

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**DA CONCORRÊNCIA DESLEAL POR SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS
NO DIREITO BRASILEIRO**

Mariana Esteves da Silva

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRASIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**DA CONCORRÊNCIA DESLEAL POR SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS
NO DIREITO BRASILEIRO**

Mariana Esteves da Silva

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do Grau de Bacharel em Direito sob orientação do professor José Maria Zanuto.

Presidente Prudente/SP
2008

DA CONCORRÊNCIA DESLEAL POR SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS NO DIREITO BRASILEIRO

Monografia de Conclusão de Curso
aprovada como requisito parcial para
obtenção do Grau de Bacharel em
Direito.

José Maria Zanuto
Orientador

Examinador

Examinador

Presidente Prudente, _____ de Junho de 2008.

O melhor relacionamento com a vida é quando se oferece generosamente os talentos e se compartilha os objetivos.
(Autor desconhecido)

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, pelo dom mais sublime: a vida; que renasce a cada dia, mesmo diante das dificuldades; pela força que surge nos momentos mais difíceis; pela sabedoria adquirida com o sofrimento e a felicidade; e por fim por todos os “presentes” que recebi ao longo deste curso.

Aos meus pais, pelo amor, carinho e dedicação nos momentos difíceis e também nos mais prazerosos.

Ao meu namorado Jonathan, para mim “carinho”, pela mão amiga, pela compreensão, pela paciência, principalmente, por seu grande amor.

Aos anjos, também chamados de amigos, que direta ou indiretamente ajudaram para a conclusão deste trabalho, e também do curso.

E, por fim, ao meu orientador, professor José Maria Zanuto, pois sem ele esse trabalho não teria tamanha magnitude.

RESUMO

No presente trabalho, realizou-se inicialmente uma abordagem acerca das noções de tributo para, então, estabelecer seu conceito e efetuar a análise de seus princípios e de suas espécies. Mais adiante, procedeu-se ao estudo da função social dos tributos, como preceitua o preâmbulo da Constituição Federal de 1988 em seus artigos. Por fim, foi avaliada a evolução da carga tributária no Brasil e as conseqüências ocasionadas pela grande elevação de tais cargas. Em seguida, foi conceituada a formação do preço de venda no Brasil, através de um método eficaz a todos os meios econômicos e demonstrada a influência dos tributos na formação do preço de venda. A concorrência foi tratada por meio de breves exposições, nas quais evidenciou-se o seu tratamento na Constituição Brasileira e na Lei Antitruste, criada em 1994, para regulamentá-la no Brasil. Passou-se, então, a tratar de um dos objetos desse estudo – o Direito Concorrencial, mencionando os princípios que o regem e estabelecendo, mesmo que brevemente, a sua relação com o Abuso do Poder Econômico. Antes de adentrar especificamente no outro objeto de estudo, buscou-se conceituar a função social da empresa e relacionar a sua importância para o presente trabalho. Feito isso, tratou-se especificamente do tema da sonegação de tributos demonstrando a sua origem, bem como a sua evolução no Brasil, destacando a importância do Princípio da Moralidade para o Direito Tributário Brasileiro. E, finalmente, foram abordadas a descompetividade empresarial e a concorrência desleal decorrente da sonegação tributária; assim como a responsabilidade do Estado diante de tal situação conflituosa e o Imposto Único como meio de solução desse conflito e da própria sonegação tributária.

Palavras-chave: Direito Tributário. Direito Concorrencial. Abuso do poder econômico. Sonegação de Tributos. Imposto Único.

ABSTRACT

The present work was carried out initially an approach about the notions of tribute to then establish its concept and make the analysis of its principles and its species. Later, proceeded to the study of the social function of taxes, as requires the preamble of the Federal Constitution of 1988 in its articles. Finally, was evaluated the evolution of the tax burden in Brazil and the consequences caused by the elevation of such large loads. Then appraised was the formation of the purchase price in Brazil, through an effective method to all economic means and demonstrated the influence of taxes in the training of the sales price. Competition was treated by brief exposures, in which evidenced itself in its treatment Brazilian Constitution and the Antitrust Law, created in 1994 to regulate it in Brazil. It is, then, the case of one of the objects of this study - the Law competitive, indicating that the principles governing and setting, even if briefly, its relationship with the Economic Abuse of Power. Before enter specifically in the other object of study, sought up to appraise the social function of the company and relate its importance to this work. Done that, it is specifically the issue of evasion of taxes showing its origin, as well as changes in Brazil, stressing the importance of the principle of Morality for the Brazilian Tax. And, finally, were addressed to competitiveness lack business and unfair competition arising from tax evasion, as well as the responsibility of the state facing this situation and the conflict Single Tax as a means to resolve this conflict and the actual tax evasion.

Keywords: Right Tax. Right competitive. Abuse of economic power. Withholding of Taxes. Single Tax.

LISTA DE TABELAS

TABELAS

TABELA 1 – Brasil – 1993-2001 - Evolução das cargas tributárias global e <i>per capita</i>	55
TABELA 2 – Contribuintes isentos, inativos, omissos e empresas optantes pelo Simples; Cruzamento entre declaração de Imposto de Renda e movimentação financeira.....	108

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 TRIBUTOS	12
2.1 Origem.....	12
2.1.1 No mundo.....	12
2.1.2 No Brasil.....	14
2.2 Conceito	19
2.3 Princípios Constitucionais Tributários	20
2.3.1 Princípio da legalidade (art. 150, I, CF)	20
2.3.2 Princípio da anterioridade (artigo 150, inciso III, alínea “b”, da CF)	23
2.3.3 Princípio da irretroatividade (art. 150, III, “a”, CF)	25
2.3.4 Princípio da igualdade (art. 150, II, CF)	26
2.3.5 Princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF)	27
2.3.6 Princípio da vedação do confisco (art. 150, IV, CF)	28
2.3.7 Princípio da liberdade de tráfego (art. 150, V, CF)	30
2.3.8 Princípio da transparência (art. 150, § 5º, CF)	30
2.4 Espécies de Tributos.....	31
2.4.1 Impostos (artigo 16 e ss., do CTN)	33
2.4.2 Taxas (artigo 77 e ss., do CTN)	35
2.4.3 Contribuição de melhoria (artigo 81 e ss., do CTN)	40
2.4.4 Empréstimos compulsórios (artigo 148, da CF)	42
2.4.5 Contribuições especiais (artigo 149, da CF)	43
3 FUNÇÃO SOCIAL DOS TRIBUTOS	48
4 A EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	53
5 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA NO BRASIL	56
5.1 Lei da Oferta e da Procura	57
5.2 Elementos Formadores do Preço de Venda.....	58
5.2.1 Aspectos Relevantes.....	59
5.2.2 Custo do serviço.....	60
5.2.3 Despesas variáveis	60
5.2.4 Tributos	61
5.2.5 Despesas fixas	63
5.2.6 Lucro	64
6 DIREITO CONCORRENCIAL NO BRASIL	66
6.1 Constituição Federal de 1988 e o Tratamento da Questão Concorrencial.....	66
6.2 A Legislação Brasileira Antitruste – Lei nº. 8.884/94	67
6.2.1 O sistema brasileiro de defesa da concorrência.....	69
6.3 Princípios Relacionados ao Direito de Concorrência	75
6.3.1 Princípio da liberdade de comércio	75
6.3.2 Princípio da liberdade contratual.....	76
6.3.3 Princípio da igualdade.....	77
6.3.4 Princípio da análise econômica.....	77

6.3.5 Princípio da regra razão	78
6.3.6 Princípio da eficiência.....	79
6.4 Abuso do Poder Econômico e Concorrência Desleal.....	80
7 FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA.....	86
8 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E NORMA GERAL ANTIELISIVA	90
8.1 Noções Gerais de Planejamento Tributário.....	90
8.2 Elisão Fiscal	91
8.2.1 Conceito	92
8.2.2 Princípios relacionados à elisão fiscal.....	93
8.2.2.1 Princípio da segurança jurídica	94
8.2.2.2 Princípio da igualdade	95
8.2.2.3 Princípio da livre iniciativa	96
8.2.3 Elisão e redução da carga tributária.....	96
8.3 Evasão Fiscal	97
8.3.1 Conceito	98
8.3.2. Simulação fiscal	98
8.4 Considerações sobre a Norma Geral Antielisiva	99
8.5 Considerações Finais.....	102
9 SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS.....	103
9.1 Origem da Sonegação no Brasil.....	103
9.2 A Evolução da Sonegação de Tributos no Brasil	104
9.3 Princípio da Moralidade no Direito Tributário	109
9.3.1 Princípio da moralidade nos atos executivos e judiciais.....	110
9.3.2 Princípio da moralidade e o direito de repetição do indébito tributário	110
9.3.3 Princípio da moralidade e o planejamento tributário	111
10 A DESCOMPETIVIDADE EMPRESARIAL E A CONCORRÊNCIA DESLEAL DEVIDO SONEGAÇÃO TRIBUTÁRIA	114
10.1 Da Responsabilidade do Estado	116
10.2 Imposto Único como Solução da Sonegação Tributária.....	118
11 CONCLUSÃO	123
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	126

1 INTRODUÇÃO

O Brasil, desde os tempos mais remotos até a atualidade, enfrenta uma grande carga de tributos imposta pelo Estado, o que dificulta, cada vez mais, a criação e a manutenção de uma empresa.

Decorrente desse fato, surge a sonegação de tributos, pois os contribuintes deixam de cumprir com as suas obrigações, por não suportarem a carga tributária que incide sobre sua renda, seu patrimônio e suas atividades. Esta é a principal razão pela qual, várias empresas vêm sonegando o pagamento de tributos, trabalhando na clandestinidade e colocando à venda seus produtos por um preço muito inferior que o de mercado, o que prejudica os empresários que pagam rigorosamente as suas obrigações e repassam o valor da carga tributária no preço de venda.

Com isso, na busca de conquista de mercados, resta configurada uma grande descompetitividade empresarial, provocada por técnicas de concorrência que se baseiam na atuação legal ou ilegal de contribuintes.

No presente trabalho, utilizou-se para coletas de dados os recursos bibliográficos, análise de doutrinas, jurisprudências e pesquisas na internet.

Através, dos métodos utilizados quais sejam o histórico, o dedutivo e o hipotético-dedutivo, verificou-se a evolução do Direito Tributário acerca do tema escolhido, utilizando-se de uma norma genérica para analisar o tema diante de uma hipótese específica abordada no trabalho.

Nesse estudo, procurou-se demonstrar um conceito de tributos e as suas espécies, bem como os princípios regentes do Direito Tributário.

Por outro lado, devemos considerar que os tributos também devem satisfazer a sua função social, ou seja, a distribuição de renda, bem como a satisfação das necessidades essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho. Também pertencem à questão da função social do tributo, o seu potencial para estimular e promover a livre iniciativa, a livre concorrência e proporcionalização de políticas de

investimentos e de incentivos econômicos, procurando-se, afinal, satisfazer o previsto no preâmbulo da Constituição Federal e em seus artigos que estabelecem os fundamentos da República Federativa do Brasil.

Porém, a evasão fiscal, forma de concorrência desleal e atitude condenável, não fere somente o concorrente que na condição de contribuinte, paga corretamente seus tributos, mas também lesa a toda nação na medida em que subtrai recursos a serem destinados ao atendimento, pelo Estado, das necessidades da população mais carente.

Ademais, a evasão desequilibra a concorrência, pois decorre, em muitos casos, de uma rede de sonegação tributária, tendo em vista que na cadeia de produção e circulação, vários contribuintes passam a compartilhar dessa prática ilícita, visando a sua sobrevivência e do seu empreendimento. Esta situação é mantida porque a fiscalização é insuficiente, e agravada porque os meios e procedimentos estatais para combater e corrigir as distorções são de grande morosidade. Com isso, surge a responsabilidade também do Estado.

Assim, diante do exposto, se faz necessário que, o mais célere possível, se busque uma forma de solução deste conflito, por meio de uma Reforma Tributária consistente, que não apenas disfarce o problema, como ocorreu em momentos anteriores.

2 TRIBUTOS

2.1 Origem

Para uma melhor compreensão do tema escolhido, deve-se, primeiramente, conhecer a origem dos tributos, ou seja, a forma como surgiu a idéia do Estado cobrar um determinado valor por um serviço prestado ou por algum tipo de benefício oferecido.

Este estudo será iniciado por uma verificação da origem dos tributos nas principais sociedades existentes na história da humanidade. Conhecida, de forma sintética, seu início no âmbito mundial, será analisada sua origem no Brasil desde a colonização até a Constituição Federal de 1988, demonstrando a evolução do Sistema Tributário Nacional através de todas as Constituições que regeram o nosso país.

A existência deste tópico se mostra essencial para a compreensão da situação atual ao qual nos deparamos e necessária para uma melhor escolha da solução buscada para os problemas expostos neste trabalho.

2.1.1 No mundo

Hodiernamente, considerando os motivos que levaram à arrecadação dos tributos, seu surgimento ocorreu voluntariamente, por parte dos integrantes de tribos primárias, como uma forma de retribuição aos seus líderes pelos serviços dedicados a comunidade.

No momento seguinte, passaram os tributos a ser obrigatórios, como uma medida indenizatória de guerras, em que os vencidos, em sinal de submissão

ao povo vencedor, efetuavam pagamentos em escravos, ouro ou qualquer outra modalidade de riqueza.

Após essa época, os chefes de Estados, passaram a cobrar tributos de parte da produção dos seus próprios súditos.

Desde os tempos primórdios, não havia uma grande preocupação com a legalidade na instituição dos tributos, tendo em vista que os grandes líderes da antiguidade já retiravam quantias de seus súditos para a manutenção do seu poder, conforme necessitavam e sem se preocuparem com a justiça ou a destinação dos recursos arrecadados.

Segundo o doutrinador Martins (2005, p. 117):

O povo, na Antiguidade Clássica era um pagador de tributos “in natura”, ou em espécie, sem ter esperança de contrapartida por parte do Estado, que apenas o utilizava como instrumento de suas aspirações de domínio interno ou externo.

Na Grécia e em Roma, a tributação sobre produtos importados era considerada de maior relevância do que a incidente sobre a circulação interna dos produtos. A instituição do tributo administrado pelo Estado, como se conhece atualmente, ocorreu na Grécia.

Em Roma, havia um tributo destinado ao Senado e ao *fiscum* - órgão administrativo -, e outro tributo destinado exclusivamente à administração imperial. Na época do principado, apesar das duas administrações - Senado e o *fiscum* - que ocorriam naquele momento, houve um gradativo fortalecimento do tributo destinado ao imperador. Além disso, os tributos sobre consumo e os aduaneiros eram considerados taxas diretas e constituíam a principal forma de tributação, sendo mais tarde acrescida da tributação sobre ganhos e o patrimônio.

Na Pérsia e no Egito, a tributação recaía, principalmente, sobre a produção de terras, o que acarretou, inclusive, a formação da corrente econômica dos fisiocratas, que entendiam que toda a riqueza advinha da terra, sendo a fertilidade desta o elemento mais importante da economia.

Na Idade Média, parte dos tributos cobrados foram substituídos por serviços obrigatórios e sistemas de ajuda dos servos para seus senhores.

Paralelamente, também foi mantida a tributação sobre a circulação interna de bens, assim como sobre os rendimentos.

Segundo Martins (2003, p. 22), na França, os representantes da realeza, o Clero e o povo se reuniram em *États Généraux* e nos Estados Provinciais para a obtenção dos tributos. No século XVIII, o povo, onerado com os tributos cobrados pela monarquia, reagiu. Essa reação ficou denominada como a Revolução Francesa em 1789.

Na Inglaterra, se tornou marcante a luta dos barões contra João Sem Terra, que revoltados impuseram-lhe, depois da guerra de 1214, a Magna Carta de 1215, na qual ficou determinado que nenhum tributo poderia ser cobrado sem o consentimento do Conselho do Reino.

Na época colonial, Portugal tinha como método tributário, a cobrança do “quinto” sobre as pedrarias, das “dízimas” de todos os produtos e dos “direitos alfandegários” que incidiam sobre toda mercadoria importada ou exportada. Em 1413, como forma de limitar o poder tributário do governante, para se obter a aprovação sobre os impostos passou a ser necessária a convocação da Corte de Lamengo.

2.1.2 No Brasil

No Brasil - Colônia, se aplicava as leis fiscais portuguesas. Todavia, somente em decorrência das Capitânicas Hereditárias surgiram os primeiros tributos, que incidiam sobre o consumo, denominando-se Imposto de Consumo.

Como visto, a arrecadação de tributos sempre fez parte dos Estados, independente dos regimes econômicos ou da época em que era estabelecida. No entanto, com a instalação e predominância do regime capitalista, as receitas derivadas se tornaram a principal fonte de recursos do Estado. Necessária a diferenciação entre receitas originárias – aquelas produzidas por bens e empresas de propriedade pública -, cuja denominação é decorrente de sua origem no próprio

patrimônio do Estado, e receitas derivadas - aquelas cobradas por força de lei, sendo assim denominadas porque derivam do poder do Estado de instituir o tributo.

A Constituição de 1824, no tocante ao Direito Tributário, dispunha que competia ao Poder Legislativo, fixar anualmente as despesas públicas e repartir a contribuição arrecadada.

Contudo, somente com a decretação do Ato Adicional em 12 de agosto de 1834, restaram traçados os limites e fundamentos do Direito Tributário Nacional. Deste então, sucederam-se as disposições que criaram, alteraram e suprimiram tributos e, também, modificaram as competências tributárias.

Posteriormente, a Constituição de 1891 inovou ao fixar a divisão tributária entre os tributos de competência da União e os tributos de competência dos Estados, que, por sua vez, deveriam instituir também os tributos municipais. Dessa forma, o imposto federal era uniforme para todo o país e a União teria capacidade para estabelecer distinções e preferências em relação a um Estado ou a um Município.

A Constituição de 1934 baseando-se na Constituição de Weimar determinou três esferas tributantes, quais sejam a União, os Estados e os Municípios. Sendo assim, somente a partir desta Constituição, que os Municípios passaram a ter competência para instituir os seus próprios tributos.

A União passou a ter competência pelos tributos que incidiam sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira, assim como pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; pelo imposto de transferência de recursos para o exterior; pelo imposto sobre atos emanados de seu governo; e também pelas taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; pelas taxas de entrada, saída e estadia; e pelas contribuições de melhoria.

Os Estados tinham a competência em relação ao imposto sobre a propriedade territorial rural, sobre transmissão de propriedade *causa mortis*, sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, de consumo de combustível de motor a explosão, de vendas e consignações, de exportações de mercadorias de sua produção, de indústrias e profissões, sobre atos emanados de seu governo, da taxa de serviços estaduais e as contribuições de melhoria.

Por fim, os Municípios detinham a competência sobre os impostos de licença, o imposto predial e territorial urbano, sobre diversões públicas, as taxas de serviços municipais e a contribuição de melhoria.

A Carta Magna de 1937 não trouxe grandes alterações no sistema tributário instituído pela Constituição de 1934. Contudo, foi suprimida dos Estados e dos Municípios a competência para instituir o imposto de consumo de combustível de motor a explosão e o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais. Segundo Martins (2003, p. 23) “parte da arrecadação dos impostos estaduais iria para os Municípios, como a metade da arrecadação do imposto de indústrias e profissões. Deixou de existir a contribuição de melhoria”.

A Constituição de 1946, por sua vez, alterou novamente a competência para instituição de tributos, estabelecendo outros impostos para a União, os Estados e os Municípios. Sendo assim, os tributos de competência da União são: imposto sobre importação de mercadorias do exterior; sobre consumo de mercadorias; sobre produção, comércio, distribuição e consumo e importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos e gasosos; sobre a renda e proventos de qualquer natureza; sobre transferência de recursos para o exterior; sobre negócios de sua economia; atos e instrumentos regulados por meio de lei federal; imposto extraordinário; taxas e contribuição de melhoria. Já os Estados passaram a ter competência para instituir os impostos sobre a propriedade territorial, sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*; sobre vendas e consignações; sobre exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro; sobre atos regulados por lei estadual e as taxas e contribuição de melhoria. Os Municípios, estes passaram a instituir o imposto predial e territorial urbano; imposto de licença; imposto de indústrias e profissões; imposto sobre diversões públicas; imposto sobre atos de sua economia; taxas e contribuições de melhoria.

Com a Emenda Constitucional nº. 18 de 1965, surgiu um novo sistema tributário decorrendo da aprovação de uma nova discriminação constitucional de rendas tributárias. Essa norma instituiu uma classificação de impostos baseada em nomenclatura econômica e não mais jurídica, de forma que, a União passou a dispor sobre 10 tributos, enquanto que os Estados e os Municípios passaram a ter competência sobre dois tributos cada um.

