à apuração do complemento ou do ressarcimento do ICMS retido por substituição tributária (ICMS-ST), em operações ao consumidor final domiciliado no Estado do Pará, será regulado por este Título.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo se estende ao consumidor final domiciliado em outra unidade da Federação, exclusivamente na hipótese em que o início do consumo ocorra em território do Estado do Pará.

Art. 665-C. O pedido de ressarcimento do imposto será apresentado por escrito à Coordenação Executiva Regional de Administração Tributária de circunscrição do contribuinte, que será responsável pela análise prévia, e deverá conter obrigatoriamente as seguintes informações:

(...)

§ 1º O pedido será obrigatoriamente instruído pelo requerente com os seguintes documentos:

(...)

IX - apuração do valor a restituir, considerando a movimentação de todos os produtos com substituição tributária, compensando-o com os valores devidos por complemento, quando for o caso.”.

Os Estados que dispõe de legislação consoante ao entendimento STF no RE nº 593.849/MG, de forma unânime, compreendem que é legal a exigência do complemento do ICMS-ST quando a margem realizada é maior que a presumida e que a vinculação do direito à restituição ao complemento do imposto seria uma conclusão lógica da interpretação do julgado do STF. (Jacob, 2020).

O posicionamento das fazendas estaduais sobre o tema pode sintetizado no de manifestação da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, a seguir:

(...) Assim sendo, considerando que o presente incidente buscar harmonizar a legislação estadual com o disposto no artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição da República, à vista do que foi decidido pelo c. Supremo Tribunal Federal no Tema 201, do ementário da repercussão geral, mostra-se imprescindível que a decisão aqui proferida guarde coerência com a modulação temporal de efeitos ali empregada.

No mais, é importante pontuar que a possibilidade de ressarcimento em favor do contribuinte enseja, como corolário lógico, a possibilidade de o ente público exigir a complementação do tributo na hipótese dos preços efetivamente praticados serem superiores à base de cálculo presumida no cálculo do ICMS retido por substituição tributária. É esse o entendimento que foi firmado na ADI 2777/SP.

Nesse diapasão, e em busca da consonância que o julgamento deste incidente de arguição de inconstitucionalidade cível deve guardar com os precedentes firmados pelo c. Supremo Tribunal Federal, a decisão aqui proferida deve atentar ao fato de que: (...)

d) a interpretação prevalecente, segundo a qual o artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal, impõe a obrigatoriedade de restituição nos casos de diferença entre preços praticados e base de cálculo presumida, determina também a obrigatoriedade do contribuinte substituído recolher a complementação do ICMS na hipótese inversa, quando o preço praticado for superior à base de cálculo que norteara o prévio cálculo e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (...). (sem destaque no original). (SÃO PAULO, 2019, p. 462-463).

Como já dito, tal posicionamento é acompanhado por procuradores da fazenda de vários Estados, como demonstra o seguinte trecho do Parecer Normativo nº 013/18-SPT, de 23 de julho de 2018, pela Superintendência de Política Tributária da Receita Estadual do Estado de Goiás:

(...) Em face ao exposto, fixamos os entendimentos de que:

1 - é devida a restituição do ICMS recolhido antecipadamente, em virtude da substituição tributária pelas operações posteriores, progressiva ou “para

frente”, quando a base de cálculo do fato gerador presumido for superior ao valor praticado com o consumidor final, em consonância com o Acórdão do Supremo Tribunal Federal – STF, proferido no RE 593.849/MG, com vigência a partir de 22/02/2018 (trânsito em julgado), desde que obedecidas as disposições do art. 166 do CTN, reproduzido integralmente no art. 174 do CTE, bem como da Súmula 546 do STF;

2 - como a tributação deve acompanhar a realidade do processo econômico, cabe ao Estado de Goiás cobrar a diferença de ICMS recolhida a menor, em virtude da substituição tributária pelas operações posteriores, progressiva ou “para frente”, relativa à base de cálculo do fato gerador presumido ser inferior ao valor da operação efetiva praticada com o consumidor final, com vigência, também, a partir de 22 de fevereiro de 2018 (trânsito em julgado do RE 593.849/MG). (sem destaque no original). (GOIAS, 2018, s/n).

Neste mesmo sentido é o posicionamento da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul:

(...) A possibilidade de restituição do ICMS-ST pago a maior e de complementação do ICMS-ST pago a menor é decorrência de recente decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), com efeito de repercussão geral (Recurso Extraordinário nº 593.849), no final de 2016.

Na época, os ministros decidiram que o contribuinte deve receber o ressarcimento, bastando a comprovação de que a Base de Cálculo presumida do imposto foi superior ao preço final efetivamente praticado – na substituição tributária, um contribuinte do segmento produtivo recolhe o imposto pelos demais a partir de um valor de mercadoria presumido.

A decisão, por analogia, também possibilitou que os estados tenham o direito de receber a diferença do ICMS pago a menor, ou seja, quando Base de Cálculo presumida do imposto foi inferior ao preço final efetivamente praticado. O montante já vem sendo cobrado ou está prestes a ser cobrado em diversas unidades da federação, como Minas Gerais, Paraná, Santa Catarina e São Paulo. (...)”. (RIO GRANDE DO SUL, 2018, s/n).

Nesse sentido, conforme infere Jacob (2020, p. 76),

é possível supor que tal premissa, adotada pelas Autoridades Fiscais dos mais diversos Estados, como já demonstrado, advém de falas de alguns dos Ministros do STF ao longo das discussões travadas durante o julgamento do *leading case*, como, por exemplo, a expressão utilizada pelos Ministros Luís Roberto Barroso e Luiz Fux, “vento que venta lá, venta cá” ao argumentar a possibilidade da Fazenda Pública exigir o ICMS-ST a posterior nos casos em que o valor efetivo da operação é superior ao valor presumido.

Assim, percebe-se que o entendimento de que a complementação é legal está fundamentado em duas conclusões: entendimento do STF decidiu no RE 593.849/MG e

não proceder ao complemento ofenderia o princípio da isonomia. Todavia, ainda que alguns Ministros tenham manifestado a respeito ao longo do julgamento, não há menção do referido entendimento na ementa do acórdão.

Ao contrário, quando tal questão foi suscitada pela fazenda do Estado de Minas Gerais nos Embargos de Declaração opostos contra o acórdão do STF, com a alegação de que haveria omissão neste quanto a possibilidade de os Estados instituírem a exigência de complementação de ICMS, quando a base de cálculo presumida restar inferior a efetiva. O Ministro Relator Edson Fachin, foi enfático ao estabelecer que tal questão não era objeto da demanda, conforme se observa no acórdão que julgou os Embargos de Declaração:

(...) 5. Não há omissão na súmula da decisão, por não abarcar os casos em que a base presumida é menor do que a base real, porquanto se trata de inovação processual posterior ao julgamento, não requerida ou aventada no curso do processo. De todo modo, a atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada ao arcabouço legal, independentemente de autorização ou explicitação interpretativa do Poder Judiciário, nos termos do art. 3º do CTN. (...). (BRASIL, 2017, p.3).

Ao analisar os trechos acima, fica evidente que a inclusão da complementação do ICMS-ST no julgamento foi reconhecida como uma inovação processual, e os fatos apresentados não subsidiaram a ampliação da súmula do julgamento. Embora o Ministro Relator reconheça que o conceito de isonomia no exame do artigo 150, parágrafo 7º da CF/88, foi discutido durante o julgamento, constata-se que a decisão proferida pelo STF no RE nº 593.849/MG, no regime de repercussão geral, não estabeleceu um entendimento vinculante aplicável a complementação do ICMS-ST.

Ademais, o Ministro Relator, no julgamento dos referidos embargos, destaca a estreita ligação entre a Administração Tributária e o arcabouço legal previsto no artigo 3º do CTN. Em essência, o Ministro Relator levanta explicitamente a questão sobre a exigência do complemento deve ser dirimida pela legislação tributária:

A respeito da necessidade de ampliação da tese de julgamento fixada ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral, de maneira a abarcar aqueles casos em que a base presumida é menor do que a base real, não prospera a alegação de omissão da decisão recorrida, porquanto se trata de inovação processual posterior ao julgamento, não requerida ou aventada no curso deste processo.

Como vocalizado nos debates em sede plenária, reitera-se razão simétrica na interpretação constitucional do art. 150, §7º, da Constituição da República.

Contudo, a despeito da possível abstrativização da controvérsia no sistema de repercussão geral, os fatos carreados aos autos não convergiram ao elastecimento da súmula de julgamento, sob o ponto de vista da compreensão majoritária do órgão julgador. De todo modo, é despiciendo constatar que a atividade da Administração Tributária é plenamente vinculada ao arcabouço legal, independentemente de autorização ou explicitação interpretativa pelo Poder Judiciário, nos termos do art. 3º do CTN. (...)”. (BRASIL, 2017, p.4).

Para esclarecer, o Ministro Relator destaca que a responsabilidade de autorizar a Administração Tributária ou fornecer interpretações explícitas da legislação a seu favor não é da competência do STF. A administração está exclusivamente vinculada à legislação em vigor. Em essência, a questão da complementação do ICMS-ST está diretamente ligada à legislação, como afirmou o próprio ministro.

Diante do exposto, levando em consideração o teor do acórdão original, em conjunto com o entendimento do Ministro Relator, ventilado no julgamento dos Embargos de Declaração do Estado de Minas Gerais, pode-se contestar o direito do fisco a estabelecer exigência de complemento do ICMS-ST nos casos em que a margem efetiva é superior à margem presumida, motivo pelo qual, houve intensa controvérsia quanto a constitucionalidade das regras estabelecidas pelas fazendas estaduais no tocante a referida complementação.

Aparentemente tal celeuma encontrou solução no dia 09 de janeiro de 2024, quando o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a possibilidade de complementação do ICMS-ST diante de diferença apurada quando o valor da operação ou prestação final com a mercadoria (preço praticado) for superior a base de cálculo utilizada para fins de cálculo do ICMS por substituição tributária nos autos do ARE 1.440.723/SP (BRASIL, 2024).

No julgamento, discutiu-se a constitucionalidade da Lei Estadual nº 17.293/2020, de 15/10/2020, cujo objetivo incluía, medidas de ajuste fiscal, prevendo a cobrança do complemento do imposto retido pelo substituído na hipótese de o valor da operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço for maior que a base de cálculo da retenção e da superveniente majoração da carga tributária incidente sobre a operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço. (BRASIL, 2024).

Para os contribuintes, o artigo 146, inciso III da Constituição Federal conferiu à lei complementar a competência para instituir ou majorar tributos, base de cálculo e obrigações tributárias, sendo esta matéria privativa à Lei Complementar Federal.

Nesse sentido, uma vez que não há na Lei Complementar nº 87/1996 ou nas demais normas que compõem o Sistema Tributário Nacional qualquer menção ao “dever de complementar” o ICMS-ST, tampouco da responsabilização do contribuinte substituído, a alteração legislativa realizada pelo Estado de São Paulo, bem como pelos demais Estados, seria inconstitucional.

Todavia, por unanimidade, entenderam os Ministros do STF que tal exigência não ofenderia a Constituição Federal, conforme os precedentes da Corte.

Ementa: Direito tributário. Agravo interno em recurso extraordinário com agravo. ICMS. Substituição tributária. Complementação. Diferença entre a base de cálculo real e presumida. Possibilidade. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

1. Agravo interno contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário com agravo, que tem por objeto acórdão que manteve sentença de improcedência da ação.
2. O acórdão recorrido está alinhado ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, que se consolidou no sentido da possibilidade de complementação do ICMS-ST diante da diferença apurada entre a base de cálculo presumida e real.
3. Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015, uma vez que não houve prévia fixação de honorários advocatícios de sucumbência.
4. Agravo interno a que se nega provimento, com a aplicação da multa de 1% (um por cento) sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 1.021, § 4º, do CPC/2015. (BRASIL, 2024, p.4).

Nesse sentido, com base no voto do Relator, acompanhado por todos os Ministros, a complementação representa uma decorrência lógica do julgamento do Tema nº 201 (RE 593.849), de modo que o direito de cobrança estaria respaldado no art. 150, §7º da Constituição Federal.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve por objetivo analisar se o Estado da Pará segue os ditames constitucionais, para concretização da restituição do ICMS recolhido por substituição tributária progressiva no Estado.

Para tanto, realizou-se uma análise sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que sem sombra de dúvidas, é o imposto mais importante dos Estados membros da Federação, pois é através dele que o legislador busca equiparar as diferenças territoriais, fiscais, populacionais, econômicas, entre outras.

Dessa maneira entende-se que o ICMS busca não somente tributar as diferenças relativas aos Entes Federativos, mas também diferenciar as mercadorias e serviços pelas suas especificidades, desta maneira encontramos no Código Tributário Nacional (1966) o mecanismo de valor agregado para o consumidor final.

Neste sentido, a substituição tributária consiste na antecipação do pagamento do imposto correspondente à etapa subsequente dentro dos limites da competência territorial, atribuindo a responsabilidade pelo pagamento a terceira pessoa determinada pela legislação e excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo.

Essa prática é mais eficiente no controle do tributo devido pelos contribuintes, pois garante já na origem a arrecadação do tributo. No entanto, em razão de o fato gerador ser presumido, é garantida a restituição imediata da quantia paga se não ocorrer o fato gerador.

Não há grande celeuma no que se refere à substituição "para trás", pois o que ocorre é uma mera postergação do pagamento do tributo, transferindo-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, ao adquirente dos produtos ou serviços. Porém, quanto à substituição tributária "para frente", apesar de a Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93, haver introduzido o § 7º no art. 150 da CF/1988, havia uma discussão em torno do fato gerador presumido, principalmente no que se refere à restituição do valor pago a mais.

O STF pôs fim a essa controvérsia quando decidiu, em sede de repercussão geral, o RE 593849 RG / MG, ampliando o entendimento do art. 150, § 7º, da Constituição Federal até então predominante (restituição da quantia paga somente nos casos em que não se realizasse o fato gerador presumido - decisão proferida na ADI nº 1.851/AL), para permitir a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária "para frente" se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

Foi possível observar, do que foi exposto no presente trabalho, que a análise da pertinência das restrições impostas pelas Administrações Estaduais ao direito à restituição do ICMS-ST pago a maior depende, inicialmente, da fixação das premissas que orientam a sistemática de substituição tributária progressiva do ICMS.

Fixadas tais premissas, observou-se a reação dos representantes das Fazendas Públicas Estaduais, os quais passaram a criar uma série de restrições para que fosse possível obter a restituição do imposto pago a maior reconhecida pelo STF. Foram analisados os atos normativos e manifestações de representantes fazendários de alguns Estados brasileiros expedidos após o trânsito em julgado do RE nº 593.849/MG, no início do ano de 2018.

Com isso, verificou-se que as Administrações Públicas Estaduais criaram certas condições com destaque para a imposição da complementação do imposto nos casos em que o valor da operação efetiva é superior à margem presumida. Circunstância que teve fim com o julgamento do ARE 1.440.723/SP, o qual, estabeleceu que a complementação representa uma decorrência lógica do julgamento do Tema nº 201 (RE 593.849), de modo que o direito de cobrança estaria respaldado no art. 150, §7º da Constituição Federal.

Sendo assim, conforme todo o exposto é possível concluir que o procedimento instituído pelo Estado do Pará para a restituição do ICMS-ST, estabelecendo como requisito a complementação do imposto quando for o caso, está em conformidade com a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 13 de abril de 2024.

_____. [Constituição (1988)] Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 13 de abril de 2024.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário

Oficial da União, Brasília, DF, 13 set. 1966. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 13 de abril de 2024.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EDcl no REsp 1380204 / SP. Rel. Min. Humberto Martins. Órgão Julgador: Segunda Turma. Julgado em 04/08/2015. Data de Publicação: Dje 22/10/2015.
<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1380204&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 06 de maio de 2024.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 1851/AL. Rel. Min. Ilmar Galvão. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 08.05.2002. Data de Publicação: DJ 22.11.2002. Republicado DJ 13.12.2002
<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1380204&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 06 de maio de 2024.

_____. Supremo Tribunal Federal. ARE 1440723 ARE-ED-AgR / SP. Rel. Min. Luís Roberto Barroso. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgado em 19/12/2023. Data de Publicação: Dje 9/1/2024. Disponível em:
<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6656326>. Acesso em: 05 de maio de 2024.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 593849 RG / MG – Minas Gerais. Rel. Min. Edson Fachin. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data de Julgamento: 19/10/2016. Dje nº 225. Divulgação 20.10.2016.
<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1380204&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 01.09.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Segundos emb.decl. No recurso extraordinário 593.849 Minas Gerais. Rel. MIN. Edson Fachin. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgado em: 19/10/2016. Data da Publicação: 05/04/2017. Disponível em:
<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=8342691>. Acesso em: 17 de maio de 2024.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COLONETTI, Daiane Rodrigues. **Análise dos procedimentos internos do recolhimento do ICMS – substituição tributária: um estudo de caso em uma cerâmica da região carbonífera**. 2012. 83 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2012. Disponível em:

<http://repositorio.unesc.net/handle/1/1299?mode=full>. Acesso em: 15 maio 2024.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

GOIÁS. Superintendência de Política Tributária da Receita Estadual do Estado de Goiás. Parecer Normativo nº 013/18-SPT, de 23 de julho de 2018. Disponível em: https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Superintendencia/SGAF/Parecer_normativo/P_0013_2018.htm. Acesso em: 05 de maio de 2024.

GONDINHO, V.; BONEMBERGER, S. Z. A Substituição Tributária do ICMS e as práticas da gestão tributária: estudo de caso em um comércio varejista de alimentos no Oeste do Paraná. *Revista de Gestão e Secretariado, [S. l.]*, v. 13, n. 4, p. 2118–2141, 2022. DOI: 10.7769/gesec.v13i4.1465. Disponível em:

<https://ojs.revistagesec.org.br/secretariado/article/view/1465>. Acesso em: 18 abr. 2024.

JACOB, Pedro Colarossi. **O direito à restituição do ICMS na sistemática da substituição tributária**: as restrições ao cumprimento da decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 593.849/MG. 144f. 2020. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/items/23fa7e32-fc41-4b38-8b34-2612a9afe600>. Acesso em: 30 de abril de 2024.

MACHADO SEGUNDO, Hugo D. Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário – completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020

ROCHA, João Marcelo. **Direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. São Paulo: Método, 2019.

SALES, Rosemary carvalho. BORGES, Antônio de moura. MEIRA, Liziane angelotti. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO ICMS: ANÁLISE DOS ASPECTOS CONSTITUCIONAIS. [Revista do Mestrado em Direito da UCB - RVMD](#), Brasília, V. 11, nº 1, p. 85-105, Jul-Dez. 2017. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/8733>. Acesso em: 28 de abril de 2024.

SÃO PAULO. Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade como nº 0033098-49.2018.8.26.0000, 16.4.2019, fls. 462/463. Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br/OrgaoEspecial/Comunicados/Comunicado?codigoComunicado=16461&pagina=1>. Acesso em: 05 de maio de 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª edição, atualizada até 31.12.2009. Rio de Janeiro. Renovar, 2010. p. 264-265.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS**: distorções e medidas de reforma. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

CAPÍTULO 3- A ARRECADAÇÃO DE ICMS DA CERVEJA VERSUS DESCAMINHO: A IMPORTÂNCIA DO COMBATE E AS DIVERSAS ÁREAS BENEFICIADAS POR ESSE TRIBUTO NO ESTADO DO PARÁ

Filipe Guedes Alves⁴

Lisbino Geraldo Miranda do Carmo

RESUMO: Este artigo de iniciação científica irá mostrar como o crime de descaminho impacta negativamente na arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) do produto cerveja em Belém do Pará. Com o objetivo de responder qual a importância ao combate do crime desta evasão fiscal para a segurança pública, saúde e educação proporcionada pelo Estado? Primeiramente tem o intuito de mostrar a criação do descaminho para o Brasil; após mostrar a quantidade consumida desta mercadoria no território nacional e na cidade belenense, bem como a necessidade do tributo para o país; especificar os serviços estatais atingidos com a ausência do imposto; a necessidade da SEFA e sua estruturação para combater o crime; ao final analisar a comparação do ICMS da cerveja arrecadado.

Palavras-chave: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); Evasão Fiscal; Cerveja; arrecadação

ABSTRACT: This scientific initiation article will show how the crime of smuggling has a negative impact on the collection of the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) for beer in Belém do Pará. In order to answer the question, how important is combating the crime of tax evasion for public security, health and education provided by the state? Firstly, it aims to show the creation of smuggling in Brazil; after showing the amount of this merchandise consumed in the national territory and in the city of Belém, as well as the need for the tax for the country; specify the state services affected by the absence of the tax; the need for SEFA and its structuring to fight crime; at the end, analyze the comparison of the ICMS of beer collected.

Keywords: Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS); Tax Evasion; Beer; collection

INTRODUÇÃO

Atualmente, sabe-se que o Brasil é um grande consumidor de bebidas alcoólicas. Por outro lado, a prática do delito de descaminho traz grandes prejuízos na arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), causando impacto negativos no desenvolvimento dos principais serviços mantenedores de uma sociedade, como a saúde, educação e segurança pública. Diante deste cenário questiona-se: O prejuízo na arrecadação de ICMS decorrente do descaminho de cerveja causa grande impacto nas atividades do Estado?

⁴ Graduando em Direito Pela Universidade da Amazônia (filipeguedeslaves100@gmail.com), sob orientação do Prof. Msc. Lisbino Geraldo Miranda do Carmo.

O objetivo da pesquisa é analisar qual o impacto do crime de descaminho do ICMS de cerveja para as contas públicas no Estado do Pará. Como questões norteadoras, busca-se a origem histórica do delito de descaminho; verifica-se como o consumo de cerveja pode ser importante instrumento para desenvolvimento de capital; busca-se verificar os entes estatais impactados pela evasão fiscal e a necessária fiscalização da SEFA e analisar a arrecadação de ICMS de cerveja no Pará nos anos de 2022 e 2023.

Predomina a pesquisa teórica, com abordagem qualitativa. Sua natureza é básica, com análise de lógica hipotético-dedutiva, já na terceira, a pesquisa é empírica, em que se analisa decisões judiciais e leis existentes em três estados da federação. Em relação aos objetivos traçados, ela teve caráter exploratório, descritivo e explicativo. Quanto ao procedimento, foi realizada pesquisa bibliográfica documental, em função da necessidade de analisar os fundamentos jurídicos da doutrina e legislação brasileiras.

1 ORIGEM DO DESCAMINHO

A prática de burlar as regras impostas para entrada e saída de mercadorias nas fronteiras federais e estaduais foi tipificado no código penal como delito de descaminho, e isso teve sua maior relevância a partir do fenômeno denominado globalização. Sempre existiu a preocupação dos governantes no que diz respeito a entrada e saída de mercadorias nas suas fronteiras, tendo em vista a influência direta na economia do Estado (Brondani, 2012).

Durante a colonização no Brasil, aumentou o número de mercadorias que eram trazidas de outros países com o objetivo de lucro, fazendo assim com que essas mercadorias tivessem que passar por uma rigorosa fiscalização, a qual tinha o objetivo de combater o extravio e a sonegação dos impostos. É importante mencionar que Portugal foi um dos países que utilizaram tais métodos de controle nas transações de mercadorias (Chaves, 2021).

Durante a colonização o Estado que começou a produção de cerveja foi o Rio de Janeiro, com elevada produção da bebida, influenciada por países Europeus (Limberger, 2013). O ouro foi um dos produtos que também sofreu bastante o descaminho, sendo uma preciosidade principalmente para Portugal, e como o

território brasileiro tinha bastante do produto para exportar, era quase impossível para o país organizar uma forma de tributar a volumosa demanda arrecadatória para tal mercadoria, o que demanda a utilização de diversos oficiais de diferentes postos da Administração, o que aumentava a possibilidade de negociações irregulares (Ernest Pijining, 2001).

A Inglaterra, a maior produtora do século XIX, era outro país que exportava a cerveja para o Brasil, fato que motivou a inúmeros comerciantes estrangeiros, principalmente os ingleses se instalaram no Brasil, fazendo vir da Europa vários produtos dentre eles a cerveja (Santos,2003). Com relação ao Brasil, o descaminho foi citado de forma oculta no art. 177 do capítulo III do Código Criminal do Brasil Império, sendo observado que a lei nomeava apenas como contrabando. Sabe-se, entretanto, que crime de descaminho era descrito na última parte do texto, criando uma confusão conceituada, tendo em vista que são condutas diferentes (Brasil Império,1831).

O crime de descaminho tem sua conduta tipificada no artigo 334 do Código Penal que traz, o tipo penal é iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria (Brasil,1940). O delito ocorre quando o contribuinte não demonstra os devidos pagamentos dos tributos das mercadorias para o Estado, as quais estão sendo movimentadas para dentro ou fora do território nacional. No parágrafo primeiro do mesmo artigo, verifica-se as condutas equiparadas, isto é, caso praticadas terão a mesma pena prevista no caput. Assim a primeira conduta equiparada é o transporte de produtos proveniente de descaminho às margens dos rios. Em seguida, o segundo inciso traz a assimilação do fato, caso encontrado legislações especiais (Cunha,2019).

Os incisos III e IV trazem condutas praticadas com a finalidade de atividade comercial, dentre elas podemos destacar os seguintes verbos gerados do delito, que são: vender, expor à venda, manter em depósito, utilizar em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, e ainda, adquirir, receber ou ocultar tais produtos. O segundo parágrafo traz o que chamamos de texto explicativo, ou seja, detalha a extensão do termo atividades comerciais, assim temos que “§ 2º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências” (Avelar,2022).

Com relação a punição aplicada ao delito em comento, temos que o criminoso poderá ser apenado com reclusão de 1 a 4 anos, sendo duplicada caso, haja o transporte da mercadoria por meios marítimos, aéreos ou fluviais, conforme trazido pela lei. “§ 3º A pena aplica-se em dobro se o crime de descaminho é praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial”. No que diz respeito a figura do sujeito ativo poderá ser tanto a pessoa física quanto a jurídica, por outro lado o sujeito passivo é o Estado, o qual compete a arrecadação tributária das mercadorias em se tratando da conduta tipificada temos a prática do verbo iludir, sendo essa realizada de maneira dolosa, ou seja, com a intenção do não pagamento dos devidos tributos. Ressaltamos que o descaminho entra na modalidade de crime formal, ou seja, não depende de um resultado naturalístico (Nucci,2023).

No que tange a competência para julgar o crime, temos a sumula 151 do STJ, na qual determina que o processo deverá ser iniciado no juízo federal do local onde ocorreu a apreensão das mercadorias. É importante ressaltar que, caso se utilize de falsificação ideológica para frustrar o pagamento dos tributos, ocorrerá a absolvição do crime meio, sendo aplicada somente as penalidades no delito fim, isto é, o descaminho. Veremos o que diz o tema repetitivo 933 do STJ: “Quando o falso se exaure no descaminho, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido, como crime-fim, condição que não se altera por ser menor a pena a este cominada” (STJ, 2016).

No que diz respeito, ao princípio da insignificância ou da bagatela, dispõe o STF (2009) que para tal aplicação se faz necessário preencher alguns requisitos, quais sejam: a) Mínima ofensividade da conduta: os danos causados pelo sujeito ativo não podem ser significantes para o passivo; b) Ausência de periculosidade social da ação: o sujeito ativo não pode se valer de violência ou grave ameaça, e não pode ser considerado perigoso na ação praticada; c) Reduzido grau de reprovabilidade do comportamento: a conduta do agente não tem elevado grau de reprovação por parte da sociedade; d) Inexpressividade da lesão jurídica: os danos causados pela conduta são ínfimos para que seja aplicado os rigores do direito penal (STF,2009).

Sobre este ponto, Patrícia Sá Leitão (2022) afirma que:

O Direito Penal não tem que se preocupar com coisas que não tenham repercussão coletiva. Ele serve para proteger a vida, a integridade corporal, o patrimônio, a fé pública, a dignidade sexual etc. Como se faz essa proteção? Dizendo que há

punição. Assim, tenta-se prevenir que o episódio ocorra novamente. Mas existem patrimônios tão insignificantes que não chegam a caracterizar crime, porque o ato não traz consequências para a sociedade. O princípio da insignificância vem fundamentar a descaracterização de crime das ações insignificantes, que não merecem ser trabalhadas de forma punitiva porque a punição é desproporcional à lesão causada por ela. É muito mais uma questão social do que jurídica.

Pode-se acrescentar que o princípio da insignificância, de acordo com o STJ, não se aplica em caso de delitos os quais tem o sujeito passivo a administração pública, diz a súmula 599: “O princípio da insignificância é inaplicável aos crimes contra a administração pública.” Prevalece, por meio de decisões dos Tribunais Superiores, que será aplicável o princípio da insignificância no crime do artigo 334. Porém, há entendimentos minoritários tendendo a não aplicação de tal princípio no crime de descaminho. Ressalta-se ainda que a recidência do agente, por si só, não impede aplicação desse princípio. Acrescenta-se ainda, que tanto o STF quanto o STJ, atualmente, utilizam-se do valor de R\$ 20.000 (vinte mil reais) como base para aplicação do princípio da insignificância, conforme veremos no tema repetitivo 157 (Ministério da Fazenda, 2023):

Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda.

Compreende-se que a infração penal disposta no artigo 334, possui, além de sua conduta principal, as suas condutas equiparadas as quais se aplicam as mesmas finalidades. E se tratando do princípio da insignificância ou bagatela, temos entendimentos semelhante nos Superiores Tribunais, existindo ainda em alguns casos uma divergência entre o valor mínimo para tal aplicação (Nucci,2023).

2 O CONSUMO DE CERVEJA NO BRASIL

Existem evidências de que a cerveja foi criada na Mesopotâmia em meados de 5.000 a.c., mais especificamente na região dos rios Tigres e Eufrates, atualmente denominado de Iraque. E devido solo fértil, observou-se que o armazenamento de grãos por um longo período levava a fermentação. Vale ressaltar que a cerveja era considerada um alimento nutricional (Pereira,2021).

No Brasil a cerveja foi inserida pelos holandeses e após a sua expulsão, foi continuado pela chegada da família real no país, o que acarretou sua maior comercialização no estado do Rio de Janeiro (Coutinho, 2014). Rapidamente foi observada a demanda que os brasileiros tinham para com o consumo da cerveja, fazendo com que a produção e a venda, bem como a criação de novas indústrias e cervejarias no país, crescessem significativamente (Limberger, 2013).

Atualmente a demanda da cerveja vem crescendo cada vez mais, tanto em números de compras como em cervejarias e bares que foram registrados pelo governo, assim como mostra o registro de produtos do Ministério da Agricultura e Pecuária (2023):

As cervejarias brasileiras alcançaram 42.831 produtos e 54.727 marcas de cerveja. Em relação a novos produtos, houve um crescimento de 19,8 % ao total de produtos registrados que havia em 2021, o que representa 7.090 produtos a mais (Ministério da Agricultura e Pecuária,2023)

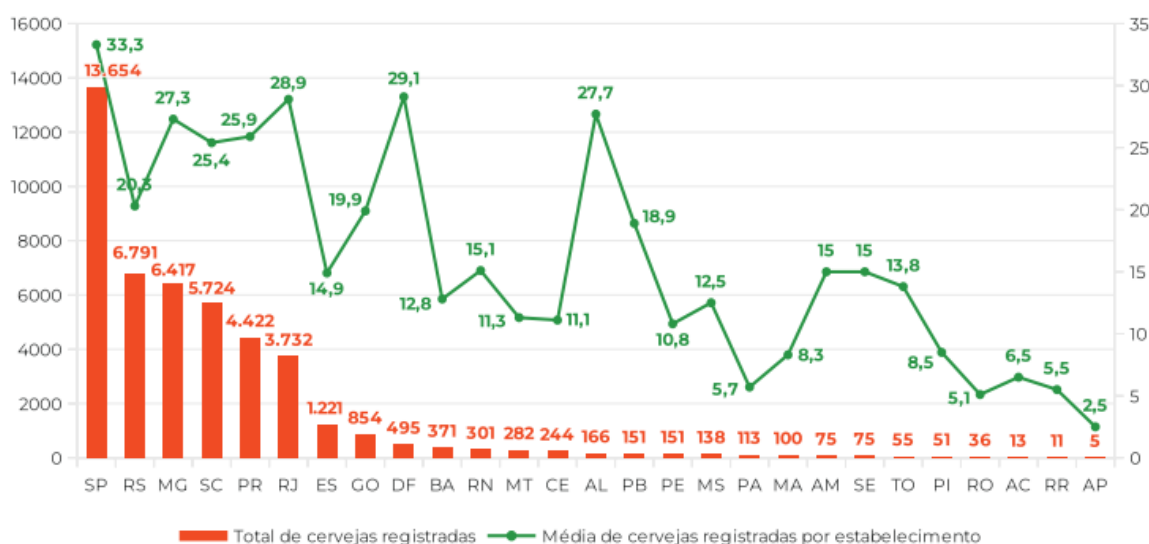


Figura 1- Cerveja registrada por estabelecimento. Imagem extraída do site <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/inspecao/produtos-vegetal/anuarios-de-produtos-de-origem-vegetal-pasta/anuario-da-cerveja-2024-ano-referencia-2023>.

Segundo a tabela acima do anuário da cerveja de 2024 do Ministério da Agricultura e Pecuária, é percebido que o estado do Pará registrou 113 cervejas e tem 5,7 da média da bebida registrada por estabelecimento. E que São Paulo é o estado com maior registro da cerveja, no qual tem 13.654. Observa-se, o momento do ano que mais é consumido bebidas alcoólicas é o carnaval, na qual são consumidos a caipirinha, cachaça e o chopp, sendo os principais produtos, relacionados aos estudos

da Associação Comercial de São Paulo (ACSP), e sobre o mesmo estudo, mostra que a cerveja é tributável em 42,69% (quarenta e dois vírgula sessenta e nove por cento) das mercadorias vendidas durante as festividades (ACSP, n2024).

Ademais, o anuário expõe que Paraguai é o país que mais importa cervejas brasileiras no ano de 2023, onde foi registrado o valor de US\$ 92.067.810,00. No mais, a Alemanha o país que mais exporta a cerveja nacional, no qual tem o registro de US\$ 1.856.864 por litro. A média do consumo de cerveja registrado pelo Ministério da Agricultura e Pecuária vem sendo crescente no Brasi, levando-se, ainda, em conta o registro uma cervejaria para cada 123.376 habitantes. Importante ressaltar que a região que teve maior crescimento, de acordo com as proporcionalidades, foi a Norte, inclusive criando diversas fábricas de cerveja, o que justifica o aumento do consumo dessa bebida (Ministério da Agricultura e Pecuária,2023).

A CERPA é uma das mais importantes cervejas que foi criada em Belém do Pará, tendo também a Itaipava localizada na capital. E importante ressaltar que tais criações se deram, também, pela entrada das mulheres no mercado consumidor, as quais passaram a frequentar bares e botecos (Pereira, Lima, Santos;2017). Percebe-se, que a cerveja sempre esteve de forma positiva na humanidade, e que ao longo dos anos foi sendo modificada até ser transformada em produto. E com isso, a demanda por essa bebida continua gradualmente alta.

E quando se fala em produto com muita produção e consumo, automaticamente pensa-se que o Estado vai tributar para pegar sua fatia de recursos. É neste ponto que se estabelece o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), conforme o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal (1988).

A criação do ICMS ocorreu no Brasil em 1922 através da Lei Nº 4.625/1922, na qual tinha nomenclatura de Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), tendo a incidência do tributo nas operações de vendas. Posteriormente, nos termos da Constituição de 1934, teria a incidência também em “vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual (Shimabukuro, 2023)

O fato gerador é caracterizado pela troca de titularidade jurídica. Em relação aos fatos geradores do ICMS para as bebidas no estado do Pará há a previsão do artigo 2º da Lei Nº 5.530/89. Sobre arrecadação do ICMS, para o estado é de grande importância pois traz mais investimento para a infraestrutura, em que será levado para

as manutenções e uma parte será repartido para os municípios. Segundo o Ministério da Agricultura e Pecuária (2023), a produção brasileira de bebidas é a terceira maior do mundo e que traz 2% do PIB nacional. Ademais, acrescenta uma grande arrecadação tributária para os estados.

No estado do Pará, arrecadação do ano de 2023, segundo a Agência Pará, do imposto foi de R\$ 20,8 bilhões (vinte bilhões e oitocentos milhões de reais). Em que serão aferidos aos municípios desse valor adquirido de 25% (vinte e cinco por cento), conforme artigo 110 da Lei 5.530/89. Ao falar dos preços da cerveja, são fixados pelo preço médio ponderado ao consumidor final, sendo atualizado por meio de anexo único em portarias, mediante ao quanto está a inflação. Assim, por se tratar de substituição tributária, é necessário que o contribuinte da origem pague antecipadamente o ICMS e seja creditado pelo estado destinatário, onde será realizado a arrecadação (SEFA, 2023).

Esses valores são definidos, anualmente, por unidade da bebida alcoólica em que será dividido entre volumes, tipos de embalagens e bebida, além das marcas. Onde é analisado o mercado econômico do produto pela Secretaria de Estado da Fazenda do Pará (SEFA, 2023).

Assimila-se, que o ICMS é o tributo estatal mais importante, pois tem sua arrecadação através de diversas mercadorias e serviços prestados, com a finalidade de ser investido para os planejamentos do Estados e para os municípios. Em relação ao produto cerveja, é fixado o valor da alíquota de trinta por cento, pois é considerado supérfluo, e caso seja exportado será adicionado o valor de outros tributos para a base de cálculo. (BRASIL, 1989)

3 PRINCIPAIS SERVIÇOS ESTATAIS IMPACTADOS PELA EVASÃO FISCAL E A IMPORTÂNCIA DA FISCALIZAÇÃO DA SEFA PARA A DIMINUIÇÃO DO DESCAMINHO

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), assim como outros, são importantes na manutenção dos serviços prestados pelo Estado à sociedade, dentre os quais iremos destacar os considerados essenciais para população, quais sejam, a saúde, educação e segurança pública.