Em síntese, a União passou a instituir os impostos sobre a importação de produtos estrangeiros; a exportação; a propriedade territorial rural; a renda e proventos de qualquer natureza; os produtos industrializados; as operações de crédito, câmbio e seguro; os serviços de transportes e comunicações; salvo os de natureza estritamente municipal; os combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos; taxas e contribuição de melhoria.

Os Estados poderiam dispor sobre os impostos que incidiam sobre a transmissão de bens imóveis, sobre as operações relativas à circulação de mercadorias; as taxas e a contribuição de melhoria.

Os Municípios poderiam dispor sobre os impostos que incidiam sobre a propriedade predial e territorial urbana e sobre serviços de qualquer natureza; as taxas e as contribuições de melhoria.

A Constituição de 1967 não alterou o sistema de nomenclatura econômica determinada pela Emenda Constitucional nº. 18, de 01 de dezembro de 1965. Contudo, a União poderia decretar novos impostos além daqueles já previstos na Constituição.

A Emenda Constitucional de 1969 ainda manteve o sistema tributário anterior, mas fixou competência somente à União para instituir contribuições e empréstimos compulsórios. Por outro lado, fixou que as taxas não poderiam tomar como base de cálculo aquelas previstas para os impostos, bem como a necessidade para estabelecer normas gerais de direito tributário, dispondo sobre os conflitos de competência tributária e vindo a regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A única limitação imposta era de que a União somente poderia instituir imposto que fosse uniforme para todo o território nacional, podendo, também, por meio de lei complementar, estabelecer isenção de impostos estaduais e municipais, conforme o artigo 19, § 2º, da Carta Constitucional de 1969.

A Constituição de 1988 aproveitou em parte a legislação anterior, mas trouxe inovações. A partir dessa nova Carta Magna, a União, os Estados, os Municípios, e inclusive o Distrito Federal passaram a ter competência para instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A União continuou a ter competência para instituir empréstimos compulsórios e contribuições sociais, mas passou a ter a obrigatoriedade de fazê-lo mediante lei complementar, no caso do empréstimo compulsório, e de respeitar os delineamentos das contribuições que passaram a ser estabelecidos com maior clareza. Também mais claras e mais extensas foram as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado.

Dessa forma, com todas as reformas e inovações trazidas pela Constituição de 1988, a União detém a competência para instituir imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; a exportação; a renda e proventos de qualquer natureza; os produtos industrializados; as operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos de valores mobiliários; a propriedade territorial rural e as grandes fortunas.

Já aos Estados e ao Distrito Federal competiu instituir os impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos; as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior; a propriedade de veículos automotores; adicional de 5% do que for pago à União a título de Imposto de Renda por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios.

Os Municípios, por sua vez, detém competência para instituir sobre imposto de propriedade predial e territorial urbana; transmissão *inter vivos*; os serviços de qualquer natureza e as vendas a varejo de combustível líquido e gasoso, exceto óleo diesel.

Contudo, com o surgimento da Emenda Constitucional nº. 3 de 1993, foram suprimidos o adicional de 5% do imposto de renda pago à União, que era chamado de imposto de renda estadual, e o imposto de vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel.

2.2 Conceito

Primeiramente, para estabelecer um conceito sobre tributo deve-se analisar a definição legal expressa no Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º:

Artigo 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Dessa forma, é tributo “uma prestação de dar, pagar. Não se trata de uma obrigação de fazer ou não fazer. Tributo será o objeto da relação tributária” (MARTINS, 2003, p. 99).

O tributo tem como seu principal objetivo a arrecadação aos cofres públicos dos meios financeiros para a satisfação das necessidades coletivas e da sociedade em geral. É, portanto, uma prestação pecuniária que é definida como aquela que pode ser exigida em moeda. Ademais, o tributo é compulsório, ou seja, não depende da vontade do indivíduo de contribuir. Portanto, o indivíduo não paga o tributo porque quer ou gosta; pois se isso ocorresse, por certo que escolheria por não pagá-lo.

Segundo Martins (2003, p. 99), era desnecessário o Código Tributário Nacional fazer menção à prestação pecuniária e à exigência de pagamento em moeda corrente nacional ou prestação em dinheiro, porque se a prestação é pecuniária, já está implícito que é em moeda, até mesmo já não é mais exigível um tributo a ser pago em espécie (*in natura*) ou em serviço (*pro labore*), como já foi no passado, no qual se admitia o pagamento *in natura* pela entrega de mercadoria e o pagamento *pro labore* realizado por meio da prestação de serviços à comunidade em um ou alguns dias do ano.

Ademais, não se deve considerar o tributo como sanção de um ato ilícito praticado. Isso porque, não é o tributo uma penalidade ou uma sanção estabelecida pelo descumprimento da lei. Tanto é assim que mesmo aquele indivíduo que explora uma atividade ilícita pagará imposto de renda, se tiver renda. É o que ocorre, por exemplo, com aqueles indivíduos que exploram casas de

prostituição, vendem armas proibidas ou exploram o tráfico de drogas. Isto porque, o tributo não incide sobre a atividade que é praticada pelo indivíduo, mas sim sobre a renda que ele obtém através da prática de sua atividade, seja ela lícita ou não. Assim disso, o tributo se torna um instrumento de transferência de recursos dos particulares para o Estado, sejam estes recursos adquiridos de forma lícita ou ilícita.

O tributo deve estar previsto em lei para que possa ser cobrado, de acordo com o princípio da estrita legalidade tributária, que veremos mais adiante. Portanto, se não houver a previsão em lei, descrevendo o fato gerador, quem é o contribuinte, qual a base de cálculo, e qual a alíquota, não poderá o tributo ser exigido, conforme disposto no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Finalmente, quanto à sua natureza jurídica, esta será determinada pelo fato gerador do respectivo tributo, sendo irrelevante para a sua qualificação a denominação e demais características formais adotadas pela lei ou a destinação legal do produto de sua arrecadação.

2.3 Princípios Constitucionais Tributários

2.3.1 Princípio da legalidade (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal)

Este princípio é tido como garantia mínima de segurança jurídica e de preservação dos direitos do contribuinte. Ele prevê que apenas a Constituição Federal pode especificar tributos e determinar que a obrigação tributária seja disciplinada por regras fixadas em legislação infraconstitucional.

Segundo Machado (1989, p. 15):

O princípio da legalidade, outrossim, é a forma de preservação da segurança. Ainda que a lei não represente a vontade do povo, e por isto não se possa afirmar que o tributo é consentido por ter sido instituído em lei, ainda assim, tem-se que o ser instituído em lei que garanta maior grau de segurança nas relações jurídicas.

Desta maneira, por este princípio, está clara a garantia ao contribuinte de que apenas o legislador, que é representante do povo, cuidará da instituição de tributos. Almeja a Constituição Federal que a lei, ao instituir o tributo, indique todas as situações possíveis que envolvam a obrigação de pagá-lo. Assim, somente a lei deve indicar todos os elementos essenciais do tributo, quais sejam: sujeito ativo; sujeito passivo; fato gerador ou hipótese de incidência; base de cálculo e alíquota, conforme previsão no Código Tributário Nacional, em seu artigo 97.

No entendimento de Carvalho (2007, p. 167):

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.

O primeiro destinatário do princípio da legalidade é o legislador, ou melhor, o ente que tem competência para tributar, que fica, então, vinculado a indicar na lei que instituir o tributo, todos os seus elementos essenciais.

Em segundo plano, o princípio da legalidade vincula o administrador a quem cabe fazer cumprir a obrigação tributária legal, ficando, assim, impedido de uma atuação discricionária diante de tal obrigação, sob pena de crime de responsabilidade.

À exemplo do que ocorre no direito penal, no direito tributário o princípio da legalidade é aquele estrito, também chamado de princípio da estrita legalidade ou tipicidade.

Em regra, somente por meio de lei ordinária pode ser instituído o tributo. Contudo, excepcionalmente, é necessária a instituição de tributos mediante lei complementar, como é exigência constitucional para alguns tributos de natureza federal. É o caso da instituição de empréstimo compulsório (artigo 148, da Constituição Federal); o imposto de competência residual da União (artigo 154, I, da Constituição Federal); do imposto sobre grandes fortunas (artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal) e de outras contribuições para a seguridade social (artigo 195, § 4º, da Constituição Federal).

Segundo Machado (2001, p. 24), “criar um tributo é modificar o direito vigente. Assim, só tem competência para fazê-lo o órgão dotado de competência legislativa”.

Quanto à instituição de tributo por meio de Medida Provisória, a jurisprudência tem admitido que seja possível, desde que o tributo não necessite de anterioridade, como por exemplo, os impostos previstos no § 2º do artigo 62 da Constituição Federal (criado pela Emenda Constitucional 32/2001).

Ocorre que, na realidade, acontece uma verdadeira desordem na criação de tributos por meio de Medida Provisória. Pode ser citada como exemplo, a Medida Provisória 232 que instituiu, em um só tempo, vários tributos, inclusive de natureza jurídica distinta.

Como exceção ao princípio da estrita legalidade, existe a situação em que pode haver majoração de tributo por outro instrumento que não seja o ato legislativo, como no caso de aumento e/ou diminuição de alguns tributos federais, em que se admite a alteração na alíquota, via decreto presidencial. Os impostos para os quais se permite aumento ou diminuição por meio de decreto são aqueles previstos no artigo 153, § 1º, da Constituição Federal.

Esses impostos são chamados de impostos extrafiscais ou, ainda, regulatórios porque além de gerar receitas, intervêm de algum modo, em determinado setor da economia. Por causa dessa intervenção mais acentuada na economia nacional deve ser ágil qualquer eventual mudança para a quantificação dos mesmos, razão pela qual se justifica o permissivo constitucional para a alteração da alíquota por meio de decreto presidencial.

Também a CIDE, contribuição sobre combustíveis, tem permissão para alteração da alíquota via decreto, conforme previsão do artigo 177, § 4º, inciso I, alínea “b” da Constituição Federal que admite essa alteração somente para redução, nunca para aumento.

2.3.2 Princípio da anterioridade (artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal)

Este princípio não se confunde com o princípio da anualidade do tributo, embora, ainda ocorra confusão na doutrina e na jurisprudência quanto a esta matéria.

Segundo o doutrinador Machado (2001, p. 87), este princípio disciplina que:

É vedada a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. Ele não se confunde, portanto, com o princípio da anualidade, nem com o princípio da irretroatividade.

Assim, a lei que institui ou aumenta um tributo, mais que simplesmente não retroagir, somente poderá ser aplicada no exercício (ano) seguinte ao de sua publicação. Dessa forma, a lei apenas valerá para fatos acontecidos no exercício seguinte àquele em que foi instituída. É, também, chamado de princípio da não-surpresa ou do não-inopino.

Quanto ao princípio da anualidade, surgido na Constituição de 1946, que exigia autorização anual para incidência da lei que dizia respeito à criação ou majoração de tributos, citado anteriormente, não existe mais em nosso ordenamento.

A Constituição Federal não fala em vigência da lei, mas exige apenas que a mesma esteja publicada até o final do exercício para que possa valer no exercício seguinte. Com isso, uma lei publicada no último dia do ano, tinha aplicação válida no dia seguinte, pois já se tratava do exercício seguinte. Portanto, restava burlado o princípio da não-surpresa.

Em razão disso, houve uma mudança na Constituição Federal, com o advento da Emenda Constitucional 42/2003, que acrescentou a alínea “c”, ao inciso III, do artigo 150, exigindo um prazo mínimo de 90 dias para que essa lei possa ser aplicada, evitando-se, assim, maiores conflitos para o contribuinte.

Esse prazo trazido pela Emenda Constitucional 42/2003, já era previsto como princípio da anterioridade mitigada para a contribuição social (artigo 195, § 6º, da Constituição Federal), também conhecido como regra da anterioridade nonagesimal que acabou influenciando na criação dessa alínea “c”, do inciso III, do artigo 150. Segundo Carvalho (2007, p. 168):

Diversa também é a anterioridade das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, arroladas pelo art. 195 da Constituição da República, as quais podem ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou aumentado, independentemente de tratar-se de novo exercício financeiro.

Como exceção ao princípio da anterioridade (artigo 150, § 1º, da Constituição Federal) existem hipóteses onde pode haver cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro, sendo estas:

- 1ª) artigo 148, inciso I, da Constituição Federal - empréstimo compulsório;
- 2ª) os impostos previstos como exceção ao princípio da legalidade, quais sejam: II; IE; IPI; e, IOF;
- 3ª) artigo 154, inciso II, da Constituição Federal - impostos extraordinários instituídos pela União;
- 4ª) artigo 177, § 4º, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal - CIDE sobre combustíveis.

Contudo, não obstante esses tributos poderem ser cobradas no mesmo exercício financeiro, devem obedecer ao prazo de 90 dias previsto no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal. A exceção pela qual deverá se obedecer ao prazo de 90 dias, é estabelecida para:

- 1ª) instituição do empréstimo compulsório (artigo 148, inciso I, da Constituição Federal);
- 2ª) impostos extraordinários instituídos pela União (artigo 154, II, da Constituição Federal);
- 3ª) fixação da base de cálculo do IPVA e do IPTU;

4ª) Imposto de Renda dispensando-se, porém, os 90 dias.

Estas exceções se justificam nos casos onde o princípio da anterioridade não pode se sobrepor à necessidade e à urgência de utilização imediata de um tributo com função extrafiscal, situações em que se exigem providências imediatas.

2.3.3 Princípio da irretroatividade (artigo 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal)

Este princípio disciplina que a lei não deve incidir sobre fatos anteriores ao início de sua vigência.

No mesmo sentido, dispõe o artigo 144 do Código Tributário Nacional que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Quanto à retroatividade da lei tributária, esta irá depender do conteúdo da norma. Se a lei institui, aumenta, diminui ou isenta, não poderá haver retroatividade; porém, se a lei concede anistia, perdão, ou remissão, poderá retroagir. Isto porque, nestas últimas hipóteses, a lei interfere em obrigações tributárias já instaladas, como forma de extinção da obrigação.

A lei que concede anistia, perdão ou remissão - formas de extinção da obrigação tributária -, retroage naturalmente, porque alcança ou interfere com os efeitos de fatos acontecidos antes mesmo do início de sua vigência.

Retroage, outrossim, a lei que diz respeito às infrações tributárias, com o mesmo aspecto do direito penal, ou seja, retroatividade da lei mais benéfica e irretroatividade da lei mais severa, conforme dispõe o artigo 106, do Código Tributário Nacional.

2.3.4 Princípio da igualdade (artigo 150, inciso II, da Constituição Federal)

Quanto à igualdade tributária é preciso ter em mente aquela mesma igualdade prevista no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal. Por isso, alguns autores ensinam que nem era preciso a explicitação deste princípio dentro do Sistema Tributário Brasileiro uma vez que se trata de uma decorrência lógica da própria Carta Magna.

O verdadeiro princípio da igualdade implica em tratamento igual àqueles que são substancialmente iguais, e diferente aos que são diferentes.

Segundo Martins (2003, p. 87):

Este princípio é dirigido ao legislador ordinário, que não poderá tratar duas situações iguais de forma diferenciada, mas poderá tratar situações desiguais de forma desigual, justamente porque as pessoas não estão nas mesmas condições.

Portanto, se porventura, uma lei ferir este princípio, deverá ser declarada inconstitucional. No entanto, existem situações em que a própria Constituição Federal de 1988 estabelece algumas espécies de tratamento diferenciado sem que haja violação deste princípio, como por exemplo, no caso da tributação de micros e pequenas empresas.

O mesmo também ocorre a lei infraconstitucional que, por exemplo, concede isenção tributária, visto que esta situação implica em um tratamento privilegiado ou, no mínimo, diferenciado para uma determinada classe ou elite, poderia ser tida por inconstitucional em virtude de infringência ao princípio da igualdade. No entanto, essa e outras situações em que se discute a violação ao princípio da igualdade, acaba-se, via de regra, verificando sua validação ditada por regra geral de Direito Tributário.

2.3.5 Princípio da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º, da Constituição Federal)

Embora exista uma linha tênue entre este princípio e o da igualdade, não deve ser confundido com este.

No entendimento de Carvalho (2007, p. 173):

Intrincado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhe que existe limite para a carga tributária.

A tributação alcança situações da vida do contribuinte indicativas de sua capacidade de contribuir, que são o patrimônio, a renda e a produção ou circulação de riquezas. Assim, a tributação deve ser adequada à capacidade econômica do contribuinte, o que significa dizer que quem pode mais contribui com mais e quem pode menos contribui com menos.

Segundo Martins (2003, p. 88), “o princípio da capacidade contributiva tem origem no ideal de justiça distributiva, em que cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade”.

A essência deste preceito está insculpida no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, sendo o legislador o destinatário deste princípio. Diante da expressão “sempre que possível”, contida no parágrafo em questão, não se deve entender que o legislador é livre para fazer com que o tributo atente ao princípio da capacidade contributiva, pois a sua atuação deve ser pautada sempre pela natureza e característica desse tributo a ser instituído ou majorado. Assim, se faz necessário saber se a exação a ser instituída é real ou pessoal, posto que este princípio somente será aplicado quando se tratar de imposto real, porque deve atender às peculiaridades pessoais de cada contribuinte como exemplo, no caso do Imposto de Renda.

Em breve diferenciação, diz-se que tributo pessoal é aquele que surge em atenção a uma situação ou condição particular do contribuinte. O fato gerador, ou mesmo a medida do imposto, liga-se a características pessoais do contribuinte. Já o tributo real a tributação, tem sua atenção, apenas para o bem, ou seja, ao patrimônio sobre o qual incidirá, como por exemplo, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Uma forma de dar personalização ao tributo, atendendo, como consequência, ao princípio da capacidade contributiva, é conceder diferenciação de alíquota.

Imposto fixo é aquele que não tem alíquota nem base de cálculo pré-fixados. Era o que ocorria com a cobrança do ISS em alguns municípios, com fixação de um valor fixo para determinadas profissões, sem considerar condições específicas de cada profissional. Assim, tratava-se de imposto inconstitucional, dado o não-atendimento aos elementos essenciais da instituição de um tributo (estabelecimento de fato gerador, alíquota, base de cálculo, etc.) e à sua infringência ao princípio da capacidade contributiva.

Evidente que não se subsume a personalização criada como forma de atendimento ao princípio da capacidade contributiva.

Imposto proporcional é o imposto definido pela aplicação de alíquotas diferenciadas conservando-se a base de cálculo fixa. E, por fim, o imposto progressivo é o imposto definido pela elevação da alíquota à medida que sobe a base de cálculo. Este imposto subsume-se a personalização criada como forma de atendimento ao princípio da capacidade contributiva.

2.3.6 Princípio da vedação do confisco (artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal)

Determina este princípio que não pode o Estado, a pretexto de tributar, subtrair o patrimônio do contribuinte em valores exorbitantes. Por tal razão, não se

pode ter um tributo de tal modo intenso que acabe por impedir o contribuinte de adquirir patrimônio ou manter o que já foi conquistado.

Segundo Pacheco (1965, p. 397-398), o efeito de confisco, por ser excessivamente oneroso, deve ser entendido como uma penalidade onde:

Vigora um princípio básico em relação ao tributo e que é aquele pelo qual nunca se deve expandir ou crescer até afetar a atividade ou a produção da pessoa ou entidade tributada, quando esta atividade ou produção é de proveito ou de benefício coletivo.

Dessa forma, o tributo não deve ser antieconômico ou anti-social; não pode ser criado, calculado ou cobrado de modo a prejudicar o contribuinte, tornando-se desse modo ineficiente. Contudo, como um requisito para que isto se proceda, se torna necessário que a atividade seja considerada benéfica à sociedade.

Ainda, segundo Pacheco (1965, p. 397-398):

Esse princípio de moderação ou razoabilidade dos tributos deve ser encarado por outro aspecto e então, como encarou Linares Quintana, referindo-se á antiga e reiterada jurisprudência da Corte Suprema da Argentina, pode ser denominado de princípio da não confiscatoriedade dos tributos, o qual se funda principalmente na garantia do direito de propriedade.

Por fim, o efeito de confisco, no regime da Constituição Federal de 1988, é proibido sob qualquer aspecto, independente da interpretação adotada do dispositivo pertinente ao direito de propriedade e ao regime econômico prevalecente, conforme dispõe o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Assim, existe uma preocupação do legislador em definir alíquotas pequenas que recaem sobre o patrimônio, tendo em vista a Constituição Federal ter interesse em que não se institua um sistema tributário confiscatório.

2.3.7 Princípio da liberdade de tráfego (artigo 150, inciso V, da Constituição Federal)

Rege este princípio a situação em que o simples trânsito de um município a outro, de um Estado a outro, não pode ser fato gerador de tributo, pois se assim fosse, haveria uma limitação ao direito de ir e vir.

Quanto ao pedágio pode ser cobrado, ainda que interfira no direito de ir e vir, porque é expressa a permissão para tanto na própria Constituição Federal. Sua natureza jurídica, se o consideramos como uma espécie de tributo, corresponderia à taxa que tem como característica a especificidade e a divisibilidade do serviço prestado ao contribuinte.