Nos principais serviços prestados pelos órgãos públicos são aplicadas as arrecadações dos impostos, dentre esses iremos mencionar o que consideramos

como a base mínima para a existência de uma sociedade. Vale ressaltar, que este imposto não é o único responsável pela manutenção dos serviços mencionados anteriormente, e com tais recolhimentos de ICMS são feitos investimentos com objetivo de fornecer a população serviços de qualidade.

No Estado do Pará temos a Secretaria de Estado da Saúde do Pará (SESPA), que por caráter administrativo e financeiro, assegura apoio para os serviços relacionados a saúde, principalmente os públicos, contudo podendo ser garantido aos privados desde que tenham convênio com o Sistema Único de Saúde (SUS). Além disso, a secretaria utiliza-se para orientação, planejamento e apoio com equipamentos e serviços aos municípios, com o objetivo de diminuir os agravos relacionados a saúde da sociedade. Vale ressaltar, que a carência de profissionais e medicamentos é notório e carente, e todo e qualquer recurso faltante implicará no perigo à integridade física e à vida das pessoas (SESPA, 2023).

Por seu turno, a Secretaria de Educação do Estado do Pará (SEDUC PA) é responsável por construir e intensificar o sistema de educação do estado, no qual atua na instalação de programas e elaborar políticas, para o crescimento da educação de qualidade aos estudantes, tanto de instituições públicas como privadas. É importante frisar que a não arrecadação de ICMS, por conta de burlar às leis, irá trazer consequências negativas no que diz respeito há uma boa estrutura de educação (SEDUC,2023).

Da mesma maneira, temos a Secretaria de Segurança Pública e Defesa Social (SEGUP), que tem como missão, coordenar e avaliar as diversas ações dos órgãos integrantes desse sistema, e, também, tem como responsabilidade promover debates relacionados as políticas públicas de prevenção social. Destaca-se que a prevenção à criminalidade e a toda e qualquer forma de violência social é de fundamental importância e sempre melhor que a repreensão, fazendo assim, com que as forças de segurança pública possam colocar em prática a estratégia estabelecida pelo Governo. E qualquer que seja o valor significativo que deixou de ser aplicado nesta área, reduz a logística material e humana, fazendo com que a população fique ainda mais vulnerável à criminalidade (SEGUP, 2023).

É diante da importância desses serviços públicos ofertado pelo Estado que se torna importante o conceito de evasão fiscal. Ela é a ação ilícita do contribuinte, com a intenção de frustrar a arrecadação dos tributos, por meio de fraudes e

descumprimento das determinações de condutas tributárias (Marins, 2001). É utilizado para definir as pessoas que praticam ato ilícitos para reduzir ou eliminar ao pagamento da tributação (Santos,2005). Neste ponto é que se percebe a importância da função da SEFA (Secretaria da Fazenda do Pará), que é arrecadar e fiscalizar os tributos estaduais e, gerir e planejar o desenvolvimento, por meio do controle financeiro das contas públicas (SEFA,2023). Está presente na estrutura desta secretaria o Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários (TARF), no qual tem a responsabilidade de resolver os litígios estimulados através do contribuinte e a secretaria. Sendo o contencioso julgado por colegiado paritário, sobre os princípios jurídicos definidos pela Constituição Federal de 1988 e a legislação estadual. Este tribunal é formado por vinte e cinco membros atuantes, onde se tem a metade de auditores fiscais e a outra parte, que são considerados a representação dos contribuintes, sendo eles as federações da agricultura, associação comercial e do comércio (SEFA, 2021).

Ainda na composição dos serviços da SEFA tem-se as coordenações principais para auxiliar no controle da arrecadação tributária do Estado, como a CERAT (Coordenação Executiva Regional de administração), que tem a função de coordenar os serviços de tributar, arrecadar e fiscalizar, e realizar estudos e análises das empresas situadas nos municípios. Há, ainda a CEEAT (Coordenação Executiva Especial de Administração Tributária) que tem o encargo de coordenar e executar os processos correspondente a condução da substituição tributária, grandes contribuintes, IPVA e ITCD, Micro e pequenas empresas, bem como a CECOMT (Coordenação Executiva de Controle de Mercadorias em Trânsito), que tem o dever de fiscalizar as informações acerca da arrecadação e controlar a rotina de movimentação relativa as mercadorias em trânsito, nas áreas de livre comércio e zonas francas, dos contribuintes. E são os responsáveis pelo controle do combate a conduta do descaminho, pois é através dos planejamentos realizados por essa coordenação que existe a efetivação das apreensões do Estado. Para assessorar nas celeridades da fiscalização das mercadorias, foi implementado a Central de Monitoramento de Mercadorias, no qual se utilizam de câmeras OCR (Reconhecimento Óptico de Caracteres) (Adepará,2023).

Assimila-se, que os órgãos públicos são necessários para a fiscalização, arrecadação e tributação do contribuinte, pois garantem o desenvolvimento do Estado

e das suas atividades básicas, com isso se tem as secretárias para regularizar nesses objetivos e assessorar no combate da evasão fiscal.

4 UMA ANÁLISE DA ARRECADAÇÃO DE ICMS DA BEBIDA NOS ANOS DE 2022 E 2023

A seguir será comparado os valores arrecadados do ICMS, contendo os valores totais do imposto e das bebidas, bem como o percentual, através das tabelas apresentadas. Após, será mostrado a variação da quantia arrecadada dos anos de 2022 e 2023 da Secretaria da Fazenda do Estado do Pará (SEFA, 2023).

MÊS DE 2022	VALOR TOTAL	ICMS BEBIDA	PORCENTEAGEM
JANEIRO	2.556.793.116	107.337.327	4,20%
FEVEREIRO	1.480.942.955	80.725.104	5,50%
MARÇO	1.430.508.254	85.050.166	5,90%
ABRIL	1.713.174.288	110.119.203	6,40%
MAIO	1.487.035.381	95.237.192	6,4%
JUNHO	1.535.275.843	115.361.243	7,50%
JULHO	1.692.814.991	125.731.160	7,40%
AGOSTO	1.493.479.863	124.315.769	8,30%
SETEMBRO	1.560.313.280	129.653.881	8,30%
OUTUBRO	1.548.556.063	137.827.807	8,90%
NOVEMBRO	1.918.207.308	127.825.276	6,70%
DEZEMBRO	1.557.188.244	137.360.431	8,80%

Tabela 1- Tabela produzida com base nos valores extraídos do site da SEFA. <http://antigo.sefa.pa.gov.br/index.php/orientacoes/manual-de-atendimento/beneficio-fiscal/12783-boletim-mensal-de-arrecadacao>

MÊS DE 2023	VALOR TOTAL	ICMS BEBIDA	PORCENTAGEM
JANEIRO	1.631.008.888	144.859.919	8,90%
FEVEREIRO	1.345.013.712	110.597.262	8,20%
MARÇO	1.459.806.517	93.301.030	6,40%
ABRIL	1.548.880.298	110.009.440	7,10%
MAIO	1.637.401.587	97.882.666	6,00%
JUNHO	1.911.049.620	136.474.826	7,10%
JULHO	1.790.684.864	140.468.340	7,80%
AGOSTO	1.760.537.551	151.650.251	8,60%
SETEMBRO	1.950.455.718	147.082.256	7,50%

OUTUBRO	1.848.640.588	159.666.043	8,60%
NOVEMBRO	1.933.675.030	144.175.507	7,50%
DEZEMBRO	1.986.532.343	137.315.696	6,90%

Tabela 2- Tabela produzida com base nos valores extraídos do site da SEFA. <http://antigo.sefa.pa.gov.br/index.php/orientacoes/manual-de-atendimento/beneficio-fiscal/12783-boletim-mensal-de-arrecadacao>

A tabela acima permite verificar que a arrecadação total de ICMS no mês de janeiro de 2022 foi de R\$2.556.793.116,00. Por outro lado, a arrecadação de bebidas no mesmo mês foi de R\$107.337.327,00, que equivale a 4,2% do arrecadado no total. Em comparativo ao mesmo período do ano de 2023 que foi arrecadado totalmente do ICMS, o valor foi de R\$1.631.008.888 e a arrecadação do imposto da bebida registra o valor de R\$144.859.919, no qual equivale a 8,9% do total arrecadado. No qual foi verificado uma baixa no valor de R\$925.784.228,00 em relação a 2022.

Verifica-se na tabela que o total de arrecadação do ICMS, foi de R\$1.480.942.955,00 em fevereiro de 2022. E o valor apenas da bebida arrecadou R\$80.725.104,00, equivalente a 5,5% da arrecadação total. Equipara-se o ano de 2023 no mesmo mês o valor total arrecadado o imposto em R\$ 1.345.013.712,00, ainda na arrecadação da bebida foi no valor de R\$110.597.262,00, que vale a 8,2%. Em que se conclui o menor em R\$135,929.243,00 em concerne ao ano de 2022.

A tabela revela que o valor total da arrecadação de ICMS de R\$1.430.508.254,00 em março de 2022. Ademais, foi arrecadado R\$85.050.166,00 do ICMS da bebida que corresponde a 5,9% do total arrecadado. Na amostragem, também se vê a arrecadação total do ICMS foi de R\$1.459.806.517,00 e a de bebidas foi de R\$93.301.030,00 que é igual a 6,4% do valor geral. Ao final foi observado o aumento no valor de R\$29.298.263,00. No mês de abril de 2022 é visto a arrecadação total do ICMS no valor de R\$1.713.174.288,00. Além disso, o valor da arrecadação da bebida no mesmo mês foi de R\$110.119.203,00, o que equipara a 6,4% do total de arrecadação. Paralelamente ao ano de 2023 do mês apresentado, houve arrecadação total do ICMS no valor de R\$1.548.880.298,00 e a bebida foi arrecadado o valor de R\$110.009.440,00 que corresponde a 7,1%. Com isso é percebido uma menor arrecadação no valor de R\$164.293.990,00.

Registra-se o valor de R\$1.487.035.381,00 na arrecadação total no mês de maio de 2022. Além do que, mostra R\$95.237.192,00 no valor da arrecadação da

bebida, igualmente a 6,4% do arrecadado no total. Se confrontado ao ano de 2023 no mesmo mês, foi notado o ICMS total arrecadado no valor de R\$1.637.401.587,00, e o de bebida foi de R\$97.882.666,00 que se assemelha a 6,0%. Dito isto, foi analisado um aumento no valor de R\$150.366.206,00.

Aponta-se que foi arrecadado o total de ICMS o valor de R\$1.535.275.843,00 no mês de junho de 2022. Para mais, apresentou a arrecadação do ICMS o valor de R\$115.361.243,00, que representa 7,5% do valor da arrecadação geral. Com relação ao mesmo mês do ano de 2023 foi visto o valor de R\$1.911.049.620,00 e na bebida foi o valor de R\$136.474.826,00, que representa 7,1%. Ao final é constatado um aumento, com valor de R\$375.773.777,00.

A arrecadação de R\$1.692.814.991,00 do ICMS do mês de julho de 2022. Além disso, foi arrecadado R\$125.731.160,00 no valor da bebida do ICMS, o que equivale a 7,4% do total da arrecadação. E no ano de 2023 foi averiguado total arrecadado do imposto no valor de R\$1.790.684.864,00 e na bebida o valor visto foi de R\$140.468.340,00 que é igual a 7,8 desse valor total. Como reparado houve um aumento no valor de R\$97.869.873,00.

O valor total da arrecadação do ICMS de agosto de 2022 foi de R\$1.493.479.863,00. No mesmo período, foi arrecadado o valor de ICMS de bebida o valor de R\$124.315.769,00, que se assemelha a 8,3% do valor total arrecadado. No mais, é observado o valor de R\$1.760.537.551,00 do valor total arrecadado do imposto e ao mesmo sentido a bebida foi de R\$151.650.251,00, no qual é proporcional a 8,6% do valor total. No que é percebido o aumento no valor de R\$267.057.688,00.

O valor da arrecadação total do ICMS no mês de setembro de 2022 foi de R\$1.560.313.280,00. Com isso, foi arrecadado o valor de ICMS de bebida foi de R\$129.653.881,00 que é proporcional a 8,3% de toda a arrecadação deste período. Nesse sentido foi analisado o valor total arrecadado em R\$1.950.455.718,00 e a bebida foi no valor de R\$147.082.256,00 que vale 7,5% do valor total da arrecadação.

Observa-se que o valor total de R\$1.548.556.063,00 na arrecadação do ICMS de outubro de 2022. Além do mais, foi arrecadado o ICMS de bebida no valor de R\$137.827.807,00, que equipara a 8,9% do valor total do mesmo mês. Portanto, foi registrado o valor de R\$1.848.640.588,00 do total arrecadado do ICMS e o da bebida foi de R\$159.666.043,00 que representa 8,6% do total do ICMS do estado. E é visto um aumento arrecadado no valor de R\$300.084.525,00.

Em novembro de 2022 foi mostrado o valor total arrecadado do ICMS em R\$1.918.207.308,00. No mais, foi apresentado o valor de R\$127.825.276,00 das bebidas de ICMS arrecadado, o que é correspondido a 6,7% do total arrecadado do imposto. Para mais, a arrecadação do mesmo mês no ano de 2023 foi de R\$1.933.675.030,00 e a bebida marcou o valor de R\$144.175.507,00 que equivale a 7,5%. Verifica-se um aumento no valor de R\$15.467.722,00.

Ao analisar a tabela do mês de dezembro de 2022 do ICMS arrecadado no valor total de R\$1.557.188.244,00. Ademais, foi apresentado o valor de R\$137.360.431,00 da arrecadação do ICMS da bebida, o que vale 8,8% da arrecadação total. Em comparação ao mesmo período do ano de 2023, que registrou o valor de R\$1.986.532.343,00 e em relação a bebida o valor foi de R\$137.315.696,00, que corresponde a 6,9% da arrecadação total do imposto. Ao analisar, houve um aumento no valor de R\$429.344.099,00.

O gráfico a seguir mostra com mais clareza as diferenças de arrecadações, relacionadas ao recolhimento de ICMS de bebidas, do ano de 2022 e 2023, mostrando o valor total arrecadado em cada mês.

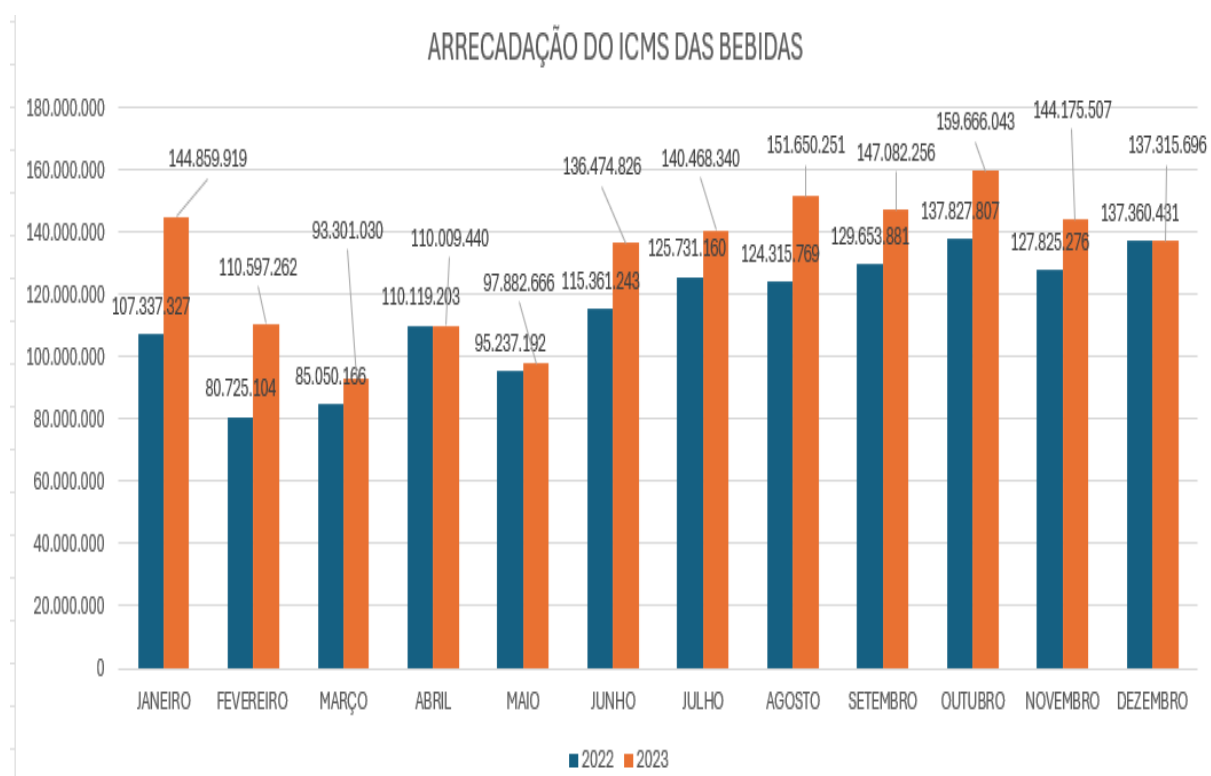


Gráfico 1- Gráfico produzido com base nos valores extraídos do site da SEFA. <http://antigo.sefa.pa.gov.br/index.php/orientacoes/manual-de-atendimento/beneficio-fiscal/12783-boletim-mensal-de-arrecadacao>

Constata-se, que houve um aumento, a partir do mês de maio do ano de 2022 e 2023 dos registros da tabela da Secretaria da Fazenda, na arrecadação de ICMS sobre a bebida no estado do Pará. De fato, o valor registrado da arrecadação de bebidas no primeiro trimestre de 2022 foi de R\$273.112.597,00. E no ano de 2023, foi de R\$348.758.211,00, com isso, comparado o período trimestral dos dois anos, houve um aumento de R\$75.645.614,00

No mais, o segundo trimestre do ano de 2022 marcou a arrecadação do ICMS da bebida foi na quantia de R\$320.717.638,00. Ademais, visto o valor do mesmo ciclo trimestral de 2023, é notado a arrecadação de R\$344.366.932,00, nisso se repara um aumento de R\$23.649.294,00 do imposto. É percebido o valor trimestral no ano de 2022 em R\$379.700.810,00 do ICMS da bebida arrecadado, é contraposto na mesma etapa do não de 2023, foi arrecadado o imposto igual a R\$439.200.847,00. Se tem no comparativo aos anos o aumento de R\$59.500.037,00.

Sobre a comparação do último trimestre, foi arrecadado no ano de 2022, o valor de R\$403.013.514,00. E a quantia registrada no ano de 2023, foi de R\$441.157.246,00, no qual marcou o aumento da arrecadação do ICMS da bebida, no valor de R\$38.143.732.

Verifica-se o primeiro semestre de 2022 o valor arrecadado do ICMS da bebida foi de R\$593.830.235,00. Em relação ao ano de 2023 é visto a arrecadação do mesmo período, no valor de R\$693.125.143,00, nisto foi observado o aumento de R\$99.294.908,00. Aliás, no último semestre de 2022 houve a arrecadação de ICMS da bebida na quantia de R\$782.714.324,00. Com isso, em comparação do ano de 2023, que foi arrecadado o imposto em valor apresentado de R\$880.358.093,00, onde é verificado o aumento de R\$97.643.769,00. Percebe-se que no ano de 2022 foi arrecadado o ICMS da bebida o valor de R\$ 1.376.544.559,00. Em relação ao ano de 2023 houve a arrecadação no total de 1.573.483.236,00, no qual foi registrado o aumento de R\$196.938.677,00.

A conclusão é que foi registrado um aumento da arrecadação do ICMS sobre bebida no estado do Pará entre os períodos trimestrais e semestrais, do ano de 2022

e 2023. Podendo ser levado em conta a correlação do momento de pandemia que impactou a economia do ano de 2022. O gráfico a seguir mostra com mais clareza as diferenças de arrecadações, relacionadas ao recolhimento de ICMS de bebidas, dos trimestres do ano de 2022 e 2023.

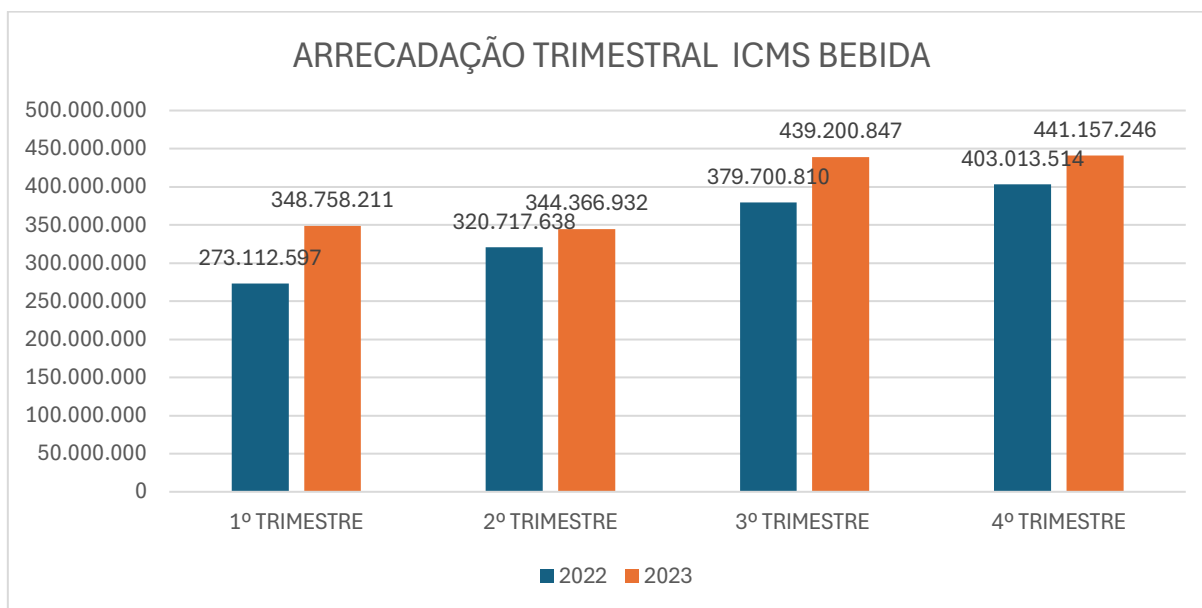


Gráfico 2- Gráfico produzido com base nos valores extraídos do site da SEFA. <http://antigo.sefa.pa.gov.br/index.php/orientacoes/manual-de-atendimento/beneficio-fiscal/12783-boletim-mensal-de-arrecadacao>

As diferenças de arrecadações, relacionadas ao recolhimento de ICMS de bebidas, dos semestres do ano de 2022 e 2023 foram significativas:

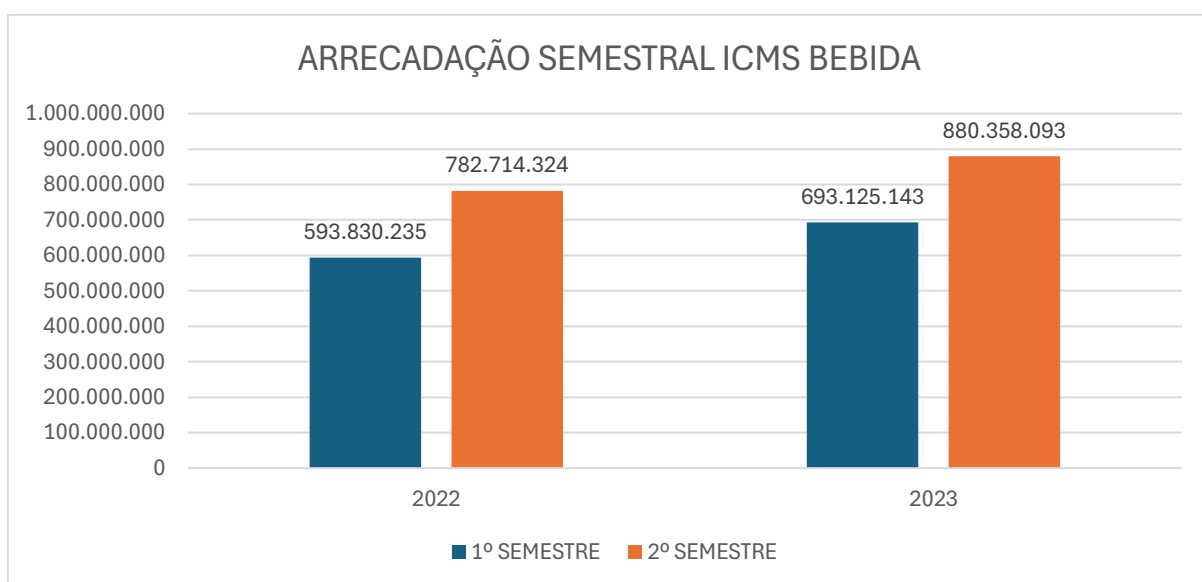


Gráfico 3- Gráfico produzido com base nos valores extraídos do site da SEFA. <http://antigo.sefa.pa.gov.br/index.php/orientacoes/manual-de-atendimento/beneficio-fiscal/12783-boletim-mensal-de-arrecadacao>

E sobre as diferenças de arrecadações, relacionadas ao recolhimento de ICMS de bebidas, dos totais dos anos de 2022 e 2023 também é relevante:

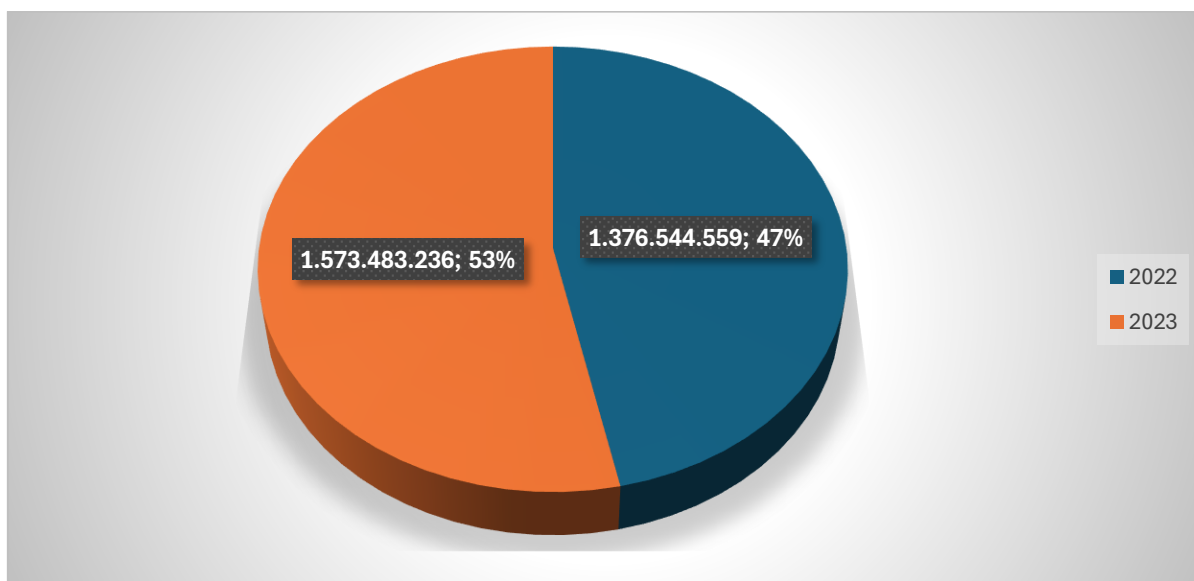


Gráfico 4- Gráfico produzido com base nos valores extraídos do site da SEFA. <http://antigo.sefa.pa.gov.br/index.php/orientacoes/manual-de-atendimento/beneficio-fiscal/12783-boletim-mensal-de-arrecadacao>

Após a análise dos valores mostrados nas tabelas, bem como na representação gráfica temos que destacar que a importação de bens vindo do exterior geralmente incide no IPI, PIS, ICMS, dentre outros. Ressaltando que o ICMS juntamente com o IPI e IPI, de modo geral, são responsáveis pela maior fatia, proporcionalmente a totalidade tributária devida (Junior; Silva,2023).

E, por derradeiro, verifica-se a importância da fiscalização realizada pela Secretaria da Fazenda do Estado do Pará (SEFA-PA) com relação ao devido pagamento do ICMS proveniente das exportações e importações dos serviços e produtos, destacando-se as bebidas alcoólicas, mais especificamente a cerveja, a qual tem grande consumo no Brasil, trazendo valores de arrecadação considerável e que irão beneficiar outros serviços importantes para o bem-estar da sociedade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O crime de descaminho atingiu os países desde o momento da colonização, e o Brasil instituiu no Código Criminal do Império, uma forma de combate da evasão

fiscal. E foi mantido no Código Penal, com a devida separação entre o descaminho e contrabando.

No mais, é visto que há um alto consumo da cerveja no Brasil e de estabelecimento registados na região sudeste, por além da industrialização, também por fator histórico das primeiras fábricas da bebida. E foi percebido o maior valor de importação do que exportação, mostrando assim o consumo nacional.

Além disto, o ICMS tem a maior arrecadação dos impostos estatais, no qual são utilizados para o desenvolvimento dos serviços sociais e onde são repassados em parte aos municípios. Portanto, foi analisado que os valores analisados pela Secretaria da Fazenda, ocorreu um aumento dos períodos anuais de 2022 para o 2023.

É demonstrado que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços tem a maior importância na arrecadação do tributo, no mais a arrecadação do ICMS da cerveja, para realizar o desenvolvimento dos serviços estatais. Com isso, a falta desse recurso traz um relevante prejuízo, sendo resultado da evasão fiscal como o crime de descaminho. Por isso, existe a necessidade das secretarias de fiscalização.

Isto posto, é observado que os objetivos do trabalho foram alcançados. É visto que o crime de descaminho atinge na arrecadação por muito tempo, onde foi criado leis para o combate destes crimes. Nisto, existe o auxílio das coordenações para o combate.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSESSORIA ESPECIAL DE COMUNICAÇÃO SOCIAL. **Anuário da cerveja do ano de 2024 do Ministério da Agricultura e Pecuária com referência de 2023.** Disponível em: <https://repositorio-dspace.agricultura.gov.br/bitstream/1/2347/1/anuario%20da%20cerveja%202023%20-%20web.pdf> . Acesso em: 21 abr 2024

AVELAR. Michael Procopio. **Manual De Direito Penal - Volume Único.** Editora JuzPODIVM. 2ª Edição, 2022. 1328 p.

BRASIL. Constituição. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 26 abr 2024

BRASIL. DECRETO-LEI No 2.848, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1940. Código Penal. Diário Oficial da União. 31 de dez. 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm . Acesso em: 10 abr 2024

BRASIL. INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 0008, DE 14 DE JULHO DE 2005. Dispõe sobre a reestruturação organizacional, competências e atribuições das unidades administrativas, modelo do processo decisório, redistribuição dos cargos de Direção e Assessoramento da Secretaria Executiva de Estado da Fazenda - SEFA e dá outras providências. Diário Oficial 15 jul 2005. Disponível em: http://antigo.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/instrucao_normativa/in2005_00008.pdf. Acesso em : 28 abr 2024

BRASIL. Lei Nº 5.530/89, DE 13 DE JANEIRO DE 1989. Disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado Do Pará 16 jan. 1989. Disponível em: https://semas.pa.gov.br/wp-content/uploads/2015/11/legislacao/estadual/lp1989_05530.pdf. Acesso em: 01 mai 2024

BRASIL. Lei Nº 5.546/89, DE 13 DE JANEIRO DE 1º DE MARÇO DE 1989. Define as mercadorias ou bens considerados supérfluos no Estado do Pará, de conformidade com o art. 12, da Lei Nº 5.530 de 13.01.89. Diário Oficial do Estado Do Pará 23 jun 1989. Disponível em: http://antigo.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989_05546.pdf. Acesso em: 01 mai 2024

BRASIL. LEI Nº 6.910, DE 13 DE JULHO DE 1980. Restringe a aplicação do disposto no art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e no art. 18, § 2º, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, e revoga o Decreto-lei nº 1.650, de 19 dezembro de 1978. Diário Oficial da União. 28 de mai. 1981. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1980-1988/L6910.htm. Acesso em: 29 abr 2024

BRASIL. LEI Nº 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Diário Oficial da União. 22 de jul. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm. Acesso em: 15 abr 2024

BRASIL. Ministério da Agricultura e Pecuária. Setor cervejeiro segue crescendo a cada ano, aponta anuário. Publicado em 05 jul 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/noticias/setor-cervejeiro-segue-crescendo-a-cada-ano-aponta-anuario>. Acesso em: 24 abr 2024

BRASIL. Ministério da Fazenda. Altera a Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012, que dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Diário Oficial da União. 23 abr. 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37784>. Acesso em: 17 abr 2024

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Súmula vinculante 32. O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras. Diário de Justiça: julgado na sessão plenária de 16 fev 2011. Disponível em:

https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_32_RE_588149.pdf . Acesso em: 01 mai 2024

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Discute-se a revisão da tese fixada no REsp n. 1.112.748/TO (representativo de controvérsia) - Tema 157, a fim de adequá-la ao entendimento externado pela Suprema Corte, no sentido de considerar o parâmetro estabelecido nas Portarias n. 75 e 130/MF (vinte mil reais) para aplicação do princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho. Diário Oficial. 13 out 2009. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=157&cod_tema_final=157 . Acesso em: 14 abr 2024

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Diário de Justiça : 23 ago 1996. Primeira Seção, Decreto-Lei n. 406/1968, arts. 1º, I, §§ 2º e 6º, e 6º, § 2º. Disponível em:

https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf . Acesso em: 28 abr 2024

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula Vinculante 151. A competência para o processo e julgamento por crime de contrabando ou descaminho define-se pela prevenção do Juízo Federal do lugar da apreensão dos bens. Disponível em:

https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_11_capSumula151.pdf . Acesso em: 28 abr 2024

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tema repetitivo 933. Discute-se a incidência do princípio da consunção quando a falsificação de papéis públicos, crime de maior gravidade, assim considerado pela pena abstratamente cominada, é meio ou fase necessária ao descaminho, crime de menor gravidade. **REsp 1378053/PR**. Diário Oficial. 15 ago 2016. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=933&cod_tema_final=933 . Acesso em: 29 abr 2024

BRONDANI, Thiago Calil. A aplicação do princípio da insignificância aos crimes de contrabando e descaminho. Santa Catarina. Rio Grande do Sul, 2012. Disponível em: <https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/2883/A%20Aplica%C3%A7%C3%A3o%20do%20Princ%C3%ADpio%20da%20Insignific%C3%A2ncia%20aos%20Crimes%20de%20Contrabando%20e%20Descaminho.pdf?sequence=1> . Acesso em: 17 mar 2024

CHAVES, M.S. **CRIMES DE CONTRABANDO E DESCAMINHO E SUAS APLICAÇÕES NO DIREITO PENAL ADUANEIRO**. 32f. 2021. Faculdade de Ciências Jurídicas de Paraíso do Tocantins. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/open-pdf/phpDo3D8u.pdf/consult/phpDo3D8u.pdf> . Acesso em: 20 mar 2024

COUTINHO, Carlos Alberto Tavares. **Cerveja marca barbante ou a história da cerveja no Brasil**. 2021. <https://www.cervesia.com.br/artigos-tecnicos/cerveja/historia-da-cerveja/2-a-historia-da-cerveja-no-brasil.html> . Acesso em: 24 abr 2024

CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de Direito Penal - Volume Único**. 11ª Edição 2019. Editora JuzPODIVM. 1005 p.

IMPERIO DO BRASIL. LEI DE 16 DE DEZEMBRO DE 1830. Manda executar o Código Criminal. Diário Oficial. 8 de jan. 1831. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim-16-12-1830.htm . Acesso em: 06 abr 2024

JUNIOR, Celso Silva Barros. Silva, Hugo Thales de Araujo Oliveira da. **DESCAMINHO: DA (IM)POSSIBILIDADE REAL DE TRIBUTAÇÃO**. 161f. Revista (Re)definições das Fronteiras. Disponível em: <http://journal.idesf.org.br/index.php/redfront/article/view/33/31> . Acesso em : 16 mai 2024

LEITÃO, Patrícia Sá. Por tão pouco: princípio da insignificância penal pode ser aplicado em casos sem consequências sociais. Defensoria Pública do Estado do Ceará. Disponível em: <https://www.defensoria.ce.def.br/noticia/por-tao-pouco-principio-da-insignificancia-penal-pode-ser-aplicado-em-casos-sem-consequencias-sociais/> . Acesso em : 14 abr 2024

LIMBERGER, S.C. **O SETOR CERVEJEIRO NO BRASIL: GÊNESE E EVOLUÇÃO**. 17f. UNICENTRO. Disponível em: <https://periodicos.furg.br/cnau/article/view/4769/2970> . Acesso em : 25 mar 2024

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

NUCCI, Guilherme De Souza. **Manual De Direito Penal - Volume Único**. 19ª Edição, 2023. Editora Forense. 1734 p

PARÁ(Estado). Agência Pará. **Sefa apreende mais de R\$ 780 milhões em valores de notas fiscais eletrônicas**. Publicado em 29 dez 2023. Disponível em: <https://agenciapara.com.br/noticia/50421/sefa-apreende-mais-de-r-780-milhoes-em-valores-de-notas-fiscais-eletronicas> . Acesso em : 05 mai 2024

PARÁ(Estado). Secretaria de Educação do Estado do Pará. Disponível em: [SEDUC-PA: Secretaria de Estado de Educação do Pará \(educacao.education\)](https://educacao.education.pa.gov.br/)

. Acesso em : 05 mai 2024

PARÁ(Estado). Secretaria de Estado da Saúde do Pará. GOVERNO DO PARÁ INSTITUCIONAL. Disponível em: <http://www.saude.pa.gov.br/a-secretaria/institucional/#:~:text=Entre%20as%20compet%C3%AAscias%20da%20SESPA%20est%C3%A3o%3A%20Orientar%20munic%C3%ADpios,indicadores%20de%20morbidade%20e%20mortalidade%20da%20Unidade%20Federada>. . Acesso em: 05 mai 2024

PARÁ(Estado). Secretaria da Fazenda. Disponível em: <http://antigo.sefa.pa.gov.br/institucional>
. Acesso em 04 mai 2024

PARÁ(Estado). Secretaria da Fazenda. Estrutura Institucional. Disponível em: <http://antigo.sefa.pa.gov.br/index.php/institucional/estrutura/1354-estrutura>
. Acesso em : 04 mai 2024

PARÁ(Estado). Secretaria de Segurança Pública e Defesa Social. Disponível em: <https://www.segup.pa.gov.br/institucional> . Acesso em : 05 mai 2024

PEREIRA, Alessandra Almeida; LIMA, Brenda Cristina Moraes; SANTOS, Diogo Domingos Barata dos. **Gastronomia: cerveja dos sabores amazônicos como elemento atrativo para o turismo em Belém (PA)**. Revista Brasileira de Ecoturismo (RBEcotur), [S. l.], v. 10, n. 2, 2017. DOI: 10.34024/rbecotur.2017.v10.6612. Disponível em: <https://periodicos.unifesp.br/index.php/ecoturismo/article/view/6612>. . Acesso em: 26 abr 2024

PEREIRA, Conrado Mioni. **Cerveja: história e cultura**. Editora Senac São Paulo, 2021. 138 p.