Porém, o que ocorre é que não há divisibilidade alguma. Ademais, o serviço também não é prestado em relação a um bem para um particular (*uti singuli*). Por outro lado, quem define o valor do pedágio a ser cobrado é o Governador, por meio de decreto. Logo, se considerarmos o pedágio como taxa, seria inconstitucional a elevação do valor por essa via.

O entendimento majoritário na doutrina e na jurisprudência é de que o pedágio não é um tributo, mas uma receita originária, obtida pelo Estado através da exploração econômica de um bem de seu patrimônio.

2.3.8 Princípio da transparência (artigo 150, § 5º, da Constituição Federal)

Este princípio aplica-se, basicamente, para os impostos indiretos.

Temos por imposto direto aquele que incide sobre o contribuinte que suporta o impacto, ou seja, seu ônus; e por imposto indireto aquele que onera uma atividade, mas que tem o seu impacto transmitido a um terceiro, e que por isso, são também chamados de impostos que têm repercussão no impacto financeiro.

Em relação ao imposto indireto restam configurados o contribuinte de direito e o contribuinte de fato. O contribuinte de direito é o comerciante, o industrial, que figuram nos registros fiscais como contribuintes do imposto; enquanto que o contribuinte de fato é todo aquele que, sem ter a condição formal de contribuinte, suporta o valor do imposto, como exemplo, o consumidor que paga pelo imposto embutido na mercadoria ou no serviço. Logo, quem adquire a mercadoria ou o serviço deve ser informado qual o percentual está pagando de tributo.

2.4 Espécies de Tributos

O estudo das espécies tributárias se faz importante ao presente trabalho, pois, cada tributo tem a sua função e as suas características no Sistema Tributário Brasileiro. A classificação dos tributos, quanto à sua espécie, poderá ser tripartida (tripartite ou clássica) ou quinquipartida, sem deixar de levar em consideração que, inicialmente, falava-se apenas em duas espécies de tributos: o imposto e a taxa.

Os impostos estão previstos no artigo 16, do Código Tributário Nacional e se caracterizam por financiar as atividades gerais ou indivisíveis do Estado. Como exemplo, pode-se tomar a segurança pública, a saúde, a educação e a habitação. Trata-se de um tributo não-vinculado, posto que não se pode exigir do Estado nenhuma obrigação direta em contrapartida.

As taxas estão dispostas no artigo 77, do Código Tributário Nacional, e são destinadas a financiar as atividades específicas ou divisíveis do Estado. São consideradas como tributo vinculado ou contraprestacional, eis que se vincula ao interesse do contribuinte, ou seja, incide sobre uma atividade do Estado diretamente servida ao particular ou colocada a sua disposição.

Assim, para que se estabeleça a diferenciação entre o imposto e a taxa deve-se partir do critério da vinculação ou não-vinculação de uma atividade estatal a ser prestada ao contribuinte, a partir da observação do fato gerador que é a situação material que dá origem ao tributo, conforme disposto no artigo 4º, do Código

Tributário Nacional. Cabe esclarecer que os fatos geradores dos impostos não estão relacionados a nenhuma atividade estatal específica.

A esses dois tributos considerados inicialmente, surgiu, um pouco mais tarde, uma nova espécie, conhecida como contribuição de melhoria. Prevista no artigo 81, do Código Tributário Nacional é caracterizada por uma vinculação indireta com a atividade do Estado, decorrente de uma obra pública realizada. Trata-se de um tributo vinculado indiretamente à atividade do Estado.

Essa classificação dos tributos em imposto, taxa e contribuição de melhoria, é conhecida como tripartida ou tripartide e também chamada de classificação clássica, conforme se pode ver no artigo 5º do Código Tributário Nacional.

Com relação à classificação quinquipartida, está surgiu posteriormente, em decorrência da instituição de outras espécies que não se subsumem ao conceito de imposto, taxa ou contribuição de melhoria. São as chamadas contribuições especiais que se subdividem em sociais, como por exemplo, a Contribuição sobre a Folha de Salário, a CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico; e os Empréstimos Compulsórios.

Acerca destas duas espécies de tributo já muito se indagou acerca da possibilidade de serem consideradas, verdadeiramente, como tributos. Pela análise do artigo 3º do Código Tributário Nacional, pode-se entender que sim, uma vez que se adequam ao conceito estampado em tal artigo. Tanto é assim que a própria Constituição Federal corroborou este entendimento ao disciplinar as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios no capítulo do sistema tributário nacional.

Segundo Martins (2003, p. 101): “a conclusão que se extrai do exposto é que o artigo 5º do Código Tributário Nacional foi derogado pela Constituição Federal de 1988, que amplia as espécies tributárias, incluindo o empréstimo compulsório e as contribuições sociais”.

Diante do exposto, não há qualquer dúvida acerca destas espécies serem consideradas tributos. Cabe, no entanto, verificar se tais espécies devem ser consideradas como novas espécies de tributos ou como tributos autônomos. Considerando que nem o artigo 148 que trata dos empréstimos compulsórios nem o artigo 149 que refere-se às contribuições especiais, ambos da Constituição Federal,

trazem em seu bojo o fato gerador, não se pode considerá-los como autônomos; até mesmo porque devem ser apurados em harmonia com os tributos clássicos. Enfim, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios são impostos com finalidades constitucionais.

A União, ao criar a contribuição especial e o empréstimo compulsório, poderá estruturar tais tributos tomando de “empréstimo” um fato gerador típico de algum de seus impostos. Entretanto, está impedida de adotar como fato gerador aquele que caracterize ou que corresponda a algum imposto estadual ou municipal.

2.4.1 Impostos (artigo 16 e ss., do Código Tributário Nacional)

O conceito de imposto consta no artigo 16, do Código Tributário Nacional, como um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Segundo Martins (2003, p. 103), “inicialmente, o imposto tinha a característica de pagamento voluntário, passando posteriormente a uma prestação pecuniária”.

Entretanto, a *priori* é necessário que se saiba que o que concede autonomia a uma espécie tributária é o fato gerador, sendo este aquela situação material base que dá origem à obrigação de pagar um tributo.

Quando a situação material refere-se à vida do particular reveladora da sua capacidade de contribuir, que, por sua vez, está ligada ao patrimônio, à renda e a produção e circulação de riquezas por meio da atividade exercida por esse particular, sem correspondência a uma atuação qualquer do Estado, temos o imposto, um tributo não-vinculado.

Em decorrência dessa não-vinculação, o Estado não deve ao contribuinte nenhuma benesse pelo fato de que este pagou um imposto, ou seja, não há contraprestação por parte do Estado. Por isso, é que se diz que o imposto é um tributo sem causa, cuja justificação e origem da cobrança é a necessidade do Estado adquirir receitas usando do poder impositivo que lhe é inerente. Alguns

autores chegam a falar em feição ou caráter negativista do imposto, porque o contribuinte não obtém diretamente uma contraprestação do Estado.

Deve-se ressaltar também as características desta espécie tributária: os impostos não se relacionam a nenhuma atuação estatal, divisível e referível ao sujeito passivo; os impostos são instituídos mediante previsão legal de fatos típicos ligados à esfera pessoal dos contribuintes, em regra, são nominados, tendo como exceção à essa regra o artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, que trata-se de impostos inominados; que uma vez satisfeitos dão nascimento à obrigação tributária respectiva; e, por fim, os impostos não se destinam a órgão estatal ou paraestatal determinado e nem a alguma despesa previamente definida (não vinculado).

São várias as classificações dos impostos, tantas quantas forem os critérios, sendo as principais:

1ª Quanto às bases econômicas de imposição: nada mais é do que o fato gerador revelador da capacidade de contribuir, os impostos se subdividem em impostos sobre o patrimônio; impostos sobre a renda e impostos sobre a produção ou circulação de riquezas.

2ª Quanto à possibilidade de transferência ou repercussão do encargo do imposto: se subdividem em imposto direto e indireto.

3ª Quanto à consideração (ou não) de particularidades do contribuinte na definição do valor do imposto: se subdividem em imposto real e imposto pessoal.

4ª Quanto à variação do valor da obrigação, se subdividem em imposto variável para cada um dos contribuintes e imposto fixo.

Imposto fixo é aquele que tem valor previamente definido na lei, em moeda ou em quantidade de um indexador qualquer. É o imposto sem alíquotas e

sem base de cálculo, cuja lei que os estipula, não traz a previsão desses dois elementos de quantificação. É, portanto, o imposto fixo um exemplo de imposto inconstitucional, porque tem valor definido sem nenhuma consideração à capacidade de contribuir de cada um. Não há um mínimo de atenção ao princípio da capacidade contributiva.

Por outro lado, imposto variável se subdivide em duas categorias: imposto proporcional que tem o valor da obrigação definido a partir da aplicação de uma alíquota sobre uma base de cálculo, e progressivo que é aquele em que a alíquota varia na medida em que se aumenta a base de cálculo, conforme já disposto anteriormente.

2.4.2 Taxas (artigo 77 e ss., do Código Tributário Nacional)

O conceito de taxa está previsto no artigo 77, do Código Tributário Nacional, como uma espécie de tributo cujo fato gerador é o exercício do poder de polícia ou o serviço público, prestado ou posto à disposição do contribuinte.

Trata-se de um tributo diretamente vinculado, porque decorre de uma atividade desempenhada pelo Estado em face do contribuinte. Enquanto no imposto o fato gerador não está relacionado a nenhuma atividade do Estado, na taxa a situação material que a origina relaciona-se diretamente a uma atividade estatal à qual se liga o particular que será ordenado a pagá-la. A taxa é oriunda de uma ação do Estado voltada a atender os interesses do particular.

Segundo Martins (2003, p. 109):

Difere a taxa do preço público. A taxa é uma espécie do gênero tributo. É compulsória, pois independe da vontade da pessoa em contribuir. O preço público é uma receita pela utilização de um bem de propriedade do Estado. O contribuinte não é obrigado a utilizar um bem do Estado.

A sua principal característica é o fato desta ter caráter contraprestacional ou sinalagmático e remuneratório, face à atividade prestada pelo Estado. Difere dos impostos porque estes não se relacionam a nenhuma atuação

estatal e a receita oriunda da arrecadação do tributo taxa é destinada a remunerar um serviço específico prestado pelo Estado, contrariamente ao imposto.

Assim, denota-se que a cobrança da taxa relaciona-se com a identificação do particular beneficiário do serviço prestado pelo Estado.

O elemento fato gerador da taxa é absolutamente diferente do fato gerador do imposto porque a cobrança deste último está relacionada a uma situação material da vida de um particular, enquanto aquele decorre de um serviço prestado pelo Estado, em caráter contraprestacional.

Quanto às espécies de taxas no Sistema Tributário Nacional, dispõe o mandamento constitucional em seu artigo 145, inciso II, apenas dois tipos de atividade do Estado que autorizam a cobrança de taxas: a prestação de um serviço público de caráter específico e divisível, e aquela cobrada em razão do exercício do poder de polícia. Como é possível notar, estas duas situações estão ligadas a uma atividade estatal.

Enfim, o serviço público não se incorpora ao patrimônio do particular e é caracterizado pela comodidade prestada pelo Estado. Dessa forma, não deve ser confundida prestação de serviço, caracterizada pela utilidade e comodidade, com realização de obra pública, pois o serviço público é consumível. Ademais, esse serviço que autoriza a cobrança de taxas deve ser, conforme expresso no mandamento constitucional, específico e divisível.

O conceito de especificidade consta no Código Tributário Nacional, em seu artigo 79, inciso II. Este requisito diz respeito ao aparelhamento ou à preparação do poder público para a prestação de serviço, situação que pode ser facilmente verificada pela observação se há no âmbito de determinado ente estatal, um destacamento dentro da estrutura da administração para que se preste aquele determinado serviço, não podendo estar apenas contido na estrutura geral da administração.

O conceito de divisibilidade consta do Código Tributário Nacional, em seu artigo 79, inciso III. É este, o requisito fundamental para que se possa falar em cobrança de taxa, isto porque todo serviço divisível é específico, mas o inverso nem sempre é verdadeiro. Serviços divisíveis são aqueles serviços mensuráveis que

possibilitam calcular o quanto cada um obtém naquela prestação, sendo os usuários identificáveis.

Configurados estes dois requisitos, fica o Estado autorizado à cobrança de taxas.

A Constituição Federal admite, ainda, no próprio artigo 145, inciso II, a cobrança de taxas não em razão dos serviços prestados ao contribuinte, mas também por aqueles “*postos a sua disposição*”. Ou seja, a Magna Carta autoriza a cobrança de taxas por serviços mesmo que não utilizados pelo contribuinte. É o que alguns costumam chamar de “uso potencial do serviço”.

Dessa forma, pode haver a cobrança do tributo taxa tanto pelo uso do serviço como pela mera disponibilidade deste. Discute-se na doutrina, acerca da possibilidade de autorização de cobrança de taxa pela disponibilidade de qualquer serviço de mera utilidade, prevalecendo o entendimento de que somente se admite a cobrança pela mera disponibilidade daqueles serviços de utilização compulsória, devendo assim estar previsto em lei.

Com relação às taxas fixadas em razão do exercício do poder de polícia, verifica-se o conceito de poder de polícia no artigo 78, do Código Tributário Nacional, levando em consideração que para o exercício de alguns direitos pelo particular é exigido, por parte do poder público, um disciplinamento, autorização e uma fiscalização, dado o potencial de interferência desse direito no direito de terceiros particulares, ou do interesse público e até mesmo do próprio Estado.

Exemplos de disciplinamento, fiscalização ou autorização por parte do poder público são: a autorização para construir; alvará de funcionamento ou instalação de uma atividade qualquer; expedição de habilitação para dirigir; licenciamento de veículo; etc.

É exatamente a essa fiscalização, autorização ou disciplinamento que se chama de poder de polícia, atividade esta que o Estado para se remunerar cobra o tributo taxa.

Nota-se que a cobrança de taxa não será oriunda da prestação de um serviço público, mas de uma atividade do poder de polícia, consistente na verificação das condições para o exercício de um direito. Portanto, a taxa é paga pelo exercício da atividade desempenhada pelo Estado e não em razão do resultado que se obtém.

A taxa somente é devida em razão do exercício efetivo do poder de polícia a que se incumbe o Estado, ainda que o contribuinte não obtenha o resultado pretendido, sendo que não há de se falar em cobrança de taxa por mera disponibilidade. Assim, as chamadas taxas de fiscalização, em regra, são inconstitucionais.

Como se sabe, taxa é tributo. Logo, está sujeita aos princípios constitucionais tributários. Nesse sentido, fácil concluir, que ela deve ser instituída por lei que, por óbvio, estabeleça os elementos de quantificação: base de cálculo e alíquota.

No imposto, como já visto, a base de cálculo nada mais é, do que a dimensão do fato gerador. Já na taxa, não é tão simples de se estabelecer a base de cálculo, muito embora a doutrina ensine que, se o fato gerador é uma atividade estatal a base de cálculo deve refletir sobre esse fato gerador, ou seja, estar relacionada ao custo da atividade estatal.

E mais, deve haver a possibilidade de partilha pelos usuários do serviço ou beneficiários do poder de polícia prestado pelo Estado. A base de cálculo, como se sabe, é o elemento que reafirma o fato gerador do tributo, ou seja, o custo da atividade; e a definição da alíquota está mais relacionada com a partilha desse custo. Eventualmente, pode ser dispensada.

Na prática, é difícil, em algumas situações, definir o custo de um determinado serviço. Assim, quando for impossível definir a base de cálculo, a jurisprudência tem admitido certa “liberdade” para o legislador estabelecê-la. Entretanto, essa liberdade esbarra no artigo 145, § 2º, da Constituição Federal, e no artigo 77, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Assim, temos que a base de cálculo da taxa não pode corresponder nunca à base de cálculo própria de um imposto (artigo 77, parágrafo único, do Código Tributário Nacional), porque a base de cálculo reafirma o fato gerador do tributo, e como se sabe, o fato gerador do imposto é distinto daquele referente à taxa.

Com relação à distinção entre taxa e tarifa, temos que apesar de ambas serem formas de remuneração de serviços, não são expressões sinônimas,

porque, enquanto a taxa é uma espécie de tributo, a tarifa é uma espécie de receita originária, tendo ambas as características diversas.

Segundo Mariano Júnior (1996, p.161):

Tarifas são preços públicos fixados unilateralmente pela Administração Pública para serviços e produtos industriais prestados ou apresentados facultativamente aos usuários. A fixação das tarifas faz-se por ato jurídico administrativo (decreto, portaria, resolução).

No entanto a grande problemática existente entre o tributo taxa e a tarifa é a definição de quando um serviço somente comporta a remuneração por taxa ou quando é admitida a remuneração por tarifa; isto porque, a Constituição Federal, não exige a taxa como forma exclusiva de remuneração de um serviço, bastando, para tanto, uma análise ao artigo 175, inciso III, da Constituição Federal.

Até a década dos anos cinquenta, em nosso país, somente a taxa era reconhecida como forma de remunerar serviço público. Entretanto, começou a surgir na Europa, à figura da tarifa. Durante o regime militar, o Brasil assumiu um papel intervencionista, o que implicou, por consequência, numa prestação cada vez maior de serviços por parte do Estado, a chamada estatização das atividades.

Assim, por problemas inflacionários decorrentes da cobrança de taxas, passou-se a adotar a cobrança de tarifas como forma de remuneração aos serviços prestados, o que acabou por gerar consequências diretas aos consumidores, como a possibilidade de corte dos serviços pela inadimplência. Ademais, houve uma mudança radical de cobrança indiscriminada de tarifas para remunerar os serviços públicos que acabou despertando a atenção dos tributaristas. Estes passaram, então, a discutir as situações em que um serviço somente comporta a remuneração por taxas ou que é admitida sua remuneração por tarifa.

Nesse sentido, a doutrina e a jurisprudência procuraram estabelecer alguns critérios para diferenciar se a remuneração deve ser feita por taxa ou por tarifa. Vejamos:

1º Critério da natureza do serviço: os serviços essenciais ou próprios do Estado, somente admitem a remuneração por taxa, e os demais

serviços possibilitam a remuneração mediante tarifa. Trata-se de um critério arbitrário, porque o que para uns é serviço essencial, para outros pode não ser; não havendo, dessa forma, uma noção precisa e segura do que vem a ser um serviço essencial ou próprio.

2º Critério do arbítrio do legislador: o serviço será remunerado por taxa, ou por tarifa, de acordo com o critério do legislador, que dirá qual o tipo de cobrança para determinado serviço prestado. A tendência é a admissão desse critério, até mesmo pela imprecisão do critério anterior.

3º Critério orgânico: pelo qual se busca saber a quem compete a prestação do serviço. Se couber ao Estado a prestação do serviço, a remuneração será mediante taxa. De outro lado, se o serviço é delegado a empresa privada, a remuneração dar-se-á mediante tarifa.

Atualmente, é extremamente reduzido o número de serviços remunerados mediante taxa, sendo que a cobrança de tarifa prevalece. Dessa forma, sentindo-se lesado, o usuário do serviço deverá valer-se do Código do Consumidor.

2.4.3 Contribuição de melhoria (artigo 81 e ss., do Código Tributário Nacional)

Trata-se de um tributo pouquíssimo cobrado e sem muita aplicação prática.

Segundo Mariano Júnior (1994, p. 154):

É uma espécie tributária – de tributo vinculado – denominada contribuição de melhoria. É um tributo comum cobrado pela entidade de direito público de Poder estatal e com Executivo ou Administração Pública em decorrência

de benefício, que leve ou acarrete, a bem imóvel de propriedade do sujeito passivo, com a realização de obras públicas na zona de situação do imóvel.

O fato gerador que dá origem a esta espécie de tributo é uma atividade estatal que, porém, distingue-se daquela atividade que origina a cobrança de taxa pelo fato de não estar relacionada diretamente ao contribuinte, mas indiretamente. Esta atividade é prestada por uma única forma: a realização de obra pública. É indireta porque a atuação do Estado não é preordenada no sentido de atender aos interesses do contribuinte dessa espécie de tributo, ou seja, o Estado não visa, originariamente, produzir valorização no imóvel.

Para que seja possível a cobrança da contribuição de melhoria não basta simplesmente a realização de uma obra pública; mister se faz, ainda, que, em decorrência dessa obra, haja valorização daquele imóvel sobre o qual recai a cobrança dessa espécie de tributo.

O conceito da contribuição de melhoria pode ser extraído do artigo 81, do Código Tributário Nacional:

Artigo 81. A Contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra a valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada, e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

São características da Contribuição de Melhoria, ser um tributo vinculado, porém indiretamente será a forma de valorização do imóvel decorrente da realização de obra pública. Trata-se de um tributo que se legitima por razões de justiça tributária pelo qual aqueles que tiveram um proveito maior em decorrência da realização da obra pública devem pagar tributo. Portanto, somente é admitida a cobrança após a conclusão da obra e desde que provada, tecnicamente, a existência de valorização do imóvel. Entretanto, a jurisprudência tem admitido à cobrança quando concluídas etapas da obra, principalmente no que tange às rodovias.