PIJNING, Ernest. **Contrabando, ilegalidade e medidas políticas no Rio de Janeiro do século XVIII**. In: Revista Brasileira de História. V.21 . n.42. São Paulo. 2001. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbh/a/tD4mhCgvzRx5yqTLbGGKQnx/> . Acesso em : 25 mar 2024

QUINTANILHA, Gabriel Sant`anna. **Manual de Direito Tributário**. 2021. Editora Método. 94p.

SANTOS, Fabio Pereira Garcia dos. **A injuridicidade das normas gerais ante elisivas no ordenamento jurídico pátrio**. In: Revista da Procuradoria Geral do Estado, nº 28, a. 22, p.314-354. Manaus, 2005. p.316

SANTOS, Sergio de Paula. **Os primórdios da cerveja no Brasil**. São Paulo: Ateliê Editorial, 2003. Pp 12.

SHIMABUKURO, Lucas Ryuiti Nukamoto. **O princípio da seletividade, Tema 745/STF e Lei Complementar nº 194/2022: mudanças na tributação do ICMS e consequências na arrecadação estatal**. 2023. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/40275>
. Acesso em: 28 abr 2024

VELLOSO, Andrei Pitten. **ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica**. Revista de doutrina TRF4. Disponível em: [https://www.academia.edu/download/58158014/Artigo -
ICMS na BC da COFINS - RFDT 83.pdf](https://www.academia.edu/download/58158014/Artigo-_ICMS_na_BC_da_COFINS_-_RFDT_83.pdf) . Acesso em : 07 mai 2024

CAPÍTULO 4- A COP30 E A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: O USO DE INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS PARA ASSEGURAR OS COMPROMISSOS A SEREM ASSUMIDOS

Silvia Danielly do Espírito Santo Cabral⁵

RESUMO: Eventos extremos, como as secas, as enchentes e os furacões têm se tornado mais frequentes, afetando milhões de pessoas ao redor do mundo. Esses fenômenos, cada vez mais intensos, são resultados diretos da interferência humana nos ecossistemas, principalmente pela emissão desenfreada de gases de efeito estufa e pela exploração insustentável dos recursos naturais. Nesse contexto, surge a Conferência das Partes (COP), que representa um encontro anual da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima, sendo um dos principais mecanismos de discussão sobre as mudanças climáticas. A COP30 ocorrerá em Belém do Pará, Brasil, em 2025, e, com isso, as expectativas sobre os compromissos a serem assumidos crescem ao entorno dos mecanismos que assegurem o cumprimento de tais acordos. Nesse sentido, a pesquisa se concentra no seguinte questionamento: será que a tributação ambiental pode ser uma ferramenta para implementar compromissos internacionais assumidos durante a COP30? A resposta para essa pergunta será perquirida no decorrer dessa pesquisa.

Palavras-chaves: COP30; Conferência das Partes; tributação ambiental; instrumentos tributários; mudanças climáticas.

ABSTRACT: Extreme events such as droughts, floods and hurricanes have become more frequent, affecting millions of people around the world. These increasingly intense phenomena are the direct result of human interference in ecosystems, mainly due to the unbridled emission of greenhouse gases and the unsustainable exploitation of natural resources. In this context, the Conference of the Parties (COP) has emerged, an annual meeting of the United Nations Framework Convention on Climate Change and one of the main mechanisms for discussing climate change. The COP30 will take place in Belém do Pará, Brazil, in 2025, and with this, expectations about the commitments to be made are growing around the mechanisms to ensure compliance with these agreements. In this sense, the research focuses on the following question: can environmental taxation be a tool for implementing international commitments made during COP30? The answer to this question will be investigated in the course of this research.

Keywords: COP30; Conference of the Parties; environmental taxation; tax instruments; climate change.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a pauta sobre problemas ambientais tem ganhado relevância global, com um número crescente de países reconhecendo os impactos devastadores da degradação ambiental e das mudanças climáticas. Eventos extremos, como secas,

⁵ Mestranda em Direitos Fundamentais pela Universidade da Amazônia – UNAMA/SER Educacional. Bacharela em Direito pela Universidade Federal do Pará – UFPA. Advogada. Técnica Previdenciária efetiva do Instituto de Gestão Previdenciária e Proteção Social do Estado do Pará. E-mail: cabral.silviadanielly@gmail.com / ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-1651-968X> / Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6539904659355445>

enchentes e furacões têm se tornado mais frequentes, afetando milhões de pessoas ao redor do mundo. Esses fenômenos, cada vez mais intensos, são resultados diretos da interferência humana nos ecossistemas, principalmente pela emissão desenfreada de gases de efeito estufa e pela exploração insustentável dos recursos naturais.

No Brasil, a situação não é diferente. A Amazônia tem sofrido com taxas alarmantes de desmatamento, impulsionadas por atividades econômicas como a agropecuária e a mineração. Além de agravar as mudanças climáticas, o desmatamento e a destruição da biodiversidade brasileira têm impactos sociais profundos, atingindo principalmente as populações indígenas e comunidades rurais que dependem diretamente dos recursos naturais para sobreviver.

No âmbito global, a Conferência das Nações Unidas sobre as Mudanças Climáticas (COP), realizada anualmente, tem sido o principal fórum para discutir soluções e compromissos internacionais em prol do meio ambiente. Em 2025, a COP30 será realizada no Brasil, colocando o país no centro das discussões globais sobre a mitigação e adaptação às mudanças climáticas. Nesse contexto, os países devem revisar suas metas e implementar políticas públicas que reduzam as emissões de carbono e protejam os ecossistemas.

Considerando esses fatores, surge o seguinte problema de pesquisa: a tributação ambiental pode ser uma ferramenta para implementar compromissos internacionais assumidos durante a COP30?

Desta forma, o objeto da pesquisa foca sua luz sobre a tributação ambiental como ferramenta que assegure os compromissos da COP.

A pesquisa tem como sujeito envolvido: o Brasil, como Estado-parte da Conferência das Nações Unidas sobre as Mudanças Climáticas (COP).

Ademais, o objetivo geral desta pesquisa é demonstrar a importante relação do direito tributário com a Conferência das Nações Unidas sobre Mudança do Clima, sobretudo, pela perspectiva da tributação ambiental como forma de efetivação dos compromissos assumidos para promoção de políticas ambientais e combate às mudanças climáticas.

A presente pesquisa parte de uma análise teórica acerca da Conferência das Nações Unidas sobre as Mudanças Climáticas e da tributação ambiental.

Quanto à metodologia da pesquisa, foi utilizada uma abordagem qualitativa, pois parte de uma pesquisa teórica conceitual de natureza básica, de procedimento

de levantamento bibliográfico e documental, incluindo doutrina, como fontes primárias de informação para explicar a relação da tributação ambiental e a COP, utilizando-se de uma lógica predominantemente hipotético-dedutiva.

Por fim, a pesquisa divide-se em três principais partes para a realização de seus escopos, a saber: a primeira, contextualizadora e teórica, que explica a origem e conceitos que envolvem a Conferência das Nações Unidas sobre as Mudanças Climáticas; a segunda, teórica e exemplificativa, que expõe a tributação ambiental, seu conceito e exemplos; e, por último, a terceira, que conjuga o uso tributação ambiental como forma de assegurar os compromissos assumidos na COP.

2 CONFERÊNCIA DAS NAÇÕES UNIDAS SOBRE MUDANÇA CLIMÁTICAS: DA COP1 À COP30

A *United Nations Framework Convention on Climate Change* (Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudanças Climáticas - UNFCCC) surgiu em 21 de março de 1994. Atualmente, tem adesão de 198 países, os quais ratificaram a Convenção são chamados de Partes da Convenção. A finalidade da UNFCCC é prevenir a interferência humana desmedida no sistema climático (UNFCCC, [s.d.]).

Por sua vez, a COP é a sigla para Conferência das Partes e representa um encontro anual da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima, sendo um dos principais mecanismos de discussão sobre as mudanças climáticas. É considerado um órgão decisório intergovernamental.

A COP foi elaborada durante a conferência Rio-92, também conhecida como Eco-92 ou Cúpula da Terra, que aconteceu no Rio de Janeiro, em 1992 (FAS, [s.d.]).

A seguir, serão apresentadas algumas Conferências das Partes realizadas ao longo dos anos. Longe de esgotar todas as informações acerca dessas conferências, pretende-se explanar as principais até a COP30.

Nesse sentido, após a criação da Conferência das Partes, os Estados-membros passaram a realizar a COP a cada ano em uma cidade.

Em Berlim, na Alemanha, entre 28 de março a 7 de abril de 1995, ocorreu a primeira COP. Na COP1, iniciou-se o processo de negociação de metas e prazos

específicos para a redução de emissões de gases de efeito estufa pelos países desenvolvidos (FAS, [s.d.]).

A primeira conferência contou com a presença de 117 Estados-partes (entre eles o Brasil) e 53 Estados observadores, além de unidades e órgãos do Secretariado das Nações Unidas, agências especializadas e outras organizações do sistema das Nações Unidas, bem como organismos intergovernamentais e organizações não governamentais (UNFCCC, 1995). Nessa conferência, deu-se início ao processo de negociação de metas e prazos específicos para a redução de emissões de gases de efeito estufa pelos países entendidos como desenvolvidos.

Em Genebra, na Suíça, ocorreu a segunda Conferência das Partes. Durante a COP2, por meio da Declaração de Genebra, as partes decidiram estabelecer obrigações legais para metas de redução de poluentes (FAS, [s.d.]).

A terceira Conferência das Partes (COP3) ocorreu em 1997, em Quioto, Japão, e resultou na adoção do Protocolo de Quioto, que definiu metas de redução de gases de efeito estufa para os países desenvolvidos, com metas gerais de 5,2% das emissões de 1990. Japão, Estados Unidos e União Europeia assumiram compromissos maiores, mas os EUA não ratificaram o acordo e se retiraram em 2001. O Protocolo entrou em vigor em 2005, após a ratificação da Rússia, atingindo o requisito mínimo de 55 países responsáveis por 55% das emissões globais.

Importa destacar que a 16ª Conferência das Partes (COP16), realizada em Cancun, México, em 2010, contou com a participação de 194 países, que acordaram na criação de um Fundo Verde, a partir de 2020, com a finalidade de ajudar países emergentes no combate às mudanças climáticas. Além disso, foram previstos mecanismos para proteger florestas tropicais e reduzir emissões de gás carbônico. No entanto, impasses envolvendo os Estados Unidos, China, Japão e Índia impediram avanços mais significativos (Wedy, 2023).

Em 2011, foi realizada a 17ª Conferência das Partes (COP17), na África do Sul. Nela, foi estruturada uma segunda fase do Protocolo de Quioto, com a criação de mecanismos e um procedimento para administrar o Fundo Verde para o Clima, além da definição de um plano para um novo acordo global. Tal fundo seria uma espécie de caixa financeiro de U\$100 bilhões anuais, disponíveis a partir de 2020, com recursos provenientes dos países desenvolvidos para financiar as economias dos países em desenvolvimento e ações para reduzir emissões de gases de efeito estufa, assim

como para combater as consequências das mudanças climáticas ao acordo, o qual não vem sendo cumprido, segundo Wedy (2023).

Em 2015, em Paris, França, houve a 21ª Conferência das Partes (COP21) da ONU. Nela, foi adotado um novo acordo cujo objetivo principal era o fortalecimento da resposta global à ameaça das mudanças climáticas e aumentar a capacidade dos países para enfrentar seus impactos. O acordo, aprovado por 195 países, visava reduzir as emissões de gases de efeito estufa dentro do contexto do desenvolvimento sustentável (Müller, 2022). O compromisso foi de manter o aumento da temperatura média global em menos de 2°C acima dos níveis pré-industriais e de envidar esforços para limitar o aumento da temperatura a 1,5°C acima dos níveis pré-industriais (MMA, [s.d.]a).

Além disso, o Brasil se comprometeu, em setembro de 2016, após processo de ratificação do Acordo de Paris, a reduzir as emissões de gases de efeito estufa em 37% abaixo dos níveis de 2005, até o ano de 2025, com uma contribuição indicativa subsequente de reduzir as emissões de gases de efeito estufa em 43% abaixo dos níveis de 2005, até o ano de 2030. Para tal feito, o país se comprometeu a aumentar a participação de bioenergia sustentável na sua matriz energética para aproximadamente 18% até 2030, restaurar e reflorestar 12 milhões de hectares de florestas, bem como alcançar uma participação estimada de 45% de energias renováveis na composição da matriz energética em 2030 (MMA, [s.d.]b).

Wedy (2023) assevera que o Protocolo de Quioto e os acordos que o sucederam, antes da COP21 em Paris, careceram de maior vontade política dos grandes emissores de gases de efeito estufa para o corte de tais gases nas negociações, em especial os Estados Unidos e a China. Porém, serviram de fonte documental imprescindível para o Acordo de Paris, firmado na COP21.

Ao longo dos anos, as Conferências das Partes regularmente analisam e tomam as decisões necessárias para promover a efetiva implementação das convenções anteriores e de quaisquer instrumentos jurídicos que as COPs tenham adotado. Além disso, as atribuições da COP incluem revisar regularmente as obrigações das Partes e os mecanismos institucionais estabelecidos pela Convenção; incentivar e facilitar o compartilhamento de informações sobre as ações adotadas pelas Partes para enfrentar as mudanças climáticas e seus impactos; promover e orientar o desenvolvimento e a melhoria contínua de metodologias comparáveis,

definidas pela COP, para a elaboração de inventários de emissões de gases de efeito estufa e remoções por sumidouros; e avaliar e aprovar relatórios periódicos sobre a implementação da Convenção (MMA, [s.d.]c).

Em 2023, ocorreu a COP28, em Dubai, Emirados Árabes Unidos. Nela, houve a apresentação do *Global Stocktake* (GST: é um balanço global da Organização das Nações Unidas para acompanhar e avaliar a implementação das metas do Acordo de Paris em longo prazo), que mencionava uma transição energética com o fim dos combustíveis fósseis. Nessa conferência, as partes acordaram a meta de eliminar o uso de combustíveis fósseis (sobretudo o carvão), por meio de uma transição gradual até a neutralidade climática de 2050, nos termos “*transitioning away from fossil fuels*” (Munhoz, 2024).

Durante a COP28, foi anunciado que a 30ª Conferência das Partes (COP30) será realizada em Belém, capital do Estado do Pará, no Brasil, em 2025 (Agência Senado, 2023). A cidade fica localizada na floresta Amazônica, e será a primeira vez que maior floresta tropical do mundo sediará a COP.

3 A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Antes de adentrar no conceito e contexto de surgimento da tributação ambiental, faz-se necessário expor alguns apontamentos acerca de dispositivo constitucional sobre o assunto.

Nesse sentido, destaca-se o disposto no artigo 170 da Constituição da República Federativa do Brasil, pelo qual o constituinte estabeleceu princípios da atividade econômica. Entre esses princípios, no inciso VI consta a “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” (CRFB, 1988).

Isso demonstra que causas ambientais precisam ser consideradas no Sistema Tributário do Brasil, para que haja adequação dos dispositivos normativos com a proteção ambiental e mitigação de fatores poluentes.

A CRFB/1988 traduz uma abordagem, que Cavalcante (2021) chama de mudança da economia marrom para a economia verde. Há uma premente necessidade de que as instituições do Estado se comprometam com os valores

ambientais e promoção da criação de espaços voltados ao desenvolvimento sustentável no cenário atual.

Segundo Cavalcante (2021), a tributação é uma atividade instrumental cujo objetivo principal é arrecadar recursos para atender às demandas sociais. No entanto, essa função pode e deve ser direcionada para uma arrecadação sustentável, contribuindo também para a proteção ambiental. Nesse sentido, os instrumentos fiscais devem promover a adoção de medidas eficazes que ajudem a enfrentar o grande desafio de mitigar os danos ambientais na atualidade, alinhando-se às metas da Política Nacional sobre Mudança do Clima (Lei nº 12.187/2009).

Por isso, é preciso esclarecer que o Direito Tributário Ambiental tem como foco o estudo das normas jurídico-tributárias que, em harmonia com o exercício das competências ambientais, buscam utilizar os tributos como instrumento para garantir a preservação e proteção dos bens ambientais (Souza, 2020).

Para Câmara (2020), a sustentabilidade de um sistema tributário resulta na estabilidade da estrutura social, econômica e política de uma sociedade. Geralmente, quando um sistema tributário se torna insustentável e perde o apoio da sociedade, o pacto que sustenta o Estado também se rompe. Isso leva à necessidade de reformas e à criação de novos mecanismos para implementar um novo modelo fiscal. Excesso de tributação por parte do Estado frequentemente serve como gatilho para revoluções que derrubam governos. A sustentabilidade de um sistema tributário, quando atendida, garante sua permanência por gerações, fortalecendo a base política, econômica e social do país. Para isso, é necessário que o sistema leve em consideração fatores psicológicos dos cidadãos, bem como elementos estruturais, econômicos, políticos, jurídicos, morais, ambientais, entre outros.

Dessa forma, a tributação ambiental é um conjunto de instrumentos fiscais utilizados pelos governos para promoção da preservação do meio ambiente. Tal tipo de tributação tem como objetivo incentivar comportamentos sustentáveis e desestimular práticas prejudiciais ao meio ambiente, por meio da criação de impostos, taxas ou incentivos fiscais.

Nesse sentido, os principais mecanismos de tributação ambiental incluem: impostos sobre poluição; impostos sobre recursos naturais; incentivos fiscais para atividades sustentáveis; créditos de carbono.