Conforme visto no conceito, há dois limites para a fixação do valor da contribuição de melhoria. O primeiro denomina-se individual e consiste no acréscimo

de valor que a obra resultar. Assim, a base de cálculo não poderá superar o acréscimo da valorização do imóvel em decorrência da obra. E o segundo trata-se do limite global que corresponde ao custo da obra que não pode ser superado pelo valor arrecadado a título de contribuição de melhoria. Esse limite global acaba por influenciar na definição da alíquota.

A Constituição Federal, em seu artigo 145, inciso III, não impõe à cobrança da contribuição de melhoria nenhum limite, isto é, simplesmente diz que é possível instituir a cobrança desta espécie tributária em decorrência de obras públicas. Dessa forma, alguns autores vêm sustentando que somente se pode admitir a limitação individual, e não a global.

Por fim, cabe mencionar que não é admitida a cobrança periódica da contribuição de melhoria, sob pena de converter-se em imposto sobre o patrimônio.

2.4.4 Empréstimos compulsórios (artigo 148, da Constituição Federal)

Primeiramente, deve-se ressaltar que empréstimo compulsório é um tributo, porque sua instituição e cobrança preenchem todos os requisitos definidos no artigo 3º, do Código Tributário Nacional, e o fato de ser restituível o valor arrecadado não retira a sua natureza tributária, como se pode concluir a partir do que dispõe o artigo 4º, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Finalmente, com o advento da Constituição Federal de 1988, ficaram superadas quaisquer dúvidas quanto à natureza tributária do empréstimo compulsório, uma vez que a Magna Carta o define no capítulo do sistema tributário nacional, cercando a instituição de todos os princípios próprios dos tributos, ou seja, a ele é atribuído um regime tributário.

A Constituição Federal indicou simplesmente as finalidades que devem ser atendidas pela instituição do empréstimo compulsório, não indicando o fato gerador para esse tributo. Por isso é que se entende que não se trata de um tributo novo ou autônomo.

Na prática, portanto, o empréstimo compulsório poderá assumir um fato gerador que corresponda já ao de um imposto existente no sistema, desde que se trate de um imposto federal. No entanto, não pode a União, a pretexto de instituir empréstimo compulsório, invadir a competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios para a instituição de impostos, que são definidos de modo privativo na Constituição Federal, tendo como única exceção o artigo 154, inciso II, da Constituição Federal.

A competência para instituir empréstimo compulsório, sem exceção, é da União, ocorrendo sempre por meio de lei complementar.

Por fim, a conceituação de empréstimo compulsório é o tributo restituível, causal e finalístico, que se destina ao custeio de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública ou guerra externa, ou ao custeio do investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (COÊLHO, 1997, p. 8).

Os motivos que autorizam a instituição dos empréstimos compulsórios são: atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública; de guerra externa ou sua iminência (artigo 148, inciso I, da Constituição Federal); podendo para despesas decorrentes de guerras, a União instituir dois tipos de tributo: o imposto extraordinário (artigo 154, inciso II, da Constituição Federal) e o empréstimo compulsório.

E, também no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto nos artigos 150, inciso III, alínea “b” e artigo 148, inciso II, ambos da Constituição Federal.

Os recursos provenientes de empréstimo compulsório, serão aplicados conforme a finalidade indicada na instituição do tributo, sendo assim, chamados de tributos finalísticos.

2.4.5 Contribuições especiais (artigo 149, da Constituição Federal)

Primeiramente, deve-se esclarecer que as contribuições, principalmente as sociais, sempre tiveram previsão constitucional, porém nunca

estiveram previstas no capítulo do sistema tributário nacional, sendo que somente foi elevada a esta categoria com a Emenda Constitucional 01/1969.

Todavia, em 1977, com o advento da Emenda Constitucional 08/1977, a contribuição para a seguridade social foi retirada do capítulo do sistema tributário nacional, retomando-se a antiga discussão acerca da sua natureza tributária. Era o chamado argumento topográfico, ou seja, a Constituição Federal é que dizia a natureza da contribuição de acordo com a sua inserção em um ou noutro capítulo.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, foram superadas todas as discussões acerca da natureza tributária das contribuições especiais, porque previstas no capítulo do sistema tributário da Constituição Federal, em seu artigo 149, onde se reúnem as três espécies de contribuições conhecidas:

Artigo 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, II, e 150, I e III, e sem prejuízo previsto no artigo 195, par. 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (grifo nosso)

Por se tratar de um tributo, essas contribuições sujeitam-se a um regime eminentemente tributário, devendo, dessa forma, obediência aos princípios constitucionais tributários.

As contribuições especiais estão definidas na Constituição Federal em função da finalidade alcançada por cada uma delas; não sendo identificado, porém, o fato gerador. Dessa forma, se partir do entendimento de que o fato gerador é que dá autonomia a um tributo e levar em consideração o fato de que as contribuições especiais não possuem fato gerador próprio, exclusivo e específico, não há que falar-se em autonomia dessa espécie de tributo.

O fato gerador das contribuições especiais, igualmente ao que ocorre nos empréstimos compulsórios, poderá ser o próprio de um imposto já existente. A principal característica das contribuições especiais diz respeito à finalidade constitucional atribuída a cada uma de suas espécies.

Portanto, se conceituam as contribuições especiais como os tributos com finalidades constitucionais expressamente definidas, de intervenção no domínio

econômico, de interesse de categorias profissionais ou econômicas e de seguridade social (COELHO, 1997, p. 8).

Quanto à função, os tributos podem ser classificados em: fiscais, parafiscais, e extrafiscais, que serão conceituados no capítulo 3 desta obra.

Tradicionalmente, as contribuições especiais apresentaram função parafiscal, porque cobradas por entes distintos daqueles do Estado, devendo, porém, estes entes exercerem função de intervenção no domínio econômico ou possuírem interesse de categorias profissionais ou econômicas.

A CIDE e a Contribuição para Seguridade Social, que são espécies de contribuições especiais, vêm perdendo a função parafiscal, tornando-se, cada vez mais, um tributo com função fiscal, porque instituídas e cobradas pela União. Ademais, a CIDE possui, ainda, a função extrafiscal. Dessa forma, a CIDE pode ter acumuladas às funções extrafiscal/parafiscal e extrafiscal/fiscal.

Somente a União é competente para instituir contribuições especiais. Excepcionalmente, por expressa disposição constitucional, no artigo 149, § 1º, da Constituição Federal, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, é atribuída competência para instituir um tipo de contribuição especial: a de seguridade social, cobradas dos servidores públicos estaduais, do Distrito Federal e dos municipais.

São três as subespécies de contribuição especial, sendo que, para distinguir entre uma e outra se faz necessário o exame da finalidade de cada uma. Observa-se a seguir cada uma delas:

1ª Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE: estava somente prevista na antiga redação do artigo 149, que era composto do *caput* e parágrafo único. Com o advento da Emenda Constitucional 33/2001 foram acrescentados dois parágrafos, e com a Emenda Constitucional 42/2003, mais dois parágrafos.

Essa espécie de contribuição especial é caracterizada pela sua finalidade, consistente na viabilização, financiamento e custeamento de ações de intervenção estatal num determinado setor da economia. Isto ocorre porque existem setores que dependem, ainda que momentaneamente, de proteção estatal para que

continuem a figurar no mercado. Assim, uma vez justificada e exigida a intervenção estatal, a União poderá instituir a CIDE como consequência dessa ação por parte do Estado. Como se denota, pode-se extrair a interpretação de que a contribuição se destina a financiar a intervenção estatal no domínio econômico.

A cobrança da CIDE pressupõe a criação de um órgão, agência ou instituto que promova as ações de intervenção no domínio econômico que serão financiadas pela arrecadação dessa espécie tributária. Entretanto, não está impedida a utilização da própria contribuição como instrumento de intervenção num determinado setor da economia.

Essa intervenção estatal é somente aquela promovida pela União. Em tese, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem intervir na economia, entretanto essa intervenção não tem a mesma roupagem daquela promovida pela União, e se trata de uma intervenção menor que não autoriza a cobrança de CIDE.

Em decorrência dessa finalidade de intervenção num determinado setor da economia é que se torna possível definir o universo dos contribuintes que, a princípio, é aquele formado pelos destinatários do setor onde houve a intervenção, sob pena de desvirtuamento na cobrança desse tributo se vier a atingir outros setores. Excepcionalmente, se admitirmos a CIDE como instrumento de intervenção, poderá haver uma pequena ampliação desse universo, não podendo, porém, haver desvirtuamento.

Alguns autores defendem a necessidade de lei complementar geral como forma de viabilizar a instituição de espécies de CIDE, em razão da remissão contida na parte final do *caput* do artigo 149 ao disposto no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal.

Com o advento das Emendas Constitucionais 33/2001 e 42/2003, admitiu-se a possibilidade da incidência da CIDE sobre receitas decorrentes de importação (basicamente: petróleo, derivados e combustíveis). Entretanto, a própria Constituição Federal, expressamente, reza pela não-incidência sobre a exportação, tendo como escopo a competitividade dos nossos produtos no mercado externo.

2ª Contribuição de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas: a finalidade dessa espécie de contribuição é o custeio ou

financiamento da atividade dos órgãos ou entes representativos de classes econômicas ou profissionais, tais como a OAB, o CREA, o CRM, entre outros. A Constituição Federal permite a contribuição de interesse das categorias, por isso é que foram validadas expressamente aquelas contribuições pagas ao sistema “S” (SESI/SENAI/SESC/SENAC).

Essa contribuição é decorrente da missão disciplinar do exercício profissional que possuem determinadas categorias. Assim, essa contribuição tem caráter eminentemente parafiscal.

Há uma limitação no âmbito do universo dos contribuintes, ou seja, somente pode sê-lo o membro daquela determinada categoria ou algum dessas organizações “S”.

3ª Contribuição para a Seguridade Social previsto no artigo 195, da Constituição Federal: são aquelas contribuições referentes à saúde, previdência social e assistência social.

Essas contribuições têm precisão e especificação no artigo 195, da Constituição Federal, onde está indicado, inclusive, questões como a necessidade da anterioridade nonagesimal, no § 6º, do artigo em questão. Trata-se de uma regra especial de anterioridade, conhecida como anterioridade nonagesimal.

Essa contribuição incide na receita decorrente de importação, mas não de exportação. Suas fontes de custeio são o empregador, o empregado, o concurso de prognósticos (loteria) e a importação, mas não se pode desprezar a possibilidade de criações de novas fontes.

Quanto as fontes de financiamento, são estas as fontes sobre as quais serão instituídas as contribuições sociais. As hipóteses previstas nos incisos I a III do artigo 195, da Constituição Federal são consideradas fontes ordinárias de financiamento, o que não significa dizer, contudo, que são as únicas fontes de financiamento da seguridade social. Isto porque a própria Constituição Federal, em seu artigo 195, § 4º, prevê a possibilidade de instituição de novas fontes. Ocorre que, essas novas fontes são consideradas de competência residual, conforme remissão ao artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, que exige lei complementar.

3 FUNÇÃO SOCIAL DOS TRIBUTOS

Hodiernamente, para que seja compreendida a função social do tributo é necessário considerar o que a Constituição Federal de 1988, em seu preâmbulo, coloca como destinação do Estado Democrático, tendente a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos.

No entanto, dispõem os artigos 1º, em seu inciso III, o 3º e o 170, da Constituição Federal sobre fundamentos da República Federativa do Brasil, sendo que cada qual, revela um fundamento distinto. O artigo 1º dispõe sobre a dignidade da pessoa humana, enquanto que o artigo 170 preconiza como fundamento essencial a ordem econômica brasileira. O artigo 3º, por sua vez, dispõe que são objetivos da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional, ou ao menos uma razoável diminuição da erradicação da pobreza e da marginalização, através da redução das desigualdades sociais, a fim da promoção do bem de todos.

Dessa forma, tem o tributo como função social a distribuição do patrimônio e das rendas; a satisfação das necessidades sociais essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação e acesso ao trabalho; a criação e manutenção de condições para a livre iniciativa e a livre concorrência; a proporcionalização de políticas de investimentos e de incentivos em pontos econômicos e a de satisfação do previsto no preâmbulo da Constituição Federal e em seus artigos como fundamentos da República Federativa do Brasil.

Neste ditame, o tributo é uma fonte de recursos do Estado, da qual ele se utiliza para alcançar as metas previstas na Constituição Federal. Portanto, o Estado nunca deve se limitar à simples arrecadação de valores, mas também a cumprir sua função social.

Contudo, é importante destacar conforme Ribeiro (2007, p. 2):

Existe um grande distanciamento entre a realidade a qual se depara e o que está disposto na lei. Dessa maneira, o justo tributário é um conceito complexo e subjetivo, mas que deve, obrigatoriamente, passar pela questão da justiça social, pelo contexto constitucional e pela educação tributária da população, assim como pela participação da população nas questões atinentes ao orçamento público, não podendo o Direito Tributário se restringir aos atos de arrecadação de valores para os cofres públicos.

Sendo assim, conclui-se que, não havendo reciprocidade do Estado na efetiva prestação dos serviços à sociedade em geral, o recolhimento dos tributos gera desequilíbrio, insegurança e informalidade, por desestimular a economia, gerar menos empregos, e enfim, evitar o crescimento da população em geral.

O indivíduo, em seu dia a dia, busca uma melhor condição de vida, através de seu trabalho. Ocorre que, no Brasil, a carga tributária imposta é considerada elevada, tanto para as pessoas jurídicas como para as pessoas físicas, e engessa o poder de investimento, tanto de um como do outro. E, como consequência desta situação é destacada a economia informal que não é onerada por nenhum tributo, verificando-se a sonegação fiscal, que acarreta enormes prejuízos à União, aos Estados e Municípios, ou seja, àqueles que arrecadam os tributos e que devem cumprir a sua função social.

Ocorre que diante de uma carga tributária muito elevada, entende-se que em tese o Estado deve, ou ao menos deveria retribuir na mesma proporção ao contribuinte, através de serviços públicos de qualidade. No mesmo diapasão, observa-se que uma grande arrecadação de tributos pelo Estado enfraquece a economia, pois acaba por subir a produção de bens e de serviços devido a redução da capacidade econômica da sociedade, bem como do país em relação ao mercado externo.

Por certo que a política tributária deve ter caráter fiscal e extrafiscal, não se esquecendo da parafiscalidade.

Por fiscalidade entende-se a utilização natural da tributação como recurso de arrecadação de receitas para custeio das atividades do Estado, ou seja, a criação do tributo com a exclusiva finalidade de transferir aos cofres públicos o dinheiro arrecado pelo setor privado, sem que se pese o interesse social, político ou econômico.

Por sua vez, a extrafiscalidade é a utilizada como uma finalidade adicional de incentivar ou desestimular determinadas atividades. Para que isto ocorra, onera-se ou desonera-se a importação de determinados bens. Notadamente, se procura objetivar motivos alheios aos meramente arrecadatários, prestigiando-se as situações sociais, políticas e economicamente valiosas.

A partir da extrafiscalidade, deve o legislador fiscal, estimular ou desestimular determinados setores da economia, de acordo com os interesses da sociedade e do mercado, pois é melhor incentivar do que sancionar com penalidades que poderão asfixiar a atividade industrial.

Enfim, a parafiscalidade ocorre quando a lei tributária nomeia um sujeito ativo distinto daquele que a expediu. Todas as espécies tributárias podem ser objeto de parafiscalidade, como exemplo, podemos tomar a contribuição previdenciária que para o empregador é considerado um imposto e para o empregado é entendido como taxa. Parafiscalidade, portanto, ocorre quando a tributação visa custear atividade de interesse do Estado, mas são desenvolvidas por entidades paraestatais, como aquelas que cuidam da previdência social (INSS) e de profissões regulamentadas (OAB).

Concluindo, convém esclarecer que a política tributária, embora consista em uma forma de arrecadação tributária, não necessita ser impositiva porque o Estado pode fazer política tributária utilizando-se de mecanismos fiscais, tais como os incentivos fiscais e as isenções entre outros. Deve-se ressaltar que o objetivo é conter ou estabilizar o aumento da arrecadação de tributos.

Dessa forma, o Estado poderá atender as suas finalidades por meio da distribuição de riquezas; da satisfação das necessidades sociais; das políticas de investimentos, entre outras, que podem ser alcançadas por intermédio de uma política tributária e não de imposição tributária.

Sendo assim, toda vez que a forma de tributação impedir ou dificultar a realização do que se entende essencial à sociedade obterá um caráter confiscatório, que também ocorrerá quando o Estado arrecadar uma somatória maior do que aquela necessária para o atendimento das necessidades sociais. Isso porque, uma tributação confiscatória tem como característica a transferência de recursos ao fisco, sem que haja uma finalidade social.

Conforme entendimento de Ribeiro (2007, p. 8) o tributo não deve ser considerado como uma mera obrigação do cidadão, mas como um preço de uma cidadania. Pois, a receita pública arrecadada é fundamental para o desenvolvimento econômico social e cultural do país, devendo ser aplicada para cumprir a função social do tributo.

Além do mais, o Estado tem o dever de destinar a arrecadação adequadamente, buscando sempre, a priorização dos valores relevantes à sociedade. Assim, o tributo, como instrumento de política conjuntural e estrutural, torna-se uma ferramenta indispensável no estado contemporâneo. Em verdade, tomando-se por base as políticas de estabilização macroeconômica, em grande escala de crescimento, com oportunidades de emprego, estabilidade dos preços e de equilíbrio exterior, o tributo será como um dos mecanismos indispensáveis para a atuação do Estado.

A partir dessa premissa, tem-se a idéia de um quadro interno estável onde a inserção internacional ocorre em bases sólidas. Existe ainda, outra variável a ser considerada na análise dos sistemas tributários dos países desenvolvidos: a tradição jurídica.

Essa seria outra característica capaz de assegurar a transparência e a segurança jurídica dos sistemas tributários modernos. Não obstante a interferência dos fatores internacionais, a estabilidade econômica lhes permite, paralelamente, conduzir a gestão interna do sistema tributário dentro dos parâmetros da equidade. Neste caso, a igualdade entre o cidadão seria assegurada pela existência de um aparato administrativo avançado e capaz ao mesmo tempo de permitir a rentabilidade dos sistemas tributários e de permitir uma melhor relação entre o fisco e o contribuinte (FALCÃO, 2007).

Por fim, a arrecadação de tributos é importante para a economia nacional e internacional, não apenas como fonte de riqueza do Estado, mas como elemento regulador da atividade social e econômica.

Portanto, deve ser evidenciado que para alcançar uma justiça fiscal, é preciso levar em conta o princípio da proporcionalidade aliado ao princípio da progressividade das alíquotas, na maioria dos tributos.

Por fim, se forem observadas todas as considerações aqui expostas, a almejada respeitabilidade da função social dos tributos será alcançada, pois com a devida aplicação dos princípios constitucionais, será possível uma divisão proporcional dos tributos qual seja: uma tributação mais elevada para aqueles com um poder aquisitivo maior e uma forma mais amena aos menos favorecidos, podendo-se inclusive vislumbrar uma isenção a estes, desobrigando-lhes de pagar tributos.

4 A EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

O estudo da evolução da carga tributária no Brasil é imprescindível para a compreensão dos motivos que levam grande parte dos contribuintes à sonegação de tributos; gerando, enfim, uma situação insustentável, que prejudica não somente o Estado, através do desfalque dos cofres públicos, como também a sociedade em geral.

No ano de 1946, foi criada uma nova Constituição Federal que representou a volta da normalidade jurídica e política do país, já que a referida Constituição, em linhas gerais, pode ser considerada como uma constituição democrática.

Conforme dados disponibilizados no site da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a evolução da carga tributária no Brasil pode ser acompanhada a partir de 1947, quando, pela primeira vez, se teve um registro das contas nacionais, através de dados e estudos publicados pela própria Receita Federal do Brasil (RACHID et. al, 2007).

Através de estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) em conjunto com a Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES pode-se verificar que a incidência da carga tributária tem sido crescente pois, através da elevação da mesma, busca o Estado suprir os desajustes econômicos do país. Por tal razão em 1947, quando se mediu pela primeira vez a carga tributária brasileira, foi estabelecido o patamar de 13,8% do PIB nacional (VARSAÑO, 1998, p. 2).

Em 1965, o Brasil, que passava por um período de ditadura militar, com a criação do Ato Institucional nº. 2, logo após a deposição de João Goulart, tinha um Sistema Tributário que permitia o aumento das receitas. Adveio então, a Emenda Constitucional nº. 18 que conferiu certa modernidade ao Sistema Tributário Nacional, concedendo mais poderes ao governo para arrecadar tributos. Nessa época, a carga tributária se encontrava ainda mais elevada e se situava em um patamar de 19,0% do PIB.

Em 1970, o Brasil se deparava com uma grande explosão econômica e o governo optou por não aumentar a arrecadação de tributos até a primeira metade dos anos 80. Em 1986, a carga tributária alcançou o patamar de 26,2% do PIB. Nos dois anos subsequentes, com rumores da criação da atual Constituição Federal, a arrecadação tributária, que se encontrava no patamar de 26,2%, diminuiu para 22,4% do PIB. No entanto, com a Constituição Federal de 1988 já promulgada, o governo aumentou consideravelmente a sua arrecadação de tributos.

Em 1990, Fernando Collor de Mello assumiu a presidência do Brasil, instituindo um pacote que passou a ser conhecido como Plano Collor. Este Plano, por sua vez, instituiu várias medidas econômicas que, de início, foram bem recebidas pela população brasileira. Contudo, no momento seguinte, surgiram vários problemas, pois aquilo que fora prometido de início não pôde ser cumprido. Neste ano, a carga tributária alavancou para 28,80% do PIB, o que ocasionou a falência e a insolvência de muitas empresas brasileiras.

Todavia, após o aumento repentino da carga tributária e os malefícios que este ato gerou na economia brasileira, não restou alternativa ao governo brasileiro senão reduzir a arrecadação. Em 1991, o patamar se situou em 25,8% do PIB e este percentual ainda foi mantido até 1993, pretendendo-se assim, implantar no Brasil um novo Sistema Tributário que permitisse ao país uma situação inédita para sua economia, o que não veio a ocorrer.

Com a estabilização da economia e o crescimento do Plano Real, o volume da carga tributária continuou a se elevar. Em 1994, a carga tributária alcançou o patamar de 29,8% do PIB, sendo a mais alta registrada no país até aquele momento. Em 1997, com o declínio da inflação devido ao Plano Real, a carga tributária diminuiu chegando ao índice de 29,6% do PIB. No ano seguinte, ou seja, em 1998 a carga fiscal correspondeu a 29,6% do PIB e, no ano posterior a carga chegou a 31,6% do PIB. No ano de 2001, a carga tributária atingiu uma marca inédita na história do país: 34,36% do PIB.

No ano de 2006, a carga fiscal chegou a 33,38% do PIB. No entanto, é preciso considerar que houve ajustes no cálculo do produto interno bruto (PIB), realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas (IBGE). Por fim, convém reafirmar que a carga tributária vem crescendo gradativamente no Brasil. De 1986 à 1999, por exemplo, a carga tributária aumentou cerca de 295,63%, segundo

estudo realizado em 2000.¹ Para um maior entendimento, cabe analisar a tabela abaixo demonstrando a evolução da carga tributária global e *per capita*, tendo como base dos anos de 1993 até 2001.

TABELA 1 – Brasil – 1993-2001

Evolução das cargas tributárias: global e *per capita*

Ano	Carga Tributária (% do PIB)	Carga tributária per capita (R\$)
1993	25,8	719,19
1994	29,8	893,68
1995	29,4	1.205,54
1996	29,1	1.354,02
1997	29,6	1.523,51
1998	29,6	1.681,54
1999	31,6	1.813,68
2000	32,6	2.023,73
2001	34,36	2.264,70

Fonte: CINTRA, 2003, p. 5.

Muitas vezes, esse aumento da carga tributária ocorre de forma sutil, sem ser percebido por grande parte da população que, na maioria dos casos, desconhece como é constituído um tributo e de que forma ele deverá ser incidido nos serviços, assim como nos produtos em geral, de modo a cumprir a sua função social, sem que, por sua vez, cause danos à sociedade por conta da oneração excessiva.

¹ Disponível em: <www.expertja.com.br/content/artigos/carga.htm>. Acesso em: 04 dez. 2007.

5 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Para o presente trabalho, também é imprescindível o estudo da formação do preço de venda. Isto ocorre, porque o preço de venda é a forma onde com maior facilidade se consegue “ganhar” da concorrência e conquistar a clientela de outro agente do mercado.

Conforme será visto adiante, na formação do preço de venda além de outros fatores, também se deve considerar a carga tributária. Assim, a sonegação de tributos cujo montante é significativo na constituição do preço de venda, acarreta um grande desequilíbrio no mercado econômico, já que aquele que não cumpre com a sua obrigação tributária tem a possibilidade de vender seus produtos a um preço inferior ao praticado no mercado.

Dessa forma, surge a concorrência desleal entre aquele que cumpre assiduamente com as suas obrigações tributárias e, que por isso, acaba por vender o seu produto a um preço mais elevado, com aquele que sonega os tributos e vende o seu produto a um preço bem inferior, mas sem, contudo, deixar de obter o seu lucro.

Ocorre que, dispõe o artigo 20, da Lei 8.884 de 1994, em seu inciso III, que constitui infração a ordem econômica, o aumento arbitrário dos lucros.

Nesse caso, a concorrência desleal advém do abuso do poder econômico daquele que ilicitamente consegue vender os seus produtos por um preço baixo, obtido à custa da sonegação dos tributos que são de sua responsabilidade, ou seja, pela prática de evasão fiscal que fere a ordem econômica e o mercado em geral.

Nesse contexto, deve-se considerar a elevada carga tributária existente no Brasil atualmente, o que acaba por desestimular o empreendedor de cumprir com as suas obrigações tributárias, conforme veremos a seguir.

5.1 Lei da Oferta e Procura

A primeira vista e de forma simplificada, a formação dos preços ocorre através da Lei da Oferta e da Procura pela qual o preço dos produtos no mercado varia de acordo com a intensidade da procura e inversamente proporcional a quantidade ofertada.

Então, quando há excesso na oferta ou falta na procura, os preços caem; e, por outro lado, se há excesso de procura e falta na oferta, os preços se elevam. Contudo, segundo essa teoria, deve haver certa estabilidade dos fatores relevantes da oferta e da procura, sendo variável somente o preço dos produtos.

Segundo Bruna (1997, p. 20):

A medida que o preço aumenta, produtores e comerciantes estarão dispostos a oferecer maior quantidade. Assim, ao preço mais baixo os ofertantes somente estarão dispostos a oferecer a quantidade maior.

Dessa maneira, a proporção de variação dos preços, segundo a lei da oferta e da procura, se denomina elasticidade que pode ser definida como a divisão existente entre a variação relativa na procura do bem em função de uma variação em seus preços. Contudo, a elasticidade da oferta, será entendida como a divisão existente entre a variação na quantidade ofertada em função de uma dada variação nos preços.

A análise da elasticidade da oferta e da procura, em muito interessa ao estudo da disciplina econômica e da tutela da concorrência. Isto porque, o aumento significativo da procura pode demonstrar maior ou menor vantagem dos produtores em relação aos consumidores.

Todavia, se não houver variação da procura, ou seja, não estiver presente a elasticidade, isto pode gerar um aumento dos preços, sem que, no entanto, ocorra uma queda nas vendas.

Então, para formação do preço de venda, é necessário que se leve em consideração a variável da oferta e da procura, cabendo lembrar que, neste caso,

deve ser mantida uma condição equilibrada, ou seja, um mercado perfeitamente competitivo.

De modo geral, a concorrência perfeita pressupõe uma variedade de compradores e vendedores, de tal forma que o número de cada um deles seja insignificante na oferta ou na procura de determinado produto, sem que haja o perigo de afetar a quantidade ofertada ou procurada.

Nesse modelo de concorrência, o preço é totalmente uniforme; todavia, a qualidade e as características do produto ofertado também deverão ser homogêneas.

Segundo Bruna (1997, p. 31):

No modelo de concorrência perfeita, o produtor é, por assim dizer, um escravo do mercado: incapaz de nele influir, mas por ele absolutamente controlado; forçado a produzir, em conjunto com seus concorrentes, tanto quanto seja possível, a fim de reduzir a escassez ao mínimo, segundo as possibilidades econômicas materiais existentes.

Por fim, a formação do preço de venda, segundo a lei da oferta e da procura, não é eficaz, pois necessita de um mercado equilibrado, como dito, uma concorrência perfeita, o que se torna inatingível, conforme nos deparamos com o mercado econômico atual.

5.2 Elementos Formadores do Preço de Venda

Atualmente, o modo ao qual é formado o preço de venda é um dos pontos-chaves da estratégia de toda e qualquer empresa, pois o estabelecimento de preço, às vezes, torna-se uma decisão crucial para a administração, dependendo da formação do preço a sobrevivência em longo prazo de uma empresa.

Assim, levando-se em conta os custos e as despesas, a competitividade e a rentabilidade, estando estes aspectos harmonizados, se pode dizer que se trata de uma empresa de sucesso.

No entanto, o dia-a-dia de uma empresa acaba por provocar situações que influenciam diretamente nessa harmonia, pois em um mercado inflacionário e altamente competitivo, não se consegue tratar adequadamente os custos e as despesas e isso acarretará a perda da competitividade e da rentabilidade da empresa.

Dessa forma, a escolha da correta formação de preços e de sua correta aplicação são resultantes de uma adequada e criteriosa avaliação sobre o mercado em que a empresa se encontra, estando o preço de venda diretamente relacionado com o planejamento da empresa.

Portanto, pode-se concluir que a função principal dos preços é a de orientar as empresas no sentido de utilizarem racionalmente os recursos disponíveis, injetando no mercado quantidades de produtos e bens que sejam compatíveis com as reais tendências e capacidade de absorção da produção realizada.

Diante dessa exposição, resta exposto a necessidade de explicar os aspectos relevantes a serem considerados no momento em que é determinado o preço de venda dos produtos, e passar a realizar tal explicação.

5.2.1 Aspectos relevantes

Existem diversos fatores que influenciam diretamente na formação do preço, e que devem ser incorporados aos preços dos produtos a serem ofertados ao mercado.

Dessa forma, na composição do preço de venda deve ser inserido alguns aspectos como o custo do serviço, as despesas variáveis, tributos sobre o valor das vendas, as despesas fixas e o lucro que estudar-se-à com maior profundidade a seguir. (LOBRIGATTI, [200-], p. 3).

5.2.2 Custo do serviço

Os custos do serviço são aqueles gastos efetuados especificamente na realização do serviço, com a mão-de-obra e o material aplicado, ou seja, peças, produtos ou componentes.

Nesse caso, deve-se considerar que cada empresa tem o seu próprio custo de serviço, que varia conforme o ramo ao qual se dedica a empresa e qual o serviço prestado ao cliente.

Os fornecedores têm uma grande influência sobre a formação de preços, tendo em vista que a empresa efetua-lhes desembolsos que deverão ser repassados na venda dos produtos, sem esquecer que o transporte até o consumidor final também está incluso na conta de fornecedores.

Dessa forma, os fornecedores são um custo obrigatório do qual se deve partir para a obtenção de um preço de venda adequado para o produto final. A incorporação do custo do fornecedor ao preço de venda do produto é essencial para que se obtenha o pleno funcionamento do negócio.

5.2.3 Despesas variáveis

As despesas variáveis são aqueles gastos realizados somente quando ocorrem as vendas.

Na maioria das vezes são consideradas despesas variáveis os tributos que incidem sobre a venda e a comissão dos vendedores. Porém, cabe lembrar que cada empresa deve considerar dentre os valores gastos, aqueles que são pagos e que ocorrem diretamente com a venda dos produtos.

São exemplos práticos deste custo, a matéria-prima utilizada na produção de cada produto, a embalagem, o transporte, os tributos incidentes sobre o

faturamento da empresa, bem como todo o esforço necessário para a comercialização e distribuição dos mesmos.

5.2.4 Tributos

Outro ponto relevante e de grande importância nesse estudo é a influência dos tributos no preço de venda, através do controle efetuado pelas entidades governamentais, por meio de tributos incidentes sobre a operacionalização da empresa.

Estes controles governamentais são realizados, principalmente através da criação de tributos, que, como já foi dito, são calculados sobre o valor das vendas, seja no caso dos tributos de competência do Governo Federal e do Municipal, e também Estadual em alguns casos. Para cada empresa o percentual, os valores e as formas de pagamento desses tributos dependerão da atividade exercida, e do porte empresarial.

De modo geral, os tributos federais calculados sobre o valor das vendas são: PIS (Programa de Integração Social); COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) e IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica). E ainda, quanto à forma de pagamento destes tributos, é variável de acordo com o tipo de regime tributário aderido pela empresa, sendo estes: Simples Federal, Lucro Presumido e Apuração do Lucro Real.

Sobre os impostos estaduais calculados sobre o valor da venda, tem-se o imposto que incide sobre a circulação de mercadorias. No Estado de São Paulo, as empresas estão sujeitas ao ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias).

Quanto ao imposto municipal calculado sobre o valor da venda tem o ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza). Contudo, cada município tem uma legislação específica quanto aos percentuais e também quanto aos incentivos as empresas.

Não se deve deixar de citar, as contribuições sobre folha de salário ou remunerações pagas a quem lhe presta serviço (artigo 194, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal), tendo em vista que a Lei 8.212 de 1991 ampliou a base desta contribuição, assim como a Lei Complementar 84/98 e a Lei 9.876 de 1999, entretanto tal ampliação desvirtuou a cobrança tratada na Constituição Federal de 1988, levando a Emenda Constitucional 20/98.

Trata o artigo 22, inciso I, da Lei 8.212 de 1991 sobre a alíquota de 20% que incide sobre o total das remunerações pagas pela empresa em um determinado mês (base de cálculo), sendo assim uma contribuição previdenciária fixa, que incide sobre o pagamento, ou melhor, pelas remunerações devidas, não havendo limite ao contrário da contribuição do empregado, onde existe um teto.

Os bancos e instituições financeiras, por sua vez, pagam adicional de 2,5%, conforme prevê o artigo 22, § 1º da Lei 8.212/91, enquanto que para as Agro-Indústrias a alíquota é de 2,5% (artigo 22-A, da Lei 8.212/91), sendo fundamentada esta diferenciação nos artigos 195, § 9º, da Constituição Federal.

O artigo 22, inciso II, da Lei 8.212/91 traz ainda a contribuição para o Seguro Acidente de Trabalho - SAT, paga pela empresa, possuindo 3 alíquotas diferentes, sendo estas de 1%, 2% e 3%. Esta contribuição incide sobre o total das remunerações da empresa, variando a alíquota de acordo com o grau de risco de acidente de trabalho em que se enquadra a atividade da empresa. No tocante a essa contribuição, cabe dizer que em razão da elevação da alíquota, questionou-se sua constitucionalidade, por não haver previsão constitucional da progressão da alíquota. Tratando-se assim de um tipo aberto de contribuição que exige do Ministério do Trabalho a classificação do risco de cada atividade.

O artigo 212, § 5º, da Constituição Federal e a Lei 9.424 de 1996 dispõe ainda sobre o salário educação cuja alíquota de 2,5%.

Por fim, tem-se a cobrança de uma contribuição previdenciária sobre folha de salários, cuja alíquota é de 15% do valor da nota fiscal de prestação de serviços terceirizados, inclusive prestados por cooperativas de trabalhadores, instituída pela lei 9876/99, em seu artigo 22, inciso IV. Essa contribuição, recai sobre os contratos, tratando-se de outra fonte, devendo, portanto ser criada por lei

complementar, e não por lei ordinária, sob pena de inconstitucionalidade. Contudo, a União não obteve sucesso na cobrança dessa espécie de contribuição.

Por derradeiro, existem as contribuições sobre o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), onde no início de cada mês, as empresas depositam, em contas abertas na Caixa Econômica Federal em nome de seus empregados, o valor correspondente a 8% (oito por cento) do salário de cada funcionário, tendo em vista que a contribuição corresponde ao adicional de 0,5% sobre o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (8%). Por fim, existe a contribuição de 10% sobre o saldo da conta do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço quando houver demissão imotivada do empregado, além da multa de 40%.

Enfim, os valores do FGTS são constituídos pelo total desses depósitos mensais, e pertencem exclusivamente ao empregado que, em situações específicas, pode dispor do total depositado em seu nome.

Finalmente, conclui-se que existe uma grande quantidade de tributos que deve ser suportado por uma empresa para manter-se em dia com as suas obrigações de contribuinte. Várias empresas, diante do elevado número de tributos e do considerável valor que deverá ser despendido para quitá-los, resolve por, sonegar senão todos, mas pelo menos alguns destes tributos, desmotivando-se a contratação formal de empregados. Surge então, a descompetitividade empresarial, pois devido à morosidade do Estado na fiscalização dos tributos que deveriam ser arrecadados, este empresário que descumprir com as suas obrigações tributárias passa a ter uma lucratividade ilegal dos produtos que comercializa, restando caracterizado o crime concorrência desleal decorrente da sonegação tributária.

5.2.5 Despesas fixas

Com relação às despesas fixas são todos aqueles gastos que acontecem independentemente de ocorrer ou não vendas na empresa e se referem à manutenção empresarial em relação à sua administração e o seu funcionamento. Ou seja, os custos fixos, sem exceção, devem ser obrigatoriamente desembolsados

todo mês, pois se torna indispensável para que a empresa operacionalize normalmente, independentemente da quantidade que produziu e vendeu.

São exemplos destes custos fixos: pró-labore e encargos, honorários contábeis, aluguel, água, luz, telefone, propaganda, salários e encargos, entre outros de igual teor e importância para que a empresa desempenhe adequadamente suas funções visando a consecução dos seus objetivos.

Porém, por outro lado, existem os custos variáveis que ocorrem somente em virtude da operacionalização e comercialização dos produtos produzidos pela empresa.

5.2.6 Lucro

Primeiramente, deve-se entender que toda empresa é uma entidade com fins econômicos, ou seja, tem como objetivo o lucro e sendo assim é necessário incorporar ao preço de venda um percentual entendido como o mais adequado e necessário aos objetivos da empresa.

Por isso, o que se pode observar é que na maioria das empresas existe uma grande preocupação com este item que acaba por ser comprometido em virtude de outros custos mal ou indevidamente alocados ao preço de venda.

Após as explicações de todos os itens que devem compor o preço de venda dos produtos, ao qual se chama de custo ou despesas, é de fundamental importância para qualquer entidade com fim lucrativo, saber bem quantificá-lo, pois a empresa, em regra, depende dele para alcançar os objetivos a que se destina.

Assim, a empresa que conseguir melhorar sua eficiência e reduzir progressivamente seu custo estará obtendo um resultado econômico cada vez melhor.

Conclui-se, diante de todo o exposto neste capítulo, que para uma boa formação do preço de venda se faz necessária a contemplação de todos esses fatores. Contudo, alguns empresários visando um maior lucro e esquecendo-se de

suas obrigações de contribuinte, deixam de pagar os seus tributos sem, no entanto, diminuir o seu preço de venda; havendo, então, um lucro abusivo diante dos concorrentes.

Por outro lado, também existem aqueles empresários que em virtude do descumprimento de suas obrigações tributárias, diminuem razoavelmente o valor de suas mercadorias, causando um desequilíbrio na concorrência, pois com base na evasão fiscal conseguem a clientela de outro agente econômico, na medida em que o cliente por medida de sobrevivência, escolhe o produto pelo preço mais baixo.

6 DIREITO CONCORRENCIAL NO BRASIL

6.1 Constituição Federal de 1988 e o Tratamento da Questão Concorrencial

Sobre o Direito Concorrencial na Constituição Federal dispõe o artigo 170:

Artigo 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios.

(...)

IV – livre concorrência;

Notório que o artigo 170 elegeu a concorrência como um dos princípios que regem a ordem econômica, no mesmo ditame que o artigo 173, § 4º, da Constituição Federal determina, categoricamente, que o Estado somente poderá intervir na liberdade de atuação dos particulares, desde que estes se utilizem inadequadamente de tal liberdade por adotar práticas que coloquem em risco a existência da concorrência no mercado, através da dominação de mercados, eliminação da concorrência e aumento arbitrário dos lucros.

A partir do explicitado no artigo 173, § 4º, resta claro que a livre iniciativa não se trata de um direito ilimitado conferido ao agente econômico; longe disso, este é um direito a ser exercido em harmonia com tantos outros existentes, dentre os quais, o próprio legislador destacou, a manutenção da concorrência no mercado brasileiro.

Conforme a lição de Tavares (2003, p. 255):

A concorrência se revela como um dos alicerces da existência e do desenvolvimento do modelo capitalista contemporâneo, ou seja, do sistema econômico de mercado em que hoje vivemos, assim como também vive a grande maioria das nações ocidentais.

Dessa forma, pode-se concluir que, na concorrência, a livre iniciativa, se faz através de uma concorrência leal entre os empreendedores, tendo por objetivo permitir o desenvolvimento da economia de um país.