Quanto aos impostos sobre poluição, estes são tributos aplicados sobre atividades ou produtos que geram poluentes. Exemplos desses poluentes são as emissões de carbono, resíduos tóxicos ou poluição da água e do ar. O objetivo desses impostos é desestimular essas práticas e incentivar a adoção de tecnologias mais limpas.

Acerca dos impostos sobre recursos naturais, esses são aplicados à extração e uso de recursos naturais como o petróleo, minerais, água e a madeira. Esses tributos visam promover o uso eficiente desses recursos e evitar sua exploração excessiva.

Outra maneira de tributação ambiental são os incentivos fiscais para atividades sustentáveis. Por exemplo, Governos podem conceder isenções fiscais, deduções ou subsídios para empresas e indivíduos que adotam práticas ecológicas, como a geração de energia renovável, reciclagem ou transporte de baixa emissão.

Além disso, créditos de carbono podem ser mecanismos de tributação verde. Consiste em um sistema de comércio de créditos, em que empresas que emitem menos gases de efeito estufa do que o permitido podem vender os créditos excedentes a outras que emitiram mais.

Portanto, a tributação ambiental busca alinhar o desenvolvimento econômico com a proteção ambiental, promovendo a sustentabilidade em longo prazo.

4 A COP30 E OS INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS PARA PROMOÇÃO DE POLÍTICAS AMBIENTAIS E O COMBATE ÀS MUDANÇAS CLIMÁTICAS

A 30ª Conferência das Partes (COP30) sobre Mudanças Climáticas, que ocorrerá em 2025, em Belém do Pará, Brasil, estará inserida em contexto de desafios climáticos que afetam o mundo e o próprio Estado Brasileiro.

Nesse sentido, a COP30 traz grandes expectativas para o futuro das políticas climáticas globais. Tal evento será significativo, pois ocorrerá em um momento crítico para a implementação de ações concretas que possam frear o aquecimento global, com o prazo até o ano de 2030 se aproximando para cumprir as metas estabelecidas no Acordo de Paris.

Algumas questões devem marcar a COP30, tendo a Amazônia como foco dos debates, eis que Belém está na região amazônica. Por isso, espera-se que a COP30

traga uma atenção especial à preservação da floresta, um dos maiores sumidouros de carbono do planeta. Ademais, espera-se que o Brasil assuma um papel de liderança, apresentando propostas robustas para a proteção da biodiversidade e do ecossistema amazônico, bem como medidas reais para combater o desmatamento.

Outra pauta que se estima para a 30ª Conferência das Partes é a revisão de metas climáticas, como se fez nas anteriores conferências. É necessário que na COP30, os países sejam pressionados a revisar e aumentar suas ambições em relação às metas de redução de emissões de gases de efeito estufa. Os Estados-partes, nesse sentido, devem observar se as nações mais ricas e industrializadas, historicamente responsáveis pela maior parte das emissões, estarão dispostas a assumir compromissos mais audaciosos.

Além disso, assim como na 17ª Conferência das Partes, é importante manter na pauta o financiamento climático. Esse instrumento é essencial para a mitigação e adaptação climática. Países em desenvolvimento, incluindo os da América Latina e da África, demandam maiores compromissos financeiros dos países desenvolvidos para o apoio a projetos de transição energética, conservação de florestas e adaptação às mudanças climáticas.

A aceleração da transição energética para energias renováveis, como solar e eólica, deve ser uma prioridade nas discussões da COP30. É importante que os países partes da conferência apresentem avanços em suas estratégias para reduzir a dependência de combustíveis fósseis, ao mesmo tempo em que desenvolvem tecnologias limpas que permitam um crescimento econômico sustentável.

No âmbito nacional, um novo paradigma no direito tributário deve considerar as questões ambientais e a sustentabilidade em um prazo mais longo, incentivando práticas responsáveis tanto de indivíduos quanto de empresas. Nesse contexto, a tributação mais elevada seria direcionada às atividades que negligenciam o compromisso socioambiental, seja por falta de interesse ou por um modelo de produção que não contempla essa perspectiva (Câmara, 2020).

No Brasil, a preocupação com o meio ambiente não é novidade, como foi o caso do Pró-Álcool, um programa governamental que incentivou a produção de álcool para veículos, oferecendo a redução do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) para carros movidos a álcool. Atualmente, existem outras iniciativas voltadas à proteção ambiental, como o ICMS ecológico (Imposto sobre Operações relativas à

Circulação de Mercadorias), adotado em diversos Estados. Embora não se trate exatamente de um incentivo tributário, esse mecanismo redistribui as receitas fiscais com base em critérios que recompensam ações voltadas à preservação ambiental (Câmara, 2020).

De forma prática, para que a COP30 colha frutos de sucesso e seja eficiente no uso de instrumentos tributários para promoção de políticas ambientais e o combate às mudanças climáticas é essencial o apoio governamental para que empresas e organizações adotem práticas mais inovadoras e ambientalmente sustentáveis, revisando seus processos produtivos e abandonando sistemas obsoletos que ignoravam os impactos ambientais nas análises econômicas. Nesse cenário de urgência por mudanças tanto na postura estatal quanto no mercado, o direito tributário assume um papel crucial na promoção da sustentabilidade, surgindo o direito tributário ambiental como um novo ramo do direito. Além dos tributos, os benefícios fiscais também podem ser direcionados à proteção ambiental, mas ambos devem ser cuidadosamente planejados para evitar desequilíbrios no sistema tributário (Cavalcante, 2021).

Ao conceder incentivos fiscais com o objetivo de proteger o meio ambiente, é fundamental adotar uma postura criteriosa e avaliar os resultados periodicamente. Caso não haja ganho ambiental, esses incentivos devem ser revisados ou eliminados. Como os incentivos fiscais envolvem renúncia de receita, eles devem estar alinhados às demais políticas públicas e ser aprovados após uma análise detalhada dos impactos orçamentários. Sem esse controle, os incentivos podem desestabilizar a economia, gerando mais prejuízos do que benefícios (Cavalcante, 2021).

A COP30 será, portanto, um momento relevante para avaliar o progresso das ações climáticas globais e reforçar os compromissos internacionais em relação à crise ambiental. Isso associada à utilização de instrumentos tributários auxiliará na promoção de políticas ambientais e no combate às mudanças climáticas.

Assim, o direito tributário pode ser uma ferramenta essencial para implementar compromissos internacionais assumidos durante a COP30.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A urgência da proteção ambiental impõe uma necessidade imediata de transformação cultural, além da implementação de ações concretas com eficiência e visão estratégica. É evidente que a degradação ambiental não pode esperar, e qualquer atraso nas mudanças necessárias agrava o problema, aumentando os riscos ambientais, sociais e econômicos. A transformação ambiental deve ser liderada pelo Estado, que tem a responsabilidade de formular e aplicar políticas públicas eficazes, especialmente nas áreas mais vulneráveis e que causam maior impacto ambiental, como o uso de recursos naturais e a emissão de gases de efeito estufa.

Para que essa mudança seja efetiva, é fundamental que as ações sejam rápidas e coordenadas, pois a demora na implementação de políticas ambientais robustas se torna um fator de risco tanto para o meio ambiente quanto para a economia. A crise climática exige uma reconfiguração dos setores produtivos, incluindo agricultura, indústria e transporte, para que se tornem sustentáveis e alinhados com os objetivos de mitigação das mudanças climáticas. A tributação ambiental, nesse contexto, se mostra uma ferramenta poderosa para acelerar essa transformação.

Com base nessas considerações, é possível afirmar que a tributação ambiental pode, sim, ser uma ferramenta eficaz para a implementação dos compromissos internacionais a serem assumidos durante a COP30. Ao impor tributos sobre atividades que causam danos ambientais, o Estado não apenas gera receita para financiar projetos de preservação e mitigação, mas também cria um desincentivo econômico para práticas prejudiciais ao meio ambiente. Além disso, a tributação pode ser um incentivo para o desenvolvimento de tecnologias limpas e soluções inovadoras que contribuam para a redução das emissões de carbono.

A relação entre o direito tributário e as conferências internacionais, como a COP, tem se tornado cada vez mais clara, especialmente quando se trata da adoção de medidas de tributação ambiental. Durante a COP30, espera-se que o Brasil e outros países participantes assumam compromissos ambiciosos de redução de emissões e proteção dos ecossistemas. A tributação pode ser uma forma concreta de garantir que esses compromissos sejam cumpridos, financiando as políticas ambientais necessárias para combater as mudanças climáticas.

As ferramentas tributárias, portanto, não são apenas mecanismos fiscais, mas também instrumentos estratégicos para promover a sustentabilidade. Ao implementar

impostos e taxas ambientais, é possível transformar o cenário econômico, desestimulando atividades poluentes e promovendo uma transição para uma economia verde. Dessa forma, o direito tributário se posiciona como um aliado das políticas ambientais, contribuindo diretamente para a promoção de um futuro mais sustentável e equilibrado.

REFERÊNCIAS

Agência Senado. **Brasil é confirmado como sede da COP 30 em 2025**. Noticiado em 12 dez. 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/12/brasil-e-confirmado-como-sede-da-cop-30-em-2025>. Acesso em: 16 set. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 set. 2024.

CÂMARA, Delano Carneiro da Cunha. **Tributação Viável**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L4061>. Acesso em: 18 set. 2024.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **O Papel da Tributação Ambiental em prol do ODS 13: Ações Contra as Mudanças Climáticas**. In: *Políticas Públicas e os ODS da Agenda 2030*. WARPECHOWSKI, Ana Cristina Moraes; GODINHO, Heloísa Helena Antonácio Monteiro; IOCKEN, Sabrina Nunes (Coord). Belo Horizonte: Fórum, 2021. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L4256>. Acesso em: 17 set. 2024.

FUNDAÇÃO AMAZÔNIA SUSTENTÁVEL (FAS). O caminho até Dubai: confira o histórico de COPs desde 1995. FAS, [s.d.]. Disponível em: <https://fas-amazonia.org/blog-da-fas/2023/11/17/o-caminho-ate-dubai-confira-o-historico-de-cop-desde-1995/>. Acesso em: 16 set. 2024.

United Nations Framework Convention on Climate Change (UNFCCC). **O que é a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudanças Climáticas?** [s.d.]. Disponível em: <https://unfccc-int.translate.goog/process-and-meetings/what-is-the-united-nations-framework-convention-on-climate-change? x tr sl=en& x tr tl=pt& x tr hl=pt-BR& x tr pto=sc>. Acesso em: 17 set. 2024.

MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE (MMA). **Acordo de Paris**. [s.d.]. Disponível em: <https://antigo.mma.gov.br/clima/convencao-das-nacoes-unidas/acordo-de-paris.html>. Acesso em: 18 set. 2024.

MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE (MMA). **Conferência das Partes**. [s.d.]b. Disponível em: https://antigo.mma.gov.br/images/arquivos/clima/convencao/indc/BRASIL_iNDC_portugues.pdf. Acesso em: 18 set. 2024.

MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE (MMA). **Conferência das Partes**. [s.d.]c. Disponível em: <https://antigo.mma.gov.br/clima/convencao-das-nacoes-unidas/conferencia-das-partes.html>. Acesso em: 18 set. 2024.

MUNHOZ, Leonardo. **Resultados da COP 28 e Repercussões no Brasil**. Agroanalysis, v. 44, nº 01, jan. 2024. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2024. Disponível em: https://agro.fgv.br/sites/default/files/2024-01/Revista%202024_01_1.pdf. Acesso em: 19 set. 2024.

MÜLLER, Sabine Mara. **Cabotagem Brasileira Br Do Mar**. Belo Horizonte: Fórum, 2022. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L4447>. Acesso em: 17 set. 2024.

SOUZA, Bárbara Peixoto Nascimento Ferreira de. **Tributação como Instrumento de Proteção Ambiental e Promoção do Desenvolvimento Sustentável**. Dissertação apresentada ao Programa de PósGraduação em Direito – PPGD do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito. Orientador: Prof. Doutor Ivan Lira de Carvalho. Natal: UFRN, 2020. Disponível em: https://repositorio.ufrn.br/bitstream/123456789/31717/1/Tributacaoinstrumentoprotecao_Souza_2020.pdf. Acesso em: 15 set. 2024.

United Nations Framework Convention on Climate Change (UNFCCC). **Conferência das Partes – COP1**. Publicado em 06/04/1995. Disponível em: <https://unfccc.int/sites/default/files/resource/docs/cop1/inf05r02.pdf>. Acesso em: 17 set. 2024.

WEDY, Gabriel. **Litígios Climáticos**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L4525>. Acesso em: 17 set. 2024.

CAPÍTULO 5- EDUCAÇÃO FISCAL DE MICRO E PEQUENOS EMPREENDEDORES: UM CAMINHO NA REDUÇÃO DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA BRASILEIRA?

Jeane Maria de Farias Canto⁶

Lisbino Geraldo Miranda do Carmo

RESUMO: Este artigo aborda a importância de promover a conscientização fiscal entre os micro e pequenos empreendedores brasileiros por meio da educação fiscal, ressaltando seu papel significativo como parte dos contribuintes e na coesão social por meio do pagamento de tributos. A falta de educação fiscal nesse grupo resulta em distorções nas obrigações fiscais, compreensão insuficiente dos princípios tributários básicos e propensão a práticas evasivas, sonegação fiscal e outros delitos fiscais. A educação fiscal desempenha um papel crucial na formação da consciência tributária, motivando empreendedores bem informados a cumprir suas obrigações de maneira ética, o que pode contribuir para a redução de crimes fiscais. O estudo proposto realizará uma pesquisa bibliográfica multidisciplinar utilizando um método dedutivo, com os seguintes objetivos: Analisar a relação entre educação fiscal e a incidência de crimes contra a ordem tributária brasileira; demonstrar que a compreensão efetiva dos deveres fiscais é um fator na diminuição dos crimes fiscais e avaliar os atuais programas de educação fiscal do Governo Brasileiro e a eficácia da sua aplicação através de seus resultados. As seções da pesquisa priorizam a abordagem teórica, com uma perspectiva qualitativa. A pesquisa tem uma natureza fundamental, com análise lógico-dedutiva. Os objetivos delineados para este estudo são exploratórios, descritivos e explicativos. Quanto ao método utilizado, a pesquisa fundamentou-se em fontes bibliográficas e documentais para análise desta relação e suas conclusões. Espera-se a possibilidade de reduzir os crimes fiscais cometidos por micro e pequenos empreendedores por meio da implementação eficaz e eficiente da educação fiscal pelo Estado brasileiro e outras entidades.

PALAVRAS-CHAVE: EDUCAÇÃO FISCAL; CRIMES FISCAIS; MICROS E PEQUENOS EMPREENDEDORES.

ABSTRACT: This article addresses the importance of promoting tax awareness among brazilian micro and small entrepreneurs through fiscal education, emphasizing their significant role as taxpayers and contributors to social cohesion through tax payments. the lack of fiscal education within this group leads to distortions in tax obligations, insufficient understanding of basic tax principles, and a propensity for evasive practices, tax evasion, and other fiscal offenses. fiscal education plays a crucial role in shaping tax consciousness, motivating well-informed entrepreneurs to fulfill their obligations ethically, which can contribute to reducing fiscal crimes. the proposed study will conduct multidisciplinary bibliographic research using a deductive method, with the following objectives: analyze the relationship between fiscal education and the incidence of crimes against the brazilian tax system; demonstrate that effective understanding of fiscal duties is a factor in reducing fiscal crimes; and evaluate the current fiscal education programs of the brazilian government and their effectiveness through results. the research prioritizes theoretical exploration with a qualitative perspective. it has a fundamental nature, employing logical-deductive analysis. the outlined objectives for this study are exploratory, descriptive, and explanatory. regarding methodology, the research relies on bibliographic and documentary sources for analyzing this relationship and drawing conclusions. the effective and efficient implementation of fiscal education by the brazilian state and other entities is expected to reduce fiscal crimes committed by micro and small entrepreneurs.

KEYWORDS: FISCAL EDUCATION; FISCAL CRIMES; MICRO AND SMALL ENTREPRENEURS.

⁶ Bacharelada em Direito – UNAMA/GRUPO SER, orientada pelo Prof. Msc. Lisbino Geraldo Miranda do Carmo

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa busca demonstrar como a falta de conscientização financeira entre os cidadãos brasileiros pode ser um dos impactos na ocorrência de crimes contra a ordem tributária, resultando em práticas ilegais relacionadas à evasão fiscal e sonegação de impostos, uma vez que a realidade tributária do Estado Brasileiro tem uma necessária busca por uma maior consciência fiscal através da educação por parte dos micro e pequenos empreendedores brasileiros (MEP's), afinal, estes são uma parcela importante dos contribuintes e, através do recolhimento de tributos é feita a integração da sociedade. Sem contribuinte e tributo, não há que se falar em Estado, especialmente Estado Democrático de Direito garantidor de direitos e deveres dos cidadãos (Nascimento; Ferreira, 2016). Ao mesmo tempo, a educação fiscal incentiva a participação do cidadão no controle, aplicação e gestão dos recursos públicos gerados a partir da arrecadação tributária e, desempenha um papel crucial na formação de consciência tributária, incentivando empreendedores informados a cumprir suas obrigações de maneira ética. A falta de educação fiscal destes empreendedores resulta em visões distorcidas dos seus deveres fiscais, a compreensão insuficiente dos princípios básicos que levam a práticas evasivas, sonegação fiscal e outros crimes fiscais. A prevenção de crimes tributários está relacionada à disseminação de educação fiscal de qualidade por parte do Estado, que recolhe e gere o tributo. Este estudo fará uma pesquisa bibliográfica multidisciplinar utilizando um método hipotético-dedutivo e se justifica pelo fato de que no Brasil historicamente – e também nos dias atuais - há uma resistência no pagamento de tributos por parte dos contribuintes. (Nascimento; Ferreira, 2016). Segundo os estudos de Joaquim Nabuco, renomado historiador brasileiro, temos como exemplo de resistência ao pagamento de tributos a Inconfidência Mineira no século XVIII foi um marco significativo na história do Brasil colonial. Um dos motivos que levaram à revolta foi a cobrança do quinto, um imposto que correspondia a uma quinta parte de todo o ouro extraído, imposta pela Coroa Portuguesa. Nabuco ressalta a importância desse evento como um reflexo da insatisfação dos colonos com a carga tributária imposta e as restrições comerciais, contribuindo para o despertar de um sentimento nacionalista e de busca por autonomia econômica e política. (Nabucco, 2002). Ainda neste

contexto histórico, de acordo com os estudos de Jorge Francisco de Paula Souza, a Revolução Farroupilha, ocorrida no século XIX, foi um movimento de grande significância na história do Brasil. Em sua obra "Revolução Farroupilha: Contexto, Causas e Desdobramentos" (Souza, 2024) destaca que uma das principais motivações que levaram à rebelião foi a imposição de altas taxas sobre os produtos agropecuários do Rio Grande do Sul. Essas taxas, que incidiam sobre o charque e outros produtos da região, geraram descontentamento entre os pecuaristas gaúchos, culminando na eclosão do conflito armado que perdurou por uma década. Ambos os fatos históricos onde a sociedade insatisfeita com as exações de tributos impostas pela Coroa Portuguesa na época.