A Constituição Federal, por sua vez, preceitua que a concorrência é um instrumento de realização da política pública, que tende não somente tutelar as iniciativas privadas, como também o mercado econômico em geral e os consumidores, de práticas da concorrência desleal, que tem por fim a autodestruição dos agentes econômicos.

Por isso, cabe ao Estado, diante do exposto nos artigos 170 e 173, da Constituição Federal de 1988, deixar que se realize a livre iniciativa dos agentes econômicos, até o momento em que a sua atuação se revele lícita e não venha a prejudicar o mercado. Enfim, é dever do Estado proteger o mercado de uma concorrência desleal exercida por um empresário perante seus concorrentes na procura de dominar o mercado por meio do aumento arbitrário de lucros através da sonegação tributária.

Com base nestes preceitos, surge a Lei nº. 8.884/94, conhecida como Lei Antitruste, que regulamenta o direito de concorrência no Brasil e procura combater todas as formas de concorrência desleal, inclusive a que decorre da sonegação tributária.

6.2 A Legislação Brasileira Antitruste – Lei nº. 8.884/94

O direito concorrencial no Brasil se encontra positivado por meio da Lei 8.884, de 11 de junho de 1994, que transformou o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) em uma Autarquia; dispõe e trata da prevenção e da repressão das infrações contra a ordem econômica, dando outras providências.

Segundo Proença (2001, p. 34), “trata a referida lei de um microssistema, que tem por sua finalidade tutelar a concorrência em nosso país e regulamentar o artigo 173, § 4º da Constituição Federal”.

Segundo entendimento do mesmo autor, diz-se se tratar de microssistema, pois, a legislação em estudo tem como seu principal objetivo a tutela de um bem jurídico determinado, além de trazer em seu corpo princípios próprios e uma lógica autônoma, sendo estudada como um ramo autônomo do direito.

Todavia, cabe salientar antecipadamente, que a Lei 8.884/94 tem por objetivo tutelar a concorrência, para que esta venha a existir, sem, contudo, impedir o desenvolvimento do mercado, o que, por sua vez, não se confunde com a repressão da concorrência desleal.

O instituto da concorrência desleal, é definido pelo Decreto-Lei 7.903/45, como a prática que têm por sua finalidade impedir a existência de concorrência entre empresas, ou seja, a concorrência desleal é um meio fraudulento para desviar, em proveito próprio ou alheio, a clientela de outrem.

Sendo assim, a prática da concorrência desleal implica na violação de um direito pertencente a outra empresa ou agente econômico, que esteja no mesmo mercado em que se encontra o infrator.

Importante, ainda, é destacar que a concorrência no Brasil está elevada a condição de um dos princípios norteadores da ordem econômica, que, por sua vez, tem por objetivo atingir fins maiores e preestabelecidos pela Constituição Federal, que são, dentre outros existentes, a dignidade humana e a justiça social, conforme disposto no artigo 1º da Constituição Federal.

Enfim, no entender de Proença (2001, p. 40), pode-se concluir que a defesa da concorrência no Brasil, nos termos da Constituição e da Lei 8.884/94, é um instrumento de realização do projeto ou do modelo econômico que o legislador desenhou em nossa Carta Maior, ou seja, um meio de combater todas as formas de surgimento de uma concorrência prejudicial ao mercado, e aos seus agentes em geral, denomina-a a doutrina como sendo concorrência-meio.

6.2.1 O sistema brasileiro de defesa da concorrência

Conforme dispõe a Lei 8.884/94, a defesa da concorrência no Brasil ocorre por intermédio do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência que, por sua vez, é composto pela Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE), Secretaria de Direito Econômico (SDE) e pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE).

No presente trabalho, o estudo do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência torna-se necessário para um maior esclarecimento das formas existentes de preservação de uma concorrência justa e equilibrada, que objetiva o desenvolvimento do mercado econômico para todos, sem privilégios a um ou outro empreendedor, procurando-se resumidamente distinguir cada órgão existente em referido sistema.

A Secretaria de Acompanhamento Econômico (SEAE) tem sua função determinada pela Portaria/SEAE 163, de 10/10/96, publicada no DOU em 11/10/96, em conjunto com o artigo 54, da Lei nº. 8.884/94, trata-se de um órgão ligado ao Ministério da Fazenda e tem como função auxiliar a SDE, elaborando estudo e pareceres econômicos. Também serão funções da SEAE o monitoramento de fatos ocorridos no cotidiano do mercado brasileiro e, havendo a constatação de alguma prática que caracterize ameaça ou infração à ordem econômica, levar este fato ao conhecimento da SDE. No que tange à análise de condutas anticoncorrenciais, poderá emitir opinião, caso o CADE ou a SDE considerem necessários.

A Secretaria de Direito Econômico (SDE) tem a função de determinar a abertura de processo administrativo ou averiguação preliminar, caso entenda necessário, quando há denúncia ou representação. Trata-se basicamente de um processo de investigação e instrução, onde referido órgão realizará pesquisas e descreverá os fatos. Por ser um órgão ligado ao Ministério da Justiça, e possuir dupla função conforme determinação da Portaria 05/SDE, de 25/09/96, juntamente com o artigo 54, da Lei nº. 8.884/94, seus relatórios levam em conta, principalmente, aspectos jurídicos dos fatos envolvidos. Esta Secretaria se subdivide em dois departamentos, são estes: Departamento de Proteção e Defesa do Consumidor

(DPDC) que tem por objetivo a observação do mercado no que se refere ao atendimento das normas consumeristas vigentes no país; Departamento de Proteção e Defesa Econômica (DPDE), que é o órgão responsável pelo recebimento e apuração das denúncias de práticas de abuso de poder econômico. Por fim, a SDE tem como sua atividade principal, o acompanhamento do mercado, fazendo-se cumprir a função preventiva do SBDC, prevista em lei, além de preparar os casos levados ao seu conhecimento para serem, quando necessários, apreciados e julgados pelo CADE.

Por fim, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) foi criado em 1962 e transformado em 1994 em uma autarquia vinculada ao Ministério da Justiça sendo assim um órgão judicante, de natureza administrativa, com jurisdição em todo o território nacional. Este, por sua vez, tem por suas principais funções orientar, fiscalizar e apurar abusos de poder econômico, exercendo papel tutelador da prevenção e repressão do mesmo.

O artigo 54, da Lei Antitruste prevê que deverão ser remetidos ao CADE, para análise, todos aqueles atos que possam limitar ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência, resultando na dominação de mercados relevantes de bens e de serviços. Portanto, o CADE é um órgão totalmente autônomo para julgamento de processos, não ficando restrito ao trabalho realizado pela SDE ou SEAE, podendo até mesmo requerer a produção de novas provas ou novas diligências, bem como de tudo o mais que julgar necessário para o esclarecimento dos fatos ocorridos, de modo que lhe seja possível, por fim, proferir uma decisão acerca de tais fatos.

Quanto a atividade repressiva exercida pela Secretaria Brasileira de Defesa da Concorrência, procurou o legislador evidenciar um grande rol de hipóteses em que se deve ter por configurada a infração à ordem econômica mencionada nos artigos 20 e 21 da Lei nº. 8.884/94, bem como estabelecer as penas aplicáveis aos demais casos, como por exemplo, aqueles constantes nos artigos 23 a 27 da Lei nº.8.884/94.

A comentada legislação abriga em sua extensão todos os fatos cometidos no território nacional e também àqueles que aqui produzam os seus efeitos, sem prejuízo de convenções e tratados dos quais o Brasil seja signatário, conforme prevê o artigo 2º. Diante da ampla regulamentação e estruturação dos

órgãos a manutenção da livre concorrência deve-se entender que, na hipótese de alguma empresa praticar atos em seu domicílio no exterior, mas tais atos se refletirem no mercado brasileiro, esta circunstância não só autoriza, como obriga, que os órgãos que compõem a SBDC atuem de forma preventiva ou repressiva.

Observa-se ainda que, um ato de concorrência praticado por uma determinada empresa poderá gerar efeitos sobre mercados de diferentes lugares do mundo, sendo assim cada um desses lugares afetados por tal ato, poderá, por meio de sua autoridade local verificar se do ato decorre algum tipo de infração à ordem econômica de seu país.

Trata o artigo 15 e os seguintes da Lei 8.884/94, dos sujeitos ativos das infrações à ordem econômica, sendo estes: os empresários e os indivíduos que exercem atividades econômicas (sejam elas de produção, circulação de bens e/ou prestação de serviços), ainda que de maneira informal ou irregular.

Nesse sentido, confirma a importância do presente trabalho, ao qual procura-se demonstrar a concorrência desleal praticada por aqueles indivíduos que não pagam os tributos por eles devidos e podendo, então, vender seus produtos por um preço inferior ao mercado, enquanto outros empresários, por cumprirem com as suas obrigações fiscais, acabam prejudicados por agirem de acordo com a lei.

Cabe salientar que independe a capacidade financeira ou técnica do agente, assim como quaisquer outras características subjetivas. Basta, portanto, que este seja atuante no mercado, podendo assim, ser enquadrado dentro dos dispositivos da lei como agente da infração da ordem econômica.

Dessa forma, o legislador, na presente lei, pretendeu evitar que o infrator se escondesse atrás de irregularidades quaisquer, praticadas em relação à sua condição de agente atuante no mercado (empresário), com o fim de se esquivar do enquadramento nos tipos previstos na lei, e, conseqüentemente, das suas respectivas sanções. Por isso, foram fixadas as possibilidades de responsabilização pela prática de concorrência desleal em vários de seus artigos.

Ademais, dispõe o artigo 18, sobre a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica, para responsabilização por tal prática:

Artigo 18. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

Conforme entendimento evidenciado na Constituição Federal, os direitos individuais são garantidos; contudo, não de forma absoluta, devendo ser exercidos sempre em consonância com os objetivos da República Federativa do Brasil, e com os princípios também dispostos na mesma Constituição.

Diante do acima exposto, o direito antitruste brasileiro busca proteger a sociedade da atuação, em muitos casos, predatória da iniciativa privada, por meio de limites traçados à liberdade de iniciativa e de mecanismos se façam suficientes à viabilização de um mercado, onde a concorrência seja saudável e capaz de criar um ambiente de competição íntegro entre as empresas, por fim, onde todos sejam beneficiados, inclusive os consumidores.

São denominadas "infrações à ordem econômica" aquelas infrações que impedem a atuação livre da iniciativa privada, previstas nos artigos 20 e seguintes da Lei 8.884/94. Portanto, são os atos vedados por lei, sob pena de se configurar infração à ordem econômica:

Artigo 20. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados:

- I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa;
- II - dominar mercado relevante de bens ou serviços;
- III - aumentar arbitrariamente os lucros;
- IV - exercer de forma abusiva posição dominante.

O inciso I, do artigo 20 trata das condutas de limitar, falsear ou qualquer outra conduta ilícita que venha prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa, praticada pelos agentes que atuam ou pretenderiam atuar num determinado mercado.

Quanto ao inciso II, do supracitado artigo, primeiramente, deve-se entender por domínio do mercado relevante, nos termos dos §§ 2º e 3º do artigo 20

acima referido, o domínio exercido por uma determinada empresa sobre 20% (vinte por cento) ou mais do mercado econômico em que ela atua. Por sua vez, o § 1º, do mesmo artigo, esclarece que somente se considera ilícita esta conduta, quando a dominação do mercado, não for conquistada por meio de trabalho desenvolvido pelo agente ou por sua eficiência.

Faz-se imprescindível destacar que, quando o agente tornar-se líder de mercado, ou seja, conquistar mais de 20% do seu mercado econômico, por haver desenvolvido com eficiência suas atividades, não poderá impedir o aparecimento de novos concorrentes, pois, se assim fizer, estará cometendo a infração descrita no item IV, do artigo 20 da referida Lei.

O inciso III do artigo 20, trata da conduta de aumentar arbitrariamente os lucros definindo-a como ilícita, situações estas que, no presente estudo, é considerada de maior importância. Cabe salientar que, muito embora a idéia em tese fosse de que em um mercado ideal o agente econômico, por si só, poderia regular os preços praticados no mercado, no mundo real esta máxima não ocorre; tanto que preferiu o legislador tipificar como a referida conduta como ilícita. Nesse caso, buscou-se vedar o abuso do direito, ou seja, o uso arbitrário da condição de agente econômico.

Para a obtenção de vantagens ilícitas, uma vez que tal conduta impõe a toda a coletividade condições que lhe são absolutamente desfavoráveis.

Ademais, em síntese, no artigo 21, da Lei 8.884/94, buscou o legislador, exemplificar outras atividades que podem ser enquadradas nos tipos descritos de forma mais abrangente pelo artigo 20. Entretanto, buscou deixar clara a intenção, de que a concorrência deve existir no país, pois sendo esta realizada licitamente, observando-se o disposto na lei, tem como seu principal objetivo um bom funcionamento do mercado econômico, bem como para todos os seus agentes.

Em seus artigos 23 e seguintes, a Lei 8.884/94 se preocupou em determinar quais as penas aplicáveis, uma vez constatada e comprovada a infração da ordem econômica. Em regra, a penalização se dá por meio de multas bastante elevadas, calculadas levando-se em conta o valor do faturamento bruto das empresas e que podem ser aumentadas no caso de reincidência.

No mesmo diapasão, deve-se salientar que existem ainda outras penalidades, que por sua vez impõem restrições de direitos ao infrator, tais como a proibição de contratar com instituições financeiras oficiais e de participar de licitações, conforme disposto no artigo 24, inciso II, da referida lei. Há ainda, conforme disposto no artigo 26 da Lei Antitruste alguns critérios que devem ser seguidos para a gradação das penalidades, nos quais estão incluídos, por exemplo, a gravidade da infração, a boa-fé do infrator e a sua capacidade econômica.

Com relação aos sujeitos que podem dar início aos procedimentos que têm por objeto a defesa da concorrência, além do Ministério Público, também são competentes todos àqueles que se encontrarem na condição de prejudicados, podendo pleitear a interrupção da prática do ato que lhe causa prejuízo, bem como indenização por eventuais perdas e danos sofridos, conforme nos termos do artigo 29.

No que concerne à atuação preventiva da Secretaria Brasileira de Defesa da Concorrência, existe acompanhamento do que ocorre no mercado. Nos termos do artigo 54, da Lei 8.884/94, os agentes econômicos são obrigados a manter as autoridades competentes informadas sobre a prática de atos que possam, eventualmente, configurar uma infração à ordem econômica.

Segundo Proença (2001, p. 47):

E a esse mesmo órgão de defesa da concorrência é também conferido o poder-dever de prevenir abusos do poder econômico, dizendo a Lei que tal função há de ser exercida, em forma prescrita e exclusivamente pelo CADE, toda vez que ocorrer uma soma do poder econômico de duas ou mais empresas entes independentes, resultante de um ato jurídico de integração e cujos elementos externos são medidos em índices relativos ao mercado relevante em causa ou no porte econômico dos figurantes do ato jurídico (arts. 7º, inciso XII, e 54, par. 3º)."

Dessa forma, ainda compete ao CADE o ofício de impedir que um agente econômico pratique qualquer ato, encarado como ilícito, que esteja pretendendo ou, na hipótese de já ter sido praticado, determinar o seu desfazimento. Ainda, é possível que o CADE reveja suas decisões, desde que lhe sejam trazidos fatos novos que possam ensejar a alteração de seu posicionamento. Ademais, na hipótese de um ato ser aprovado pelo CADE, mediante atrelamento ao cumprimento de uma ou mais obrigações que venham a ser desobedecidas ou, ainda, não serem

atingidos na prática os objetivos antevistos, também se aplica a possibilidade de reversão da decisão que aprovou o ato.

Por fim, através de lei e regulamentação pela Resolução 18/98 do CADE, é disponibilizado a sociedade um procedimento de consulta, com o objetivo de possibilitar uma maior comunicação entre a autarquia e a sociedade. Dessa forma, cumpre o CADE a sua meta educativa, permitindo aos interessados que busquem informações, relativas ao direito concorrencial, sobre casos que estejam sendo analisados e julgados pelo CADE e ainda questionem qual o posicionamento do órgão acerca de tais casos.

6.3 Princípios Relacionados ao Direito de Concorrência

Tendo em vista que para uma melhor compreensão do conhecimento jurídico e para uma justa aplicação da norma, se faz necessário a compreensão do instituto, no Direito Concorrencial essa idéia não se difere, pois assim como em outros ramos do Direito é preciso buscar uma cognição exaurente, através do estudo dos fundamentos, ou melhor, dos alicerces que sustentam a norma. Por isso, no presente trabalho buscou-se, mesmo que em síntese, adentrar aos princípios que regem o Direito de Concorrência.

6.3.1 Princípio da liberdade de comércio

Primeiramente, se faz imprescindível compreender que para o ideal de mercado que se busca devem estar presentes dois fundamentos básicos do Direito Concorrencial, quais sejam: a liberdade de iniciativa do agente e a garantia da propriedade individual de comércio.

Sendo assim, surge o princípio da liberdade de comércio onde o agente poderá dispor da liberdade que lhe é concedida, até o limite em que está não se torna prejudicial ao mercado e ao consumidor.

Dessa forma, não cabe a legislação antitruste, opor-se a estas duas garantias que são a essência do almejado funcionamento do mercado. É pressuposto lógico de um mercado concorrencial que, num primeiro momento, haja a liberdade de comércio com base na propriedade individual e na livre iniciativa.

Segundo Fonseca (2001, p. 60), a proibição de recusa de venda é uma das conseqüências deste princípio, como por exemplo, se estatuído no artigo 21, inciso XIII da Lei 8.884/94, e que gera reflexos também na seara do consumidor, conforme estabelecido na pela Lei 8.078/90 em seu artigo 39.

6.3.2 Princípio da liberdade contratual

O princípio da liberdade contratual é um dos princípios do Direito que permanece ao longo dos tempos, também denominado de *pacta sunt servanda*. Este princípio preconiza a fidelidade aos pactos que foram validamente acordados e aos quais as partes contratantes estão vinculadas. No entanto, essa idéia de total autonomia da vontade foi lapidada ao longo dos anos, principalmente no transcorrer da segunda metade do século XX, com a influência do sentimento neo-liberalista.

Com isso, passou o Estado a intervir na liberdade contratual dos particulares e a influenciar o mercado como um todo, procurando ressaltar um direito difuso e coletivo e estabelecendo certo dirigismo contratual.

Em razão disto, na legislação antitruste, resta claro a titularidade dos direitos ali regulados, conforme disposto no artigo 1º, da Lei nº. 8.884/94, que dispõe “a coletividade é a titular dos bens jurídicos protegidos por esta lei”.

6.3.3 Princípio da igualdade

Assim como em outros ramos do Direito, no Direito Concorrencial o princípio da igualdade traz grandes influências, sendo uma das principais justificativas da legislação protetiva da concorrência.

Isto ocorre, pois a finalidade principal da legislação antitruste é resguardar a igualdade de acesso ao mercado entre os agentes do mercado, pela abstenção da prática de atos que visem restringir a atuação de outros integrantes.

Segundo Fonseca (2001, p. 61), a não-discriminação se trata de um princípio distinto do princípio da igualdade, portanto nada mais é do que o próprio princípio da igualdade considerado de forma mais específica.

Sendo assim, refere-se o princípio da não-discriminação, nos próprios dizeres de Fonseca (2001, p. 62) “de um conceito cuja aplicação se dá em casos concretos, mas de inviabilidade de aplicação em abstrato”.

Assim, como exemplo, tem-se como situações contrárias ao princípio da igualdade e da não-discriminação, aquelas onde os agentes se unem a fim de restringir a participação ou o ingresso de outros agentes no mercado, por meio da redução ou aumento de preços. Por fim, resta evidente, que tais práticas influenciam diretamente no mercado, gerando desigualdade de condições no acesso ao mercado.

6.3.4 Princípio da análise econômica

O princípio da análise econômica visa confirmar a necessidade do Direito Concorrencial se valer de outros ramos do Direito para resolução de um caso em concreto. Dessa forma, se faz imprescindível a interdisciplinaridade no direito da concorrência, isto porque é impensável a criação, e aplicação ao caso concreto, de normas antitrustes sem que se atente ao fenômeno concentracionista, pois a norma

jurídica em abstrato, por si só, não conduz à conclusão da existência de abuso de poder econômico.

Então, assim como em outros ramos jurídicos, bem como o Direito Penal e o Direito Família, o Direito da Concorrência igualmente deve se valer da interdisciplinariedade, pois somente através da análise econômica do direito juntamente com o direito antitruste, é que se pode definir critérios condizentes ao direito concorrencial.

6.3.5 Princípio da regra razão

O princípio da regra razão surgiu, primeiramente, em terras norte-americanas, tendo sua origem no tratamento dado ao *Shermann Act*, em conjunto com o *Federal Commission Act* e o *Calyton Act*.

No Brasil, o referido princípio tem como finalidade a flexibilização da norma nesse campo jurídico, bem como amenizar a rigidez destes diplomas legais, com o objetivo de viabilizar alguns atos que seriam tidos como anticoncorrenciais, em nome da competitividade.

Segundo entendimento de Proença (2001, p. 45) "tem sentido completamente diferente da regra adotada nos Estados Unidos".

A Constituição Federal, em seu artigo 170 trata da Ordem Econômica e Financeira, referindo-se sobre a livre iniciativa e o princípio da livre concorrência, e mais adiante dispõe no artigo 173, § 4º, que a lei conterà toda forma de abuso do poder econômico que tenha por finalidade à dominação dos mercados; à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

Em síntese, o princípio da regra razão procura harmonizar o aparente conflito existente entre os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, sendo que enquanto um estimula o empreendedorismo, o outro preserva a competitividade do mercado.

6.3.6 Princípio da eficiência

Assim, como evidenciado no princípio da regra razão, no princípio da eficiência também se faz necessário a análise prática do caso, como forma de verificar se determinado ato de integração rompe a harmonia que se busca entre a sociedade e o mercado econômico em geral.

Sendo assim, diante do exposto no parágrafo acima, o princípio da eficiência, expresso nos incisos do artigo 170, da Constituição Federal, trata de princípios-eficiências, quais sejam: a propriedade privada; função social da propriedade; livre concorrência; defesa do consumidor; redução das desigualdades sociais; dentre outros.

Dessa forma, cabendo ao Estado o dever de tutela de um mercado competitivo, este, por sua vez, está obrigado a analisar o caso em específico, observando as origens e as diversas repercussões do caso, de maneira que seja sobressaltado o interesse comum diante de produtos e serviços com custos reduzidos, todavia com desenvolvimento da tecnologia e qualidade.

É certo que haverá aquele agente econômico que licitamente sobrevém diante do mercado, objetivando seu crescimento, sem que para isso haja prejuízo da sociedade, preconizando o interesse comum. Sendo assim, é natural certa dominação de mercado sobre o concorrente, contudo, tolerável ante aos benefícios sócio-econômicos. Ademais, tem a legislação antitruste a finalidade de proteger as condições de consumo e, concomitantemente com a melhora do desempenho do empreendimento empresarial.

Neste ditame que o artigo 54, § 1º, inciso I, alínea "a", da lei 8.884/94, dispõe que o Conselho Administrativo Desenvolvimento Econômico (CADE) poderá, justificadamente, autorizar atos que, em primeira análise, venham a limitar ou prejudicar a livre concorrência, resultando na dominação de mercados, entretanto, posteriormente verifica-se que podem propiciar a eficiência e o desenvolvimento tecnológico ou econômico.

Por fim, conclui-se que, a eficiência no direito antitruste, possibilita a autorização de certos atos que preconizam o interesse social e econômico, sem que seja excluído o interesse da iniciativa privada e seja resguardado o empreendedor.

6.4 Abuso do Poder Econômico e Concorrência Desleal

Atualmente, cabe ressaltar que a disciplina que rege o Direito de Concorrência é o Direito Econômico, não cabendo enquadrá-la em Direito Penal, nem mesmo em implicações penais para abuso de poder.

Ademais, também se deve ter em vista que a disciplina antitruste não é estabelecida em favor dos interesses individuais, mas sim em favor dos interesses que regem a sociedade em geral.

Conforme entendimento de Bruna (1997, p. 169), não se destina essa modalidade de ação estatal à proteção dos interesses individuais dos concorrentes, mas sim a preservação dos mecanismos de mercado, considerando este elemento integrante de uma técnica de produção social.

Em um segundo momento, buscaremos a conceituação do abuso do poder econômico. O verbo abusar deriva do latim *abutere*, cujo sentido é o de “gastar com o uso” ou “usar até o fim”, bem como o de “fazer mau uso de algo” ou “desviar do uso que deveria fazer-se”.

Para o presente estudo, o significado que se enquadra com maior precisão, é aquele onde abusar significa “usar mal alguma coisa”, ou seja, o desvio do uso legítimo do poder ao qual se detenha.

O poder econômico nada mais é que a capacidade de determinar comportamentos econômicos alheios, em condições diversas daquelas constantes em um sistema concorrencial puro.

O abuso de poder se configura através do momento em que o detentor de quantidade relevante de poder econômico, maximiza os seus lucros, apropriando-

se de parcela da renda social superior a que originalmente lhe caberia, se fosse desprovido desse poder.

Dessa forma, se entende que o poder econômico deve ser exercido primando pela função social de servir ao desenvolvimento e à justiça social. Segundo alguns doutrinadores, o poder econômico não só tem uma função social, mas é uma função social de serviço à sociedade em geral.

São consideradas práticas abusivas aquelas constantes no rol, meramente exemplificativo, exposto nos diversos incisos do artigo 21, da Lei nº 8.884/84.

No entanto, a Constituição Federal também estabelece que a lei reprimirá o abuso de poder econômico que vise a dominação de mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

Portanto, segundo Bruna (1997, p. 129):

O poder econômico é tido como um dado estrutural da própria ordem econômica, a qual incrimina somente o abuso, deixando espaço para o exercício de tal poder de forma regular, desde que observados os ditames dessa mesma ordem econômica.

Dessa forma, deve-se identificar quando será regular o livre exercício do poder e quando ele se tornará abusivo.

Com o desenvolvimento de um Estado Moderno e a ascensão da sociedade burguesa, juntamente com a queda do absolutismo, a idéia de liberdade passou a tomar conta de todos, sem que o Estado continuasse a interferir nos interesses dos cidadãos.

Por conseqüência, o desenvolvimento desse novo Estado Liberal veio à luz do princípio da liberdade de iniciativa econômica, que já havia sido preconizado no *Édito de Turgot*, de 13/09/1774, sendo inscrito plenamente no *Decreto d'Allarde* de 02-17 de março de 1791, que estabeleceu que seria livre qualquer pessoa para a realização de qualquer negócio ou o exercício de qualquer profissão, arte ou ofício que lhe aprouvesse, sendo, contudo, ela obrigada a munir-se previamente de uma patente, uma forma de imposto direto, pagar as taxas exigíveis e a se sujeitar aos regulamentos de polícia aplicáveis.

Todavia, com a transição do Estado Liberal Clássico para o Estado Social ou intervencionista não significa que houve um abandono do capitalismo.

Assim como se procedia no passado, nos dias de hoje o sistema econômico se baseia no princípio da propriedade privada dos bens de produção, da liberdade de contratar e, por decorrência, da liberdade de iniciativa econômica.

Contudo, com o surgimento de um novo modelo de Estado outros limites passaram a ser impostos, tanto à propriedade quanto às liberdades acima citadas, que receberam uma nova feição, tendo em vista a realização da justiça social.

Segundo Silva apud Bruna (1997, p. 133), originalmente, a liberdade de iniciativa econômica garantia aos proprietários a possibilidade de usar e trocar bens, ou seja, garantia o caráter absoluto da propriedade.

Cada agente econômico é livre para empreender suas atividades produtivas, escolhendo-as e desenvolvendo-as sem a interferência do Estado. Ocorre que esta liberdade não é absoluta, mas sim uma liberdade regulamentada, ou seja, limitada para que o desenvolvimento da empresa se proceda primando sempre pela justiça social.

O princípio da livre iniciativa garante não somente a liberdade de acesso ao mercado, mas também a liberdade de permanência no mercado, ou seja, da livre concorrência, sem que haja interferência do Estado.

No entanto, não se deve confundir o princípio da livre iniciativa, com o princípio da livre concorrência, sendo estes institutos distintos, contudo, intimamente ligados.

Ambos os princípios representam liberdades que são limitadas pelos imperativos da justiça social, de existência digna e de valorização do trabalho humano, não sendo, porém, absolutas.

O princípio da livre iniciativa adveio da Constituição Federal, enquanto que o princípio da livre concorrência surgiu através do Direito Econômico, não como uma forma de liberdade anárquica, mas sim em razão de seu valor social.

Todavia, com relação aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, que preconizam a liberdade dos agentes econômicos, convém

ressaltar que estes princípios não são liberdades absolutas. A atuação do Estado no domínio econômico não pode ser excluída, pois este exercerá sua função de agente normativo e regulador da atividade econômica, ou atuará como preservador da livre concorrência e como agente repressor dos abusos do poder econômico.

É certo que na ordem econômica, a livre iniciativa e a livre concorrência sejam necessárias e, portanto, não se admite qualquer forma de intervenção estatal que venha suprimir tais liberdades, bem como a intervenção de agentes privados que ensejam o mesmo efeito. No entanto, cabe ressaltar que, em alguns casos, o intervencionismo estatal será aceito quando houver abuso por parte de algum agente econômico, pois as suas atividades foram além dos limites de sua liberdade, não sendo admitido o abuso por parte de nenhum indivíduo.

Neste caso, o Estado não estará restringindo a liberdade, e sim restaurando a liberdade dos demais agentes que estão sendo prejudicados pelo abuso de poder por parte de outro agente de mercado.

Como veremos com maior detalhe no próximo capítulo, as disposições constitucionais relativas à ordem econômica privilegiam não a livre iniciativa ou a livre concorrência, mas o que elas representam diante da sociedade, sendo necessário que estes institutos sejam analisados juntamente com a função social a qual a empresa deverá atender.

Dessa forma, a liberdade de iniciativa empresarial, deve ser exercida não somente com vista ao lucro, mas como um instrumento de realização da justiça social, de uma melhor distribuição de renda com a devida valorização do trabalho humano.

Então, o lucro deve ser considerado como um prêmio ou um incentivo para o regular desenvolvimento da atividade empresária, segundo as finalidades sociais estabelecidas em lei. Por sua vez, a liberdade de iniciativa econômica tem seus limites definidos segundo a função social a qual assiste a empresa, que é a titular de tal liberdade.

Quanto à configuração do abuso de poder, para se ter conhecimento da ilicitude ou da não ilicitude de uma prática, deve-se observar a regra razão, ou a *rule of reas* desenvolvida pela jurisprudência norte-americana em contraposição a regra de ilicitude *per se*.

Segundo a regra de ilicitude *per se*, algumas espécies de condutas, são consideradas ilícitas, independentemente do momento em que foram praticadas e dos resultados obtidos, tornando-se assim, uma regra falha, por ser absoluta e não analisar o contexto em que a conduta foi praticada e nem a possibilidade de defesa do agente que praticou tal conduta, para avaliar se é ilícita ou não a conduta em questão.

Com relação à regra razão, a possibilidade de defesa do agente acusado já é possível, pois a ele cabe demonstrar que tais práticas ou condutas geram ganhos, contudo os danos à concorrência são mínimos. Dessa forma, somente será considerada ilícita a prática que configure uma restrição não razoável à concorrência. Isso ocorre, pois, quando algumas condutas, aparentemente, podem parecer danosas à concorrência entre os agentes de mercado, todavia, em uma segunda oportunidade, verifica-se que tal conduta se mostra benéfica não somente à concorrência, mas ao mercado em geral.

No que concerne ao Direito Brasileiro, ainda não existe uma completa transição da regra razão, tal como concebida pelo Direito norte-americano; contudo, para os efeitos práticos esse assunto não tem grande relevância. Segundo alguns doutrinadores, muito embora seja útil o instituto da regra razão, o mesmo objetivo poderia ser alcançado por outra via, já que no direito brasileiro somente o ato abusivo é incriminado.

Considerando-se o instituto do abuso do direito, enquanto categoria jurídico-operacional, bem serve como meio para se considerar o abuso do poder econômico.

Desse modo, quanto ao abuso de direito, este pode ser considerado como uma forma de culpa delitual em que, ausente a intenção de prejudicar, o exercício do direito se torna lícito. Porém, quando existente a intenção de prejudicar, o agente será responsável por praticar uma conduta, seja por agir de forma negligente ou imprudente.

Ainda, se torna necessário trazer a este trabalho o conceito de desvio de poder que advém do Direito Administrativo, e que deve ser observado juntamente com os institutos do abuso do direito e do abuso do poder econômico. O desvio de conduta, segundo Mello apud Bruna (1997, p. 163), é a utilização de uma

competência em desacordo com a finalidade que lhe preside a instituição. Por fim, o abuso do poder econômico é aquele em que se faz mau uso do poder que detém, desviando-se do uso legítimo.

Conforme dispõe o artigo 21, em seus incisos, da Lei nº. 8.884/94, são estas as condutas que configuram o abuso de poder econômico, cabendo lembrar que este rol é meramente exemplificativo, podendo outras condutas fazerem parte desta lista, se utilizando ou não da regra razão acima estudada.

Dessa forma, o abuso de poder econômico é o exercício, por parte de titular de posição dominante, de atividade empresarial que contraria a função social da empresa, de forma a proporcionar-lhe, mediante restrição à liberdade de iniciativa e a liberdade de concorrência, lucros exorbitantes e apropriação de parcela da renda social.

Por último, evidencia-se que o abuso de poder não se trata de um crime tipificado pelo Direito Penal, e sim um instituto regido pelo Direito Econômico, assim como o Direito de Concorrência, que possui regras próprias; pois diferentemente do Direito Penal, no Direito Econômico o elemento subjetivo não se mostra muito relevante.

7 FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA

O estudo da função social da empresa, para o presente trabalho, busca evidenciar a importância das empresas em geral para a sociedade. Dessa forma, o prejuízo causado pela concorrência desleal exercida por uma empresa com as suas concorrentes afeta não somente o mercado econômico, como também, outros setores da sociedade, se fazendo indispensável a solução do problema exposto, a fim de buscar o bem geral de todos.

A função social da empresa tem sido discutida há muito tempo; contudo, com o advento do Novo Código Civil de 2002 ganhou um novo destaque, pois este instituto passou a ser estruturado em pilares como a ética, a socialidade e a operabilidade, buscando os interesses da coletividade e não mais os interesses individuais como ocorria no Código Civil de 1916.

No Código Civil vigente, a função social da empresa está preconizada através de uma cláusula geral, pois esta se constitui de formulações legais de caráter genérico e abstrato que possibilitam ao magistrado a análise do presente instituto conforme o caso em concreto.

Ademais, as cláusulas gerais possibilitam uma maior integralização da função social da empresa com outros princípios, normas ou leis, visando uma forma mais justa de adequação ao caso concreto.

Para alguns doutrinadores a função social da empresa esta intimamente ligada à função social da propriedade, pois, aquele passa a ser um corolário daquele.

Segundo Bruna (1997, p. 138):

A noção clássica de propriedade revela-se inadequada para expressar a relação jurídica de titularidade que tem por objeto a empresa (controle), já que “propriedade de empresa” é uma expressão defeituosa.

Contudo, a função social da propriedade não se confunde com a função social da empresa, tratando-se de institutos distintos, regidos por dispositivos diferentes.

Primeiramente, para se estudar a função social da empresa se torna necessário haver uma considerável mudança tal qual ocorreu no Direito Brasileiro com relação ao Direito Comercial que, atualmente, denomina-se Direito Empresarial.

O Direito Comercial, em sua história, passou por quatro fases. A primeira trata-se da fase primitiva onde surgiu o escambo de mercadorias. A segunda fase é a corporativista, na qual surgiram as corporações de artesões, as praças e as feiras. Depois, a terceira fase que ficou conhecida como fase mercantil e, por fim, a quarta fase, sendo aquela onde nos encontramos, também denominada de fase empresarial.

A primeira vista não existem grandes diferenças entre as fases apresentadas. No entanto, entre as fases anteriores e a fase em que vivemos, existe uma grande diferença, como por exemplo, a mudança do termo comerciante para o termo empresário.

O comerciante é aquele que explora a atividade econômica sem grandes preocupações com a consciência social ou com as conseqüências que as suas condutas poderiam gerar perante a sociedade, sendo extremamente individualista.

Já o empresário, denominação que adveio com o Código Civil de 2002, é aquele que se preocupa com os interesses da sociedade, tornando-se não apenas um comerciante, mas um agente social. Assim, o empresário dirige a sua empresa de modo que esta exerça a sua atividade econômica, preconizando o cumprimento de sua função social.

Segundo a concepção quadripartite de Giuseppe, a empresa é uma atividade econômica exercida através de profissionalidade e com intuito de lucro. Portanto, a empresa é constituída por um empresário, uma atividade empresarial, um patrimônio e os colaboradores para o exercício da atividade.

A empresa tem a sua função social alcançada quando, cumpre as suas funções empresárias, sejam elas: a geração de empregos, o recolhimento de tributos ou, a compra e venda de mercadorias que movimentam a economia.

Ademais, para que a função social almejada seja alcançada se faz necessário também que a empresa observe alguns pontos que são extremamente necessários ao interesse da coletividade, sejam eles: a solidariedade (Artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal); promoção da justiça social (Artigo 170, *caput*); livre iniciativa (Artigo 170, *caput* e artigo 1º, inciso IV); busca de pleno emprego do trabalho (Artigo 170, inciso VIII, da Constituição Federal); redução das desigualdades sociais (Artigo 170, inciso VII); valor social do trabalho (Artigo 1º, inciso IV); dignidade da pessoa humana (Artigo 1º, inciso III); preservação do Meio Ambiente (Artigo 51, inciso XIV, do CDC).

Contudo, se faz incongruente falar em função social da empresa, quando no regime capitalista em que nos deparamos o que se espera é somente o lucro, entretanto o lucro não é algo que deva ser buscado sem limites, vindo a causar prejuízos aos princípios acima descritos. Por outro lado, o lucro também não pode ser totalmente minimizado, pois é dele que advém os recursos para subsistência de tal empresa.

Conforme disposto no início deste capítulo, o Código Civil de 2002, não instituiu de forma inédita a função social da empresa, pois esta já se encontrava prevista nos artigos 116, parágrafo único, e no artigo 154 da Lei nº. 6.404/76:

Artigo 116. (...)

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

Artigo 154 O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa. (grifo nosso).

Ademais, outros ordenamentos também já reconheciam a função social da empresa, dentre os quais o Código de Defesa do Consumidor que determinou a responsabilidade das empresas quanto a prestação de serviços, a qualidade dos produtos, e a promoção da preservação do Meio Ambiente.

O Direito do Trabalho também já preconizava a função social da empresa, pois com a valorização do trabalho, o encarregado produzirá com maior satisfação, diminuindo o desemprego e as desigualdades sociais e promovendo a dignidade da pessoa humana.

E com maior relevância, pois se trata da matéria estudada neste trabalho, a Lei Antitruste também limita a atuação da empresa e do empresário em razão de interesses da sociedade.

Dessa forma, em vista da ausência de sanções específicas com relação ao cumprimento da função social da empresa, tornam-se sem efeito as normas dispostas quanto a essa matéria.

Isso porque, a Lei nº. 8.884/94, em seu artigo 21, *caput* e incisos, combinado com o artigo 20 da mesma lei somente explicita as condutas que configuram o abuso do poder econômico, sem, no entanto, revelar quais as sanções para aqueles indivíduos que praticam tais condutas.

Todavia, a falta de sanções dispostas no ordenamento jurídico não significa que estas são inúteis, pois se tratando de cláusulas gerais cabe ao magistrado administrar a aplicação destas normas, de acordo com o caso em concreto apresentado.

Por fim, deve-se ressaltar que o cumprimento da sua função social é um dever da empresa e do seu representante legal, assim como é dever do proprietário em relação à sua propriedade. Assim é que a busca de lucros exorbitantes, não somente descaracteriza a função social de uma empresa como também caracteriza o abuso do poder econômico, em decorrência da transposição dos limites preconizados através da livre iniciativa e da livre concorrência, causando prejuízos não somente a outros agentes de mercado, como a sociedade num todo que com certeza sentirá os efeitos desse abuso através do desequilíbrio da economia de mercado e da desestruturação dos princípios sobre os quais se embasa a função social da empresa.

8 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E NORMA GERAL ANTIELISIVA

Hodiernamente, existe uma grande divergência na doutrina com relação a possibilidade do contribuinte interpretar a norma tributária com o fim de beneficiá-lo, seja para reduzir a carga tributária ou até mesmo para eximí-la por todo.

No presente trabalho, se faz imprescindível, um estudo detalhado do que consiste o planejamento tributário, sua distinção do termo elisão fiscal e os princípios atinentes a este, e, por conseguinte da expressão evasão fiscal.

E ainda, sobre o parágrafo único, do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que adveio através da Lei Complementar 104/2001, conhecida por “Norma Geral Antielisiva”.

8.1 Noções Gerais de Planejamento Tributário

O planejamento tributário consiste em um estudo cuja finalidade é orientar a conduta do contribuinte com o objetivo de economizar tributos. Nesse caso, as condutas a serem praticadas podem ser lícitas ou ilícitas.

Dessa forma, o planejamento tributário, enquanto orientação, mesmo prevendo condutas ilícitas não poderá ser considerado ilícito, o mesmo se dá em outras searas do Direito, assim como no Direito Penal, onde planejar um crime não constitui ilícito penal, este somente surgirá quando for colocada em prática a intenção de cometê-lo.