Como objetivo geral, espera-se demonstrar que a falta de educação financeira entre os cidadãos brasileiros é um dos impactos na ocorrência de crimes contra a ordem tributária, resultando em práticas ilegais relacionadas a evasão fiscal e sonegação de impostos, porque o desconhecimento das leis fiscais e a falta de consciência sobre as consequências legais os leva a cometer erros inadvertidos ou deliberados sem perceber plenamente suas implicações.

Na primeira sessão deste artigo, será feita uma análise da relação entre a educação financeira e os crimes contra a ordem tributária brasileira, através de conceitos sociais e jurídicos dos envolvidos em uma relação empresarial/tributária a fim de demonstrar como todos estão interligados. Em seguida, será demonstrado como a compreensão de deveres fiscais dos micros e pequenos empreendedores pode impactar na prevenção de crimes contra a ordem tributária, através de revisão bibliográfica de doutrinadores renomados do direito tributário. por sua vez, na terceira sessão desta pesquisa, será feita uma análise da aplicação e eficácia dos Programas de educação fiscal oferecidos pelo Governo Brasileiro e por outras entidades como o SEBRAE, direcionados especificamente para micro e pequenos empreendedores (MPE's), e se tais programas tem efeitos na compreensão de conceitos básicos de tributação, como tipos de tributos, base de cálculo e alíquotas para assim incentivar o cumprimento de suas obrigações fiscais de forma correta e eficaz. Será exposto, também, que a aplicação destes programas, apresenta desafios e exige uma análise crítica de sua efetividade.

Acredita-se que a implementação de programas de educação fiscal de qualidade e a promoção da consciência fiscal entre os cidadãos podem contribuir para

a redução da incidência de crimes contra a ordem tributária, o que, por sua vez, fortalecerá o Estado e a democracia brasileira. Por fim, será demonstrado de que forma os programas de educação fiscal atuais no Brasil influenciam o *compliance* tributário dos MEP's e se são capazes de reduzir a prática de crimes fiscais.

1 EDUCAÇÃO FISCAL DE MICRO E PEQUENOS EMPREENDEDORES E CRIMES FISCAIS – RELAÇÃO, CONCEITOS SOCIAIS E JURÍDICOS

A educação fiscal é um tema de grande relevância no cenário econômico brasileiro, especialmente quando se trata de micro e pequenos empreendedores (MPE's). Esses agentes econômicos desempenham um papel crucial no desenvolvimento econômico do país, representando uma significativa parcela das empresas brasileiras e contribuindo para a geração de emprego e renda. Contudo, a complexidade do sistema tributário brasileiro e a falta de conhecimento adequado sobre as obrigações fiscais são desafios que esses empreendedores frequentemente enfrentam. Nesse contexto, a educação fiscal emerge como uma ferramenta essencial para promover a cidadania fiscal, a legalidade e o desenvolvimento sustentável. Do ponto de vista social, a educação fiscal transcende a mera instrução técnica sobre como cumprir obrigações tributárias. Trata-se de um processo de conscientização e sensibilização que visa fortalecer a relação entre o Estado e o cidadão, promovendo uma cultura de responsabilidade e ética fiscal. A educação fiscal ajuda os micros e pequenos empreendedores a entenderem que o pagamento de tributos não é apenas uma obrigação legal, mas uma contribuição essencial para o bem-estar coletivo.

Para esses empreendedores, a educação fiscal é uma forma de inclusão social. Muitas vezes, os pequenos negócios operam na informalidade devido ao desconhecimento das obrigações fiscais ou ao medo de não conseguir arcar com os custos tributários. Através de programas de educação fiscal, esses empreendedores podem compreender melhor o sistema tributário, aprender a gerir suas finanças de maneira mais eficaz e perceber os benefícios de operar na formalidade. Isso inclui acesso a linhas de crédito, proteção legal e oportunidades de crescimento (Machado, 2020).

A educação fiscal é ferramenta de cidadania, promovendo a conscientização dos contribuintes sobre seus direitos e deveres e contribui para a construção de uma relação mais justa e harmoniosa entre o Estado e a sociedade (Paulsen, 2020). A educação fiscal é fundamental para a construção de uma sociedade mais justa e igualitária. Através da educação fiscal, os cidadãos podem aprender sobre seus direitos e deveres fiscais, o que pode ajudá-los a tomar decisões mais conscientes sobre seus impostos (Carvalho, 2023).

No âmbito jurídico, a educação fiscal se concentra em capacitar os micros e pequenos empreendedores a compreender e cumprir suas obrigações tributárias de forma correta e eficiente. Isso envolve não apenas o conhecimento das leis e regulamentos fiscais, mas também a habilidade de os aplicar na prática cotidiana do negócio. A correta emissão de notas fiscais, a apuração precisa dos tributos devidos, o cumprimento dos prazos legais e a manutenção de registros contábeis adequados são aspectos fundamentais abordados pela educação fiscal. A legislação brasileira oferece diversos regimes tributários simplificados, como o Simples Nacional, especificamente desenhados para facilitar a vida dos micros e pequenos empreendedores. No entanto, a falta de conhecimento sobre essas opções pode levar ao pagamento indevido de impostos ou à adoção de práticas fiscais inadequadas. A educação fiscal visa, assim, a reduzir a informalidade e a evasão fiscal, promovendo uma cultura de legalidade e conformidade tributária. Isso é particularmente importante para evitar penalidades legais e garantir a sustentabilidade do negócio (Machado, 2020).

A educação fiscal é crucial para o desenvolvimento da consciência tributária da população, especialmente das micro e pequenas empresas (MPEs), conforme definido no Código Civil Brasileiro. Através da educação fiscal, esses agentes econômicos podem compreender seus direitos e deveres fiscais, aprimorar sua gestão financeira e contribuir para a construção de uma sociedade mais justa e equitativa. A educação fiscal, também, proporciona diversos benefícios para as MPEs, como a otimização da gestão financeira, a redução de custos, o aumento da competitividade e o incentivo à formalização. Além disso, contribui para o desenvolvimento do país como um todo. Investir em educação fiscal é investir no futuro de cada indivíduo e da nação (Machado, 2020).

Essa visão reflete a necessidade de uma abordagem integrada que combine a educação formal sobre aspectos técnicos do sistema tributário com a conscientização sobre a função social dos tributos. A educação fiscal, portanto, não é apenas um instrumento para o cumprimento das obrigações legais, mas também uma forma de promover a cidadania e o desenvolvimento sustentável (Machado, 2020).

A educação fiscal para micro e pequenos empreendedores é um elemento crucial tanto no âmbito social quanto jurídico. Ela promove a inclusão social, fortalece a cidadania fiscal e garante a conformidade legal, contribuindo para a sustentabilidade dos negócios e o desenvolvimento econômico do país. Através da educação fiscal, é possível criar uma cultura de responsabilidade e ética, onde os empreendedores não apenas compreendem suas obrigações, mas também reconhecem os benefícios do cumprimento fiscal para toda a sociedade.

Por sua vez, os crimes fiscais, no contexto do direito tributário brasileiro, são infrações que envolvem a prática de atos ilícitos relacionados à obrigação tributária, com o objetivo de evitar, reduzir ou atrasar o pagamento de tributos devidos ao fisco. Esses crimes têm implicações tanto jurídicas quanto sociais, pois afetam a arrecadação de receitas necessárias para o funcionamento do Estado e a prestação de serviços públicos.

No âmbito jurídico, crimes fiscais são definidos como condutas que violam a legislação tributária, resultando em prejuízo ao erário. Eles são tipificados pelo Código Penal Brasileiro e pela Lei nº 8.137/1990, que trata dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Exemplos de crimes fiscais incluem sonegação fiscal, falsificação de documentos fiscais, omissão de informações e fraudes tributárias. Os crimes fiscais são atos ou omissões tipificados na lei penal que visam, de forma fraudulenta, omissa ou comissiva, suprimir ou reduzir o pagamento de tributos. Tais ações geram prejuízo à arrecadação tributária, afetando diretamente o financiamento das atividades essenciais do Estado, como saúde, educação e segurança. (Machado, 2017). Essa definição destaca a natureza grave dos crimes fiscais, que não apenas lesam o erário público, mas também comprometem o bem-estar social como um todo. A educação fiscal surge como ferramenta crucial para combater essa problemática, conscientizando os cidadãos sobre seus direitos e deveres fiscais e promovendo uma cultura de responsabilidade social. A configuração de um crime fiscal envolve a intenção deliberada do contribuinte

em fraudar o fisco, diferentemente de meros erros administrativos ou contábeis. As sanções para esses crimes podem incluir multas, reclusão e outras penalidades previstas na legislação.

Do ponto de vista social, os crimes fiscais tem um impacto profundo na sociedade. Eles comprometem a capacidade do Estado de arrecadar recursos necessários para a execução de políticas públicas e a prestação de serviços essenciais, como saúde, educação, segurança e infraestrutura. A sonegação fiscal, por exemplo, reduz os recursos disponíveis para investimentos públicos e pode aumentar a carga tributária sobre contribuintes que cumprem suas obrigações. Além disso, os crimes fiscais minam a confiança dos cidadãos nas instituições e na justiça fiscal, criando um ambiente de desigualdade e injustiça. Quando grandes empresas ou indivíduos ricos conseguem evadir impostos sem consequências significativas, isso pode gerar descontentamento e desmotivação entre os cidadãos comuns, que percebem uma aplicação desigual da lei. Combater os crimes fiscais é essencial para assegurar a justiça fiscal e a equidade tributária. A eficácia na prevenção e repressão desses crimes depende de um sistema robusto de fiscalização e de uma legislação clara e rigorosa. A educação fiscal também desempenha um papel importante, pois conscientiza os contribuintes sobre a importância de cumprir suas obrigações tributárias e os riscos e consequências de não o fazer.

É crucial o combate aos crimes fiscais para a construção de uma sociedade justa e equitativa, onde a ordem econômica seja preservada e o bem-estar coletivo seja garantido. A repressão aos crimes fiscais é um elemento fundamental para a manutenção da integridade do sistema tributário, que, por sua vez, é essencial para a justiça social e a distribuição justa da carga tributária. Um sistema tributário íntegro garante que todos os cidadãos contribuam de acordo com sua capacidade econômica, promovendo a equidade e combatendo a sonegação. Além disso, a repressão aos crimes fiscais contribui para a eficiência do Estado em prover o bem-estar coletivo. Ao combater a sonegação, o Estado garante a arrecadação necessária para financiar serviços públicos essenciais, como saúde, educação, segurança e infraestrutura. A luta contra os crimes fiscais é uma responsabilidade de todos os cidadãos, pois beneficia diretamente a sociedade como um todo. Através da educação fiscal, da conscientização sobre os direitos e deveres fiscais e da denúncia de irregularidades,

podemos contribuir para a construção de um país mais justo, próspero e com serviços públicos de qualidade. (Machado, 2017)

Os crimes fiscais representam uma ameaça significativa tanto do ponto de vista jurídico quanto social. Eles prejudicam a arrecadação de recursos essenciais para o funcionamento do Estado e minam a confiança nas instituições fiscais. Combater esses crimes de forma eficaz é fundamental para garantir a justiça fiscal e a equidade na distribuição da carga tributária, promovendo um ambiente de maior confiança e cidadania entre os contribuintes. Ainda a seara das relações empresariais e tributárias, no direito tributário brasileiro, os conceitos de empresa e empresário possuem relevância significativa, uma vez que esses agentes são sujeitos passivos de diversas obrigações tributárias. A definição e compreensão desses termos são essenciais para a correta aplicação das normas tributárias e para a determinação das responsabilidades fiscais.

No âmbito jurídico, os conceitos de empresa e empresário são bem delineados pelo Código Civil Brasileiro. A empresa é a atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços, enquanto o empresário é a pessoa que exerce profissionalmente essa atividade econômica organizada. Empresa é a atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços. E é vista, também, como uma atividade organizada, destacando os elementos da organização de capital, trabalho, insumos e tecnologia necessários para a produção de bens ou serviços. Não se confunde com a pessoa do empresário ou com a sociedade empresária. Empresa é a atividade econômica em si, exercida pelo empresário. O empresário, conforme definido pelo artigo 966 do Código Civil Brasileiro, é aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços. O empresário é, ainda, a pessoa física ou jurídica que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços. A profissionalidade implica a habitualidade e a finalidade de lucro (Coelho, 2012).

Essa definição destaca a profissionalidade e a habitualidade como características essenciais do empresário, diferenciando-o de outras figuras que podem realizar atividades econômicas de maneira não profissional ou esporádica. Socialmente, tanto a empresa quanto o empresário desempenham papéis cruciais no desenvolvimento econômico e social. Eles são agentes fundamentais na geração de

empregos, inovação, produção de bens e serviços, e no pagamento de tributos que financiam o Estado. Socialmente, a empresa é vista como uma unidade produtiva que gera riqueza, empregos e desenvolvimento. A atuação das empresas impacta diretamente a economia local e nacional, contribuindo para o bem-estar da sociedade por meio da oferta de produtos e serviços, inovação e responsabilidade social corporativa. O empresário, por sua vez, é um agente social que assume riscos e mobiliza recursos para a produção de bens e serviços. Ele é visto como um motor de desenvolvimento econômico, promovendo inovação e eficiência no mercado. Além disso, o empresário é responsável por cumprir obrigações fiscais e trabalhistas, contribuindo para a arrecadação tributária e para a formalização das relações de trabalho.

No direito tributário, a definição clara de empresa e empresário é essencial para a identificação dos sujeitos passivos das obrigações tributárias. As empresas e os empresários são responsáveis por recolher diversos tributos, como o Imposto de Renda, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e as contribuições para a seguridade social. Compreender os conceitos jurídicos e sociais desses agentes permite uma aplicação mais justa e eficiente da legislação tributária. Socialmente, ambos são vitais para o desenvolvimento econômico e social. Compreender esses conceitos ajuda a garantir a justiça fiscal e a eficiência na arrecadação tributária.

Os micros e pequenos empreendedores desempenham socialmente um papel crucial no desenvolvimento econômico e na geração de empregos. Eles são considerados motores da economia local e regional, promovendo a inclusão social e a redução das disparidades econômicas. Socialmente, o microempreendedor é visto como um agente de inovação e flexibilidade, muitas vezes operando em nichos específicos de mercado e atendendo demandas locais. Esses empreendedores contribuem para a diversificação da economia e a criação de oportunidades de emprego em comunidades onde grandes empresas podem não estar presentes.

O pequeno empreendedor, por sua vez, tem um impacto significativo na economia por meio da geração de empregos e da promoção do desenvolvimento local. Eles são fundamentais para a dinamização econômica e o fortalecimento da classe média, além de contribuir para a estabilidade social ao oferecer oportunidades de trabalho e renda.

A definição clara de micro e pequeno empreendedor no direito tributário é essencial para a aplicação de políticas fiscais diferenciadas, que visam facilitar o cumprimento das obrigações tributárias e promover o crescimento sustentável dessas empresas. O regime do Simples Nacional, por exemplo, é uma iniciativa que simplifica a tributação, reduz a carga tributária e diminui a burocracia para esses empreendedores, incentivando a formalização e a legalidade.

Os conceitos de micro e pequeno empreendedor são fundamentais no direito tributário brasileiro, pois determinam as bases para a aplicação de regimes tributários simplificados e políticas de incentivo ao desenvolvimento econômico. Juridicamente, essas categorias são definidas pela receita bruta anual, enquanto socialmente, são reconhecidas como importantes motores de desenvolvimento econômico e inclusão social. Compreender esses conceitos é essencial para promover a justiça fiscal e o crescimento sustentável das micro e pequenas empresas.

A educação fiscal para micro e pequenos empreendedores tem como objetivo esclarecer a importância do cumprimento das obrigações tributárias e os benefícios decorrentes da formalização e legalidade. A educação fiscal é fundamental para o desenvolvimento da consciência tributária, essencial para a construção de uma sociedade mais justa e equitativa, onde todos compreendem a importância do cumprimento das obrigações fiscais e o papel dos tributos no financiamento das políticas públicas" (Machado, 2020).

Seguindo na relação empresarial e tributária, os crimes contra a ordem tributária são definidos pela Lei nº 8.137/1990, que trata das infrações cometidas contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Esses crimes incluem práticas como a sonegação fiscal, a omissão de informações e a fraude tributária. A repressão aos crimes fiscais é indispensável para garantir a integridade do sistema tributário, essencial para a justiça social e a distribuição equitativa da carga tributária, bem como para a eficiência do Estado em prover o bem-estar coletivo, logo, a educação fiscal pode ser uma ferramenta eficaz na prevenção desses delitos. (Carrazza, 2019).

A Lei Complementar nº 123/2006, conhecida como Lei Geral da Micro e Pequena Empresa, institui o Simples Nacional, um regime tributário simplificado que unifica a arrecadação de diversos tributos. Este regime visa facilitar o cumprimento das obrigações tributárias para micro e pequenos empreendedores, reduzindo a

burocracia e a carga tributária. O Simples Nacional é uma ferramenta que, aliada à educação fiscal, pode reduzir significativamente a incidência de crimes contra a ordem tributária, proporcionando aos empreendedores uma compreensão clara de suas obrigações e dos benefícios da conformidade fiscal (Cruz, 2020).

Diversas decisões judiciais reforçam a importância da educação fiscal e a aplicação do Simples Nacional na prevenção de crimes tributários. A jurisprudência tem reconhecido a eficácia do Simples Nacional como um instrumento que facilita o cumprimento das obrigações fiscais e, conseqüentemente, reduz a prática de ilícitos tributários. Por exemplo, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem reiteradamente decidido em favor da aplicação do Simples Nacional como uma forma de simplificar e desburocratizar o cumprimento das obrigações tributárias para micro e pequenos empreendedores, destacando a importância dessa legislação na promoção da formalidade e na redução de crimes fiscais.

A relação entre a educação fiscal de micro e pequenos empreendedores e a redução de crimes contra a ordem tributária no Brasil é clara. Através da conscientização e do conhecimento sobre as obrigações fiscais, promovidos pela educação fiscal, e da simplificação proporcionada pelo Simples Nacional, é possível reduzir a prática de ilícitos tributários e promover a justiça fiscal. A literatura doutrinária e a jurisprudência corroboram a importância dessas medidas para a construção de um sistema tributário mais justo e eficiente. A educação tributária é um fator crucial para o sucesso dos micros e pequenos empreendedores no Brasil. Compreender as obrigações fiscais, os regimes tributários disponíveis e a importância da conformidade tributária não só facilitam a gestão financeira dos negócios, mas também contribui para a sustentabilidade e o crescimento das empresas. A falta de conhecimento nessa área pode levar a erros graves, multas, penalidades e, em casos extremos, à falência.

A educação tributária capacita os empreendedores a compreenderem suas obrigações fiscais, a escolherem o regime tributário mais adequado para seu negócio e a manterem-se em conformidade com a legislação. Isso é essencial para evitar problemas legais e financeiros que podem comprometer a viabilidade do empreendimento. A educação fiscal é fundamental para o desenvolvimento da consciência tributária, essencial para a construção de uma sociedade mais justa e equitativa, onde todos compreendem a importância do cumprimento das obrigações

fiscais e o papel dos tributos no financiamento das políticas públicas. (Machado, 2020).