Deve-se evidenciar que o planejamento tributário trata-se se uma interpretação do ordenamento jurídico. Segundo Amaral (2004, p. 74) “o objetivo precípua do planejamento tributário é o de traçar caminhos possíveis e economicamente mais benéficos para a organização ou reestruturação de negócios”.

Sendo assim, o ato de planejamento tributário consiste na análise de possibilidades para orientar a conduta de economizar tributos, em alguns casos como meio de implementação de uma atividade social em um determinado grupo

empresarial, sejam elas: cisão, consórcio, *join venture*, entre outras. Por fim, apontar tais possibilidades e o ônus que podem gerados por elas denomina-se planejamento.

Com relação à elisão fiscal, que estudaremos com maior profundidade no próximo tópico, pode-se dizer que o planejamento tributário, “servirá como um mote à realização do ato capaz de irradiar efeito elisivo, entretanto nunca se confundirá, quer em seu aspecto dinâmico, quer em seu aspecto estático, com ele” (AMARAL, 2004, pg. 74).

Sendo assim, chega-se a conclusão que o ato de planejar pode ser entendido como uma forma de elisão, mas não com esta propriamente dita, que possui um aspecto mais abrangente.

Por fim, o planejamento tributário no direito brasileiro apesar de algumas divergências, não poderá ser entendido como algo ilícito. Isso porque, não se pode considerar ilícita a conduta do contribuinte, de ao menos tentar, reduzir a elevada carga tributária ao qual é submetido, o que já se verificou no presente trabalho, é uma das maiores do mundo.

A seguir poderá se observar que assim como em outros ramos do Direito, a conduta omissiva, ou seja, simplesmente não pagar os tributos devidos, poderá ser considerada ilícita, todavia a conduta comissiva de praticar atos ao quais se busque licitamente economizar tributos, em regra não poderá ser considerada uma fraude ao fisco, isto é, uma conduta ilícita, chegando-se a elisão fiscal.

8.2 Elisão Fiscal

Nesse tópico, se buscará definir um conceito para elisão fiscal, assim como os sujeitos aptos para praticar tal ato, entre outros aspectos. Ademais, demonstrar-se-à os princípios atinentes a elisão fiscal.

Por conseguinte, se estudará a elisão fiscal e a sua vinculação com a redução da carga tributária.

8.2.1 Conceito

Primeiramente, para definir um conceito de elisão deve-se considerar o aspecto licitude/ilicitude dos meios utilizados para atingir a economia fiscal.

Sendo assim, temos que a elisão decorre de um ato jurídico lícito, ou seja, que não infringe a norma constitucional ou os preceitos definidos no Código Tributário Nacional. Enquanto isso, a economia fiscal decorrente de atos considerados ilícitos será denominada evasão fiscal.

Ainda quanto ao termo elisão, temos que observar que, segundo o entendimento doutrinário ao qual se recorre pode-se admitir vários significados, sejam estes: ato jurídico, conduta e planejamento tributário.

Para aqueles doutrinadores que preconizam o termo elisão com o significado de ato jurídico, como por exemplo, Antônio Roberto Sampaio Dória (Amaral apud Dória, 2004, pg. 58), este será entendido como um ato consumado, ou seja, um ato jurídico consumado que provocou a elisão.

Entretanto, este entendimento parece-nos ser equivocado, pois um ato jurídico consumado não poderá ser considerado elisão. Ademais, assegurar que a elisão consiste em um ato jurídico depende de uma construção hermenêutica, através do estudo detalhado da fenomenologia da economia fiscal lícita.

Por outro lado, para aqueles estudiosos que tratam a elisão como uma ação, esta, por sua vez, será uma conduta praticada pelo sujeito passivo tributário com o fim de reduzir a carga tributária incidente em determinada operação.

Nesse contexto, para o doutrinador Carrazza (1999, pg. 228) “elisão fiscal pode ser definida como conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento”.

Então, considerando-se elisão como uma conduta faz-se necessário analisar os procedimentos que contornam a ação de elidir, sejam eles: a realização do ato jurídico lícito; e ainda, que conduzam a um efeito fiscal reduzido, ou mesmo inexistente, ao qual deverá suportar o contribuinte.

Segundo Amaral (2004, pg. 60):

Não se pode falar em elisão tributária sem que se tenha realizado uma ação lícita. Por outro lado, não podemos identificar com precisão quais os tipos de ações lícitas que podem irradiar efeitos elisivos, já que esse efeito surgirá não em razão da ação em si mesma considerada, mas em função de um contexto em que, uma vez introduzida a ação concreta “x”, gera uma carga fiscal mais benéfica.

Finalmente, verifica-se que a elisão pode ser considerada uma ação qualificada através do resultado, como por exemplo, no caso de uma fusão entre empresas, que, por si mesma, não deverá ser considerada como uma forma de elisão fiscal. Contudo, analisada conjuntamente com outros fatores, que, por conseguinte gerar economia fiscal ocasionará uma ação elisiva.

Por fim, para aqueles autores que entendem o termo “elisão” por planejamento tributário, conforme já observado anteriormente, este advém de atos jurídicos comissivos, lícitos ou ilícitos, que tem por objetivo a economia fiscal. No entanto, a elisão fiscal surge de atos jurídicos lícitos, comissivos ou omissivos, cuja finalidade também será a economia fiscal.

Enfim, pode-se concluir que o planejamento tributário, em alguns casos, será considerado como uma conduta elisiva, todavia o inverso não é verdadeiro. Isto porque, sendo o planejamento tributário um estudo ou uma interpretação da norma jurídica tributária, com o fim de reduzir ou eximir a carga de tributos incidentes ao contribuinte, enquanto este não se situar no plano fático, não poderá ser considerado como uma conduta elisiva.

8.2.2 Princípios relacionados à elisão fiscal

Para o presente trabalho, assim em outros estudos que se propõem a transmitir uma idéia, é *mister* a importância da análise dos princípios, que tratam-se de uma ferramenta hermenêutica, utilizados como forma de argumentação jurídica. No que se refere à elisão fiscal também se faz necessário o estudo dos fundamentos jurídicos que estruturam tal conduta, bem como os valores que se agregam a ela.

8.2.2.1 Princípio da segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica no direito brasileiro, visa trazer maior estabilidade e previsibilidade das conseqüências jurídicas praticadas pela sociedade.

Este princípio se realiza por meio de regras constitucionais e infraconstitucionais, tendo em vista garantir a possibilidade de planejamento dos atos pelos indivíduos, não somente na esfera tributária, como também em outros ramos do Direito.

O indivíduo, por sua vez, necessita de uma garantia que os atos por ele praticados serão difundidos na medida em que está previsto pelo ato legislativo, pois ao contrário, não realizaria a conduta ou, se assim fizesse não poderia tomar as devidas precauções.

Sendo assim, pode dizer que o respeito à coisa julgada, bem como ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido são limites que implementam a segurança jurídica. Isto porque, a legalidade advém como uma regra constitucional que sempre acompanha a segurança jurídica.

Nesse contexto, pode-se concluir que a distinção entre legalidade e liberdade é bastante tênue, pois não existiria uma sem a outra. Assim, não haveria lugar para o contribuinte planejar as suas condutas, sem que existisse a norma para delimitar os efeitos que tal conduta ocasionaria.

Por fim, o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal refere-se a tipicidade fechada, ou seja, onde o legislador deve delimitar minuciosamente todos os elementos que constituem um tributo, bem como as chamadas obrigações acessórias, com o objetivo de assegurar ao contribuinte, e também ao Estado a validade e a eficácia deste tributo.

8.2.2.2 Princípio da igualdade

Conforme já discutido anteriormente, refere-se o princípio da igualdade ao disposto no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, que preconiza um tratamento igual àqueles que são substancialmente iguais, e diferente aos que são diferentes, na medida em que desiguam.

Não distanciando dessa premissa mas, com enfoque na elisão fiscal, o referido princípio estará intimamente relacionado à capacidade contributiva. Isso porque, o princípio assume uma dupla função: de exigir que o contribuinte se manifeste quanto a sua riqueza; e obrigar ao legislador que se utilize dessa manifestação para elaborar um parâmetro de constituição do tributo.

Nesse ditame, a capacidade contributiva em sua dimensão normativa implica ao sistema cobrar o mesmo tributo de pessoas distintas, desde que estas embora não materialmente na mesma situação, realizem formalmente semelhante fato presuntivo de riqueza.

Como exemplo, podemos obter (AMARAL, 2004, pg. 54):

A empresa "A" que no mês de maio de 2001 obteve um faturamento mensal de R\$ 100,00. No mesmo período, a empresa "B" obteve o mesmo faturamento. As duas, portanto, estavam sujeitas à mesma carga tributária, suponhamos R\$ 10,00. Entretanto, a primeira é uma grande indústria deficitária e a segunda uma empresa de prestação de serviços com apenas um funcionário, altamente lucrativa. Ambas, embora materialmente em situações bastante distintas, sofreram o mesmo impacto fiscal, pois formalmente (por meio de seleção de hipótese legal) encontram-se sob a mesma situação.

Finalmente, pode-se entender que o conceito de capacidade contributiva formal viabiliza a elisão fiscal. No entanto, se adotarmos a capacidade contributiva material não será possível falar-se em elisão fiscal.

8.2.2.3 Princípio da livre iniciativa

O princípio da livre iniciativa está preconizado no artigo 1º, inciso IV e artigo 170, da Constituição Federal. Embora, este princípio seja utilizado com maior evidência no direito empresarial, no que tange ao direito tributário estará relacionado à “norma geral antielisiva”.

O princípio supracitado tem como finalidade garantir o livre desempenho das atividades empresariais, o que a norma antielisiva, em tese, não busca suprimir, desconsiderando-se as hipóteses previstas no artigo 116, § 1º, do Código Tributário Nacional, que analisaremos oportunamente.

Outrossim, cabe salientar que a “livre iniciativa” está condicionada às restrições, ou limitações de todos e quaisquer ramos do direito, conforme a situação que se preveja.

Ademais, segundo Amaral (2004, pg. 56):

Em que pesem as limitações à livre iniciativa, esta permanece produzindo seu efeito, qual seja o de autorizar a escolha de uma das atividades empresariais lícitas, impondo ao empresário o seu exercício segundo os limites legais a que tal atividade está sujeita.

Por fim, assim como em outras searas do direito a livre iniciativa está presente no direito tributário, contudo considerando os outros princípios atinentes a elisão fiscal, esta deverá ser mitigada com o objetivo de primar-se pela segurança jurídica e a igualdade entre os indivíduos.

8.2.3 Elisão e redução da carga tributária

Cabe, nesse tópico, ressaltar que a redução da carga tributária, por si só, não poderá ser considerada como elisão fiscal. Pois, admitindo-se que a redução da carga tributária será um volume de tributos previstos para incidir sobre

determinada atividade específica, somente o legislador está autorizado a reduzir ou aumentar a carga tributária.

Assim como, quando entende-se que a carga fiscal decorre da realização de ato jurídico tributário, praticado pelo legislador, com o fim de reduzir a referida carga.

Nesse contexto, pode-se ainda incluir a hipótese onde o contribuinte por meio de atos ilícitos ocasiona a redução da carga tributária, como por exemplo, alterando o valor constante na nota fiscal.

Todavia, qual sejam as hipóteses apresentadas, em nenhuma delas se verifica a ação elisiva. Isso porque, nas duas primeiras hipóteses o sujeito que tem a capacidade para reduzir ou aumentar a carga tributária será o legislador, e na terceira, mesmo quando o sujeito será o contribuinte, a redução da carga surge após a verificação do fato jurídico tributário, não existindo forma do contribuinte reduzi-la licitamente.

8.3 Evasão Fiscal

Trata-se a evasão fiscal do oposto da elisão fiscal, ou seja, enquanto que em uma se busca a economia fiscal por meio de atos jurídicos lícitos, na outra os meios utilizados serão, em regra, ilícitos.

Para este trabalho, o estudo de um conceito para evasão fiscal faz-se imprescindível, pois é através dela que surgem as condutas do contribuinte, que tem por objetivo fraudar o fisco, e ademais, conforme já disposto, também prejudicar os seus concorrentes, como por exemplo, a sonegação que será discutida no próximo capítulo.

8.3.1 Conceito

A evasão fiscal, como disposto anteriormente, trata-se da conduta inversa à elisão fiscal. Sendo assim, considerar-se-á evasão fiscal a prática de uma conduta pelo contribuinte, seja ela, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar do cumprimento de uma obrigação tributária.

Segundo Amaral (2004, pg. 75) será considerada evasão fiscal a conduta omissiva do contribuinte, enquanto que a conduta comissiva será considerada elisão fiscal. Dessa forma, não será considerada lícita nenhuma conduta omissiva, como por exemplo, o descumprimento de um dever.

Por fim, evasão fiscal, ou seja, a prática do contribuinte de evadir-se de uma obrigação tributária, independente do meio que se refutará para tal, será ilícito, devendo o Estado através de seu poder coercitivo e dos meios jurídicos cabíveis penalizá-lo, através de multas, juros, entre outros meios.

8.3.2 Simulação fiscal

Em apertada síntese pode-se definir simulação conforme dispõe o artigo 167, § 1º, do Código Civil de 2002:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Dessa forma, não cabe diferenciar a simulação civil da simulação fiscal, pois trata-se esta de uma só, contudo, ressalta-se que assim o fazem alguns doutrinadores.

Outrossim, resta salientar que para que haja simulação são necessários outros requisitos, bem como a divergência intencional entre a vontade e a declaração; a existência de um pacto simulatório e por fim, o propósito de enganar terceiros.

Com o advento da Lei Complementar 104/2001, que estudaremos com maiores detalhes no próximo tópico, somente foi autorizado ao Fisco, em primeira análise, conhecer diretamente a simulação, declarando, de ofício, o defeito constante do ato jurídico e, assim tributando, por meio do lançamento, a realidade oculta pelo contribuinte.

Todavia, caberá ao Poder Judiciário, se for provocado, nos termos artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal – Princípio da Universalidade da Jurisdição - exercer o controle da legalidade ou ilegalidade aludida.

8.4 Considerações Gerais sobre a Norma Geral Antielisiva

Primeiramente, cabe salientar que a Norma Geral Antielisiva adveio com a Lei Complementar 114/2001 que acrescentou o parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Nesse sentido, pode-se compreender a partir da análise deste dispositivo que, poderá a autoridade administrativa desconsiderar os negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, quando aquela, por sua vez, entender que tal negócio foi praticado com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador.

No tocante a generalidade da norma antielisiva, esta poderá ser entendida como a quantidade de destinatários que suportam o comando normativo. Entretanto, o significado mais indicado será aquele em que o termo “geral” assume a acepção da abrangência de um número maior de situações elisivas, ou seja, a uma maior amplitude da hipótese normativa.

Com relação ao termo dissimular, apesar de várias divergências quanto ao sentido mais indicado, entende-se que na seara do direito tributário, este termo assume a acepção de algo mascarado, oculto, mediante simulação relativa. Portanto, trata-se de algo ilícito.

Todavia, a regra não ampliou o campo dos atos ilícitos, não se aplicando enfim, o termo elisiva.

Cabe salientar ainda que, embora muito próxima a simulação, já estudada anteriormente, esta não se confunde com a fraude à lei, uma vez que somente será considerado fraude quando se pratica determinado ato, de tal maneira que, eventualmente poderá ser aplicada outra regra jurídica, deixando-se, por fim, de aplicar a regra jurídica fraudada.

Sendo assim, a fraude à lei está restrita aos casos de simulação, pois não há espaço para que esta seja aplicada nos atos elisivos. Por fim, pode-se concluir que a fraude à lei ocorrerá por meio da simulação, entretanto não será em todos os casos que a simulação poderá ser considerada como fraude à lei.

Outrossim, faz-se importante destacar as três principais correntes que interpretam o artigo 116, parágrafo único, do Código tributário Nacional. A primeira trata-se de uma corrente exegética onde o referido dispositivo autoriza o agente fiscal “legislar” diante do caso concreto, o que, por sua vez, infringiria o princípio da legalidade e da divisão dos poderes, ambos presentes na Constituição Federal.

A segunda corrente, entretanto, interpreta o aludido dispositivo como uma norma relativa aos atos de simulação fiscal, motivo pelo qual haveria plena

compatibilidade entre este entendimento e a Constituição Federal de 1988, tornando-se então a corrente majoritária.

Finalmente, a terceira corrente considera o referido dispositivo como uma norma antielisiva, portanto, capaz de bloquear a prática de atos ou negócios jurídicos que atinjam o fim elisivo. Para estes, o termo dissimular equivale ao abuso de direito, a fraude à lei e o negócio jurídico indireto.

Por fim, a proposta de combate do planejamento tributário por meio do parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional deverá ser analisada com ressalvas. Isso porque, interpretando o verbo dissimular como uma forma de modificação da realidade, cabe ao fisco comprovar a intenção do contribuinte de transparecer uma situação diversa daquela verificada na realidade, devendo ser respeitadas as garantias do contraditório e da ampla defesa.

Segundo Amaral (2004, pg. 106):

Calha notar que, apesar do alvoroço pirotécnico empreendido pelo Governo Federal no sentido de que estaria criando uma norma geral “antielisiva” para acabar com operações que estariam “lesando os cofres públicos”, não foi isso, na prática, que foi aprovado pelo Congresso Nacional.

Tal fato se enquadra muito bem no já mencionado efeito simbólico de algumas leis que, quer pela forma de sua composição, quer por pretender implementar soluções que estão além das possibilidades do direito, deixam de produzir efeitos jurídicos para servir apenas ao discurso e recurso retórico para o sistema político.

Por último, independente da análise que se faça do aludido dispositivo, a referida regra ainda está pendente de eficácia jurídica, tendo em vista que a sua aplicação ficou condicionada aos procedimentos a serem estabelecidos por lei ordinária. Entretanto, isso não impede o fisco de aplicar a referida norma, confrontando com o princípio da legalidade, da livre iniciativa do empreendedor, bem como da igualdade e da segurança jurídica, institutos estes que preconizam a possibilidade do contribuinte planejar, ou melhor, analisar a norma tributária com o fim de beneficiar-se, por meio da economia tributos.

8.5 Considerações Finais

Em que pese, a intenção dos legisladores de criar uma norma geral antielisiva, essa idéia não foi bem sucedida. Isso porque, utilizou-se o legislador de um dispositivo que trata da evasão fiscal para restringir as hipóteses de elisão fiscal.

Ademais, cabe ressaltar que não é ilícita a conduta do contribuinte de economizar tributos, pois diante da elevada carga tributária ao qual nos deparamos, na maioria dos casos, este é um dos principais fatores de desestimulação de permanência em um mercado formal.

Todavia, não cabe ao contribuinte sob pretexto de economizar tributos praticar atos ilícitos, como por exemplo, a simulação ou a sonegação, pois tais condutas não prejudicam somente o Estado através do desfalque dos cofres públicos, como também a sociedade em geral que necessita desses recursos para obter uma saúde de qualidade, educação, segurança, garantias estas previstas na Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, passa-se a estudar no próximo capítulo mais uma conduta evasiva, seja ela a sonegação fiscal, bem como outros aspectos relacionados a esta.

9 SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS

A sonegação tributária é um dos principais objetos de estudos do presente trabalho, busca-se entendê-la com maior profundidade, através da sua origem, a sua evolução no Brasil e a sua relação com o Princípio da Moralidade.

9.1 Origem da Sonegação do Brasil

A origem da sonegação no Brasil se confunde muito com a corrupção, pois seu surgimento pátrio ocorre entre os que cobraram os impostos na colônia e não repassavam para a Coroa.

A sonegação teve a sua origem por volta de 1530, quando a Coroa Portuguesa, temendo perder a sua posse sobre estas terras, passou a colonizá-las juntamente com outras que mantinha na América, com a intenção de extrair as riquezas que nelas existiam, sem que isso causasse custos ou prejuízos a Coroa.

Porém, as coisas não ocorreram como se imaginava, pois a situação encontrada aqui era bem diferente daquela imaginada pela Coroa Portuguesa que, para resolver o problema com o qual se deparou, dividiu as terras em capitânicas hereditárias e passou a responsabilidade e os custos da colonização aos particulares, que assumiram o ônus financeiro da colonização em troca de privilégios e títulos.

As Capitânicas Hereditárias foram criadas pelo rei, dono das terras, e constavam de 15 capitânicas, divididas em 15 faixas de terras, doadas para 12 donatários.

O sistema das Capitânicas foi regulamentado por dois instrumentos jurídicos: Carta de Doação que fixava direitos e poderes do donatário; e o Foral que estabelecia os deveres do donatário, e ainda estabelecia que a renda dos produtos da terra pertenceria ao donatário enquanto o subsolo, mato e mar pertenceriam à Coroa. Ainda aos donatários houve doação de sesmarias (lotes de terras) às

peças de qualquer nacionalidade, desde que professassem