Estudos e relatórios demonstram que a falta de educação tributária é uma das principais causas de falência entre micro e pequenos empreendedores no Brasil. Um relatório do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) revela que aproximadamente 60% das micro e pequenas empresas fecham as portas em até cinco anos de atividade, e um dos principais fatores para esse índice é a gestão inadequada das obrigações fiscais (SEBRAE, 2016).

Segundo a Receita Federal, muitos empreendedores acabam inadimplentes devido ao desconhecimento das obrigações tributárias e à falta de planejamento fiscal adequado. Esse cenário é agravado pela complexidade do sistema tributário brasileiro, que requer conhecimento especializado para ser navegada eficazmente.

Um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) destaca que a alta carga tributária e a complexidade do sistema são barreiras significativas para a sobrevivência das micro e pequenas empresas. A educação tributária surge como uma solução vital para capacitar os empreendedores a lidarem com essas questões (IBPT, 2019).

A educação tributária é indispensável para o sucesso dos micros e pequenos empreendedores no Brasil. Ela proporciona uma gestão financeira mais eficaz, reduz custos, evita multas e penalidades, e permite o acesso a benefícios fiscais. A falta de conhecimento nessa área é uma das principais causas de falência entre esses empreendedores. Investir em educação tributária é, portanto, uma estratégia crucial para garantir a sustentabilidade e o crescimento das micro e pequenas empresas.

2 COMPREENSÃO DE DEVERES FISCAIS DOS MICRO E PEQUENOS EMPREENDEDORES E O IMPACTO NA PREVENÇÃO DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

A compreensão dos deveres fiscais por parte dos micros e pequenos empreendedores é de extrema importância não apenas para o cumprimento das obrigações legais, mas também para a prevenção de crimes fiscais. Essa relação é destacada por diversos autores renomados de direito tributário, os quais ressaltam a

relevância do conhecimento das normas fiscais para a manutenção da conformidade tributária e a redução da incidência de ilícitos nesse âmbito. A compreensão dos deveres fiscais é essencial para a regularidade das operações empresariais. O desconhecimento das obrigações tributárias pode levar a sérias consequências, como multas e penalidades, comprometendo a saúde financeira do negócio (Coelho, 2020).

A conformidade fiscal é um dever fundamental dos contribuintes, pois contribui para a manutenção do Estado de Direito e o financiamento das políticas públicas. Ele destaca a importância da educação tributária na promoção da cidadania fiscal e na prevenção de crimes fiscais (Carrazza, 2019). Logo, a compreensão dos deveres fiscais pelos micros e pequenos empreendedores está diretamente relacionada à redução de crimes fiscais. Quando os empresários entendem suas obrigações tributárias e cumprem-nas corretamente, há uma diminuição na incidência de práticas ilícitas, tais como sonegação fiscal, fraude tributária e omissão de informações.

Um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) constatou que a falta de conhecimento das obrigações fiscais é uma das principais causas de crimes fiscais cometidos por micro e pequenas empresas no Brasil. Empresas que não possuem uma compreensão adequada das normas tributárias tendem a cometer erros e irregularidades que as colocam em situação de vulnerabilidade perante a fiscalização (IBPT, 2019).

Além disso, dados do Ministério da Economia indicam que a maioria das autuações fiscais realizadas no país envolvem micro e pequenas empresas. Isso evidencia a importância de promover a educação tributária nesse segmento empresarial como forma de reduzir as irregularidades e fortalecer a conformidade fiscal (BRASIL, 2020).

Por sua vez, a tributação do lucro e o tratamento fiscal das micro e pequenas empresas (MPEs) são temas cruciais no contexto da compreensão dos deveres fiscais e na redução de crimes fiscais, conforme discutido anteriormente. A forma como essas empresas são tributadas tem um impacto significativo em sua capacidade de cumprir suas obrigações fiscais e na sua vulnerabilidade à prática de ilícitos tributários.

As micro e pequenas empresas no Brasil têm a opção de serem tributadas pelo Simples Nacional, um regime tributário simplificado que unifica a arrecadação de diversos impostos e contribuições. Esse regime visa facilitar o cumprimento das obrigações fiscais para esse segmento empresarial, reduzindo a burocracia e a carga

tributária. O Simples Nacional simplifica a tributação para micro e pequenas empresas, reduzindo a complexidade do sistema tributário e facilitando o cumprimento das obrigações fiscais. Isso está alinhado com a importância da compreensão dos deveres fiscais pelos empresários, conforme destacado pelos autores de direito tributário. Ao simplificar a tributação e tornar mais transparentes as obrigações fiscais, o Simples Nacional contribui para a redução da incidência de crimes fiscais entre as MPes. Empresas que aderem a esse regime têm menos dificuldade em cumprir suas obrigações tributárias e estão menos propensas a cometer irregularidades por falta de conhecimento.

A compreensão dos deveres fiscais por parte dos micros e pequenos empreendedores, conforme destacado em doutrinas do direito tributário, é essencial para a regularidade das operações empresariais e para a prevenção de crimes fiscais. Investir em educação tributária nesse segmento empresarial é uma estratégia eficaz para promover a conformidade fiscal e contribuir para um ambiente de negócios mais ético, transparente e sustentável. Assim como, tributação do lucro e o tratamento fiscal das micro e pequenas empresas desempenham um papel fundamental na relação entre a compreensão dos deveres fiscais e a redução de crimes fiscais. O Simples Nacional, como regime tributário simplificado para MPes, não apenas facilita o cumprimento das obrigações tributárias, mas também promove a conformidade fiscal e a transparência, contribuindo para um ambiente de negócios mais ético e sustentável.

3 PROGRAMAS DE EDUCAÇÃO FISCAL NO BRASIL – ANÁLISE DE APLICAÇÃO E EFICÁCIA

A importância do Estado brasileiro na disseminação da educação fiscal para os micros e pequenos empreendedores é fundamental para promover a conformidade tributária, a transparência fiscal e o desenvolvimento econômico sustentável. O Estado desempenha um papel crucial ao implementar políticas públicas e programas educacionais que visam capacitar esses empreendedores a entenderem suas obrigações fiscais e a cumpri-las de maneira adequada. O Estado tem o interesse em garantir que os contribuintes, incluindo os micros e pequenos empreendedores,

cumpram suas obrigações tributárias de forma correta e transparente. Ao investir na educação fiscal, o Estado capacita esses empresários a compreenderem suas responsabilidades fiscais, o que contribui para a redução da sonegação e da evasão fiscal. Micro e pequenas empresas desempenham um papel crucial na economia brasileira, contribuindo significativamente para a geração de empregos e para o crescimento do Produto Interno Bruto (PIB). Ao promover a educação fiscal para esses empreendedores, o Estado fortalece o ambiente de negócios, estimulando a formalização e o crescimento sustentável desses negócios. Muitos micros e pequenos empreendedores operam no mercado informal devido à falta de conhecimento sobre suas obrigações fiscais e aos entraves burocráticos. A educação fiscal não se limita apenas ao cumprimento das obrigações tributárias, mas também engloba o desenvolvimento de uma consciência fiscal entre os cidadãos. Ao entenderem a importância dos tributos para o financiamento dos serviços públicos, os micros e pequenos empreendedores tornam-se agentes ativos na construção de uma sociedade mais justa e democrática. A disseminação da educação fiscal para os micros e pequenos empreendedores contribui para aumentar a transparência fiscal e a prestação de contas por parte do Estado. Empresários bem informados podem exigir maior transparência na aplicação dos recursos públicos e participar ativamente do processo de fiscalização e controle social. (Machado, 2020). Diante desses pontos, fica evidente que o Estado brasileiro desempenha um papel crucial na disseminação da educação fiscal para os micros e pequenos empreendedores. Investir nessa área não apenas fortalece a conformidade tributária, mas também contribui para o desenvolvimento econômico, a redução da informalidade e o fortalecimento da cidadania fiscal no país.

O Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) implementado pelo Governo Federal tem como objetivo promover a educação fiscal desde a infância, por meio da inclusão do tema nos currículos escolares. O programa visa sensibilizar os estudantes sobre a importância dos tributos para o funcionamento do Estado e para a melhoria da qualidade de vida da população. Segundo relatório do Ministério da Educação, o PNEF está presente em escolas de todo o país, alcançando milhares de alunos anualmente (Ministério da Educação, 2020).

Na pesquisa sobre a aplicação do PNEF, analisou-se A trajetória da educação fiscal no Brasil se inicia em **1969**, com a pioneira **Operação Bandeirante**.

Subsequentemente, programas como **Operação Brasil do Futuro (1970)** e **Contribuinte do Futuro (1977)** reforçaram a importância da temática. Em **1996**, o Conselho de Política Fazendária (Confaz) instituiu um Grupo de Trabalho para debater o assunto, formalizado em **1998** pela Portaria nº 35/1998 do Ministério da Fazenda. O Grupo de Trabalho de Educação Fiscal (GEF) foi criado em **2002** pela Portaria Interministerial nº 413 - MF/MEC, reunindo representantes do Ministério da Educação, Ministério da Fazenda e suas respectivas secretarias. Em **2019**, o Decreto nº 9.759 extinguiu o GEF, mas o **Protocolo ICMS 44/19** garantiu a manutenção do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) nos estados (Moura, 2020). **Visando aprofundar o conhecimento sobre os programas**, foram analisados dados e informações sobre políticas/programas de educação fiscal e suas avaliações de impacto. A pesquisa se concentrou em órgãos federais.

No âmbito federal, analisou-se informações da Receita Federal sobre o **Prêmio Nacional de Educação Fiscal 2019** e programas como o **Núcleo de Apoio Contábil Fiscal (NAF)**, **Conheça a nossa Aduana**, **Projeto Destinação** e **Autoatendimento Orientado**. O NAF, em parceria com Instituições de Ensino Superior (IES), oferece serviços contábeis e fiscais gratuitos, buscando desenvolver a conformidade tributária e a cidadania. O programa possui questionários de acompanhamento para mensurar seus resultados, que incluem a qualificação profissional, a prestação de serviços fiscais e o desenvolvimento da moral fiscal. O NAF é reconhecido como um grande sucesso e foi exportado para outros países. **A jornada da educação fiscal no Brasil demonstra um compromisso crescente com a conscientização tributária e a construção de uma sociedade mais justa.** Os programas existentes, como o NAF, representam ferramentas valiosas para alcançar esses objetivos (Moura, 2020).

O Ministério da Economia, por meio da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), realiza seminários e capacitações voltados para micro e pequenos empreendedores. Esses eventos visam esclarecer dúvidas e fornecer orientações sobre o cumprimento das obrigações fiscais, incluindo a correta emissão de notas fiscais, o pagamento de impostos e a utilização de regimes tributários simplificados, como o Simples Nacional (Receita Federal, 2020).

O Portal da Educação Fiscal é uma plataforma online mantida pelo Ministério da Economia que oferece uma série de recursos educacionais sobre tributação e

cidadania fiscal. O portal disponibiliza cartilhas, vídeos, jogos e materiais didáticos destinados a micro e pequenos empreendedores, com o objetivo de facilitar o entendimento das obrigações tributárias e promover uma relação mais transparente entre o Estado e os contribuintes (Ministério da Economia, 2020).

Apesar destes, nota-se uma dificuldade na análise de dados destes programas de educação fiscal implementados pelo governo brasileiro devido a deficiência de informações a respeito da eficácia e, embora haja iniciativas para promover a conscientização e a capacitação dos empreendedores, ainda existem desafios significativos a serem enfrentados. Sem uma compreensão adequada das normas tributárias e das consequências legais de suas ações, os micro e pequenos empreendedores estão mais propensos a cometerem irregularidades fiscais, como sonegação de impostos, fraude tributária e omissão de informações. Em suma, observamos que, no Brasil, não temos ainda a cultura de avaliar as políticas públicas em geral, o que não nos permite ter evidências suficientes quanto aos seus efetivos resultados. (Moura, 2020). Diante disso, torna-se evidente a necessidade de fortalecer os programas de educação fiscal, oferecendo recursos educacionais acessíveis e abordagens pedagógicas eficazes para capacitar os empreendedores a entenderem suas obrigações fiscais e a cumpri-las de maneira adequada. Além disso, é fundamental que o Estado brasileiro promova uma cultura de conformidade tributária, estimulando a transparência e a ética nas práticas empresariais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise da literatura e dos dados coletados revela uma relação direta entre a educação fiscal e a redução de crimes contra a ordem tributária brasileira. Indicando que a falta de educação fiscal entre os MPEs contribui para a sonegação fiscal e outros delitos fiscais, enquanto a implementação de programas de educação fiscal eficazes pode levar à diminuição desses crimes.

Os programas de educação fiscal podem promover a conscientização fiscal entre os MPEs, informando-os sobre seus direitos e obrigações fiscais, as boas práticas de gestão fiscal e as consequências da sonegação fiscal (Moura, 2020). Além disso, esses programas incentivam o diálogo entre o fisco e os MPEs, contribuindo

para a construção de um relacionamento mais transparente e colaborativo. Há programas de educação fiscal ativos em todo país, no entanto, a efetividade desses programas ainda é questionável, e há necessidade de aprimorá-los para que atendam às necessidades dos MPEs de forma mais eficaz.

A presente pesquisa conclui que a educação fiscal é uma ferramenta fundamental ajudar no combate aos crimes contra a ordem tributária brasileira, especificamente no que diz respeito aos Micro e Pequenos Empreendedores (MPEs). A efetivação de programas de educação fiscal bem elaborados e direcionados a esse público pode contribuir significativamente para a redução da sonegação fiscal e outros delitos tributários.

Para tanto, é necessário que os programas de educação fiscal sejam implementados de forma ampla e abrangente. A análise das pesquisas do PNEF e SEBRAE demonstram, também que a educação fiscal possui um papel crucial na prevenção e no combate aos crimes contra a ordem tributária entre os MPEs. Ao promover o conhecimento sobre os direitos e deveres fiscais, incentivar a cultura da honestidade e da responsabilidade fiscal, e fortalecer a gestão financeira dos MPEs, a educação fiscal contribui para a construção de um ambiente de negócios mais justo, transparente e competitivo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Ministério da Economia. Portal da Educação Fiscal. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br>>. Acesso em 25 de abril de 2024.

BRASIL. MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Relatório de Atividades da Receita Federal. Brasília: Ministério da Economia, 2020. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/geral/2020-balanco-anual-de-atividades.pdf>>. Acesso em 29 de abril de 2024.

BRASIL. Ministério da Educação. Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF). Brasília: Ministério da Educação, 2020.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. Educação Fiscal. Referencial de Implantação do NAF, 2019, v. 2. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/naf/referencial-de-implantacao-do-naf-2019-v2.pdf/view/>> Acesso em 19 de abril de 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Relatório Anual de Arrecadação. Brasília: Receita Federal, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arrecadacao-federal/2019?b_start:int=20>. Acesso em 26 de abril de 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 33. ed. São Paulo: Ed. Noeses, 2023.

COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial: empresa e atos comerciais. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

CRUZ, Eduardo Ribeiro. Direito Tributário para Micro e Pequenas Empresas. 2ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2020.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNAD Contínua). Rio de Janeiro: IBGE, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Educação fiscal: uma abordagem jurídica e social**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MOURA, Jersilene de Souza. Educação Fiscal e Compliance Tributário no Brasil – Uma Correlação Difícil de Provar, mas Fácil de Perceber. 2020. Disponível em: <<https://repositorio.fgv.br/items/efa8d45c-71cb-440a-850f-5df26eb56739/full>>. Acesso em: 1 de maio 2024.

NABUCO, Joaquim. Minha Formação. São Paulo: Martin Claret, 2002.

NASCIMENTO, Esdras; FERREIRA, Celso. A Educação Fiscal como Instrumento de Combate ao Planejamento Tributário Ilícito. Revista de Direito Tributário e Financeiro, São Paulo, v. 4, n. 16, p. 143-162, abr./jun. 2016. Disponível em: <<https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/1053/0>>. Acesso em: 10 de abril de 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

SEBRAE. Pesquisa Nacional de Educação Fiscal para Micro e Pequenas Empresas. Brasília, 2022.

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira. Brasília: SEBRAE, 2018.

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Sobrevivência das empresas no Brasil. Brasília: SEBRAE, 2016.

SOUZA, Jorge Francisco de Paula. Revolução Farroupilha: Contexto, Causas e Desdobramentos. 2024.

SOBRE OS ORGANIZADORES

LISBINO GERALDO MIRANDA DO CARMO

Mestre em Direito Internacional pela Universidade Autónoma de Asunción – PY, convalidado pela UNAMA. Especialista em Direitos Humanos pela FIBRA e em Direito Penal e Processual Penal pela UNAMA. Docente de Direito Tributário na UNAMA e Analista Judiciário no Tribunal de Justiça do Estado do Pará. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6182097085008910>. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-2581-5789>. E-mail: lisbinounama@gmail.com

MARCOS VITOR COSTA CASTELHANO

Graduado em Psicologia pelo centro universitário de Patos (UNIFIP), sendo mestrando em ciências da educação.

GUSTAVO HENRIQUE QUEIROZ DOS SANTOS

Professor Universitário e Advogado. Bacharel em Direito pela Faculdade de Integração do Sertão – FIS. Mestre em ciências jurídicas pelo PPGCJ – Programa de pós-graduação em ciências jurídicas da Universidade Federal da Paraíba (Bolsista CAPES durante o mestrado). Doutorando em ciências jurídicas pelo PPGCJ – Programa de pós-graduação em ciências jurídicas da Universidade Federal da Paraíba. Vice-líder do grupo de pesquisas Ética, Direitos Humanos e Alteridade. E-mail para contato: ghenriquequeiroz@gmail.com.

ADACI ESTEVAM RAMALHO NETO Graduado em Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Patos.

PATRÍCIO BORGES MARACAJÁ

Engenheiro Agrônomo pela Universidade Federal da Paraíba concluído em (1981) e Graduado em Teologia pelo Cenpacre (2007), efetuou o doutorado (1991 - 1995) recebendo o título de Doutor Engenheiro Agrônomo pela Universidad de Córdoba - España em (1995) que foi

Convalidado pela USP ESALQ - Piracicaba - SP em 1996 como o título de D. Sc.: Entomologia

ALINE CARLA DE MEDEIROS

Licenciada em Biologia pela Universidade Estadual Vale do Acaraú, concluído em 2008; Especialista em Educação Ambiental pelas Faculdades Integradas de Patos (FIP), concluído no ano de 2011; Mestre em Sistemas Agroindustriais, pela Universidade Federal de Campina Grande- UFCG/Pombal-PB, concluído em 2014 e Doutora em Engenharia de Processos pela Universidade Federal de Campina Grande-UFCG, concluído em 2020.

FLÁVIO FRANKLIN FERREIRA DE ALMEIDA

Possui Mestrado em Economia da Empresa (aprovado com distinção) pela Universidade Federal da Paraíba-UFPB (2004). Graduado em Ciências Econômicas - (2001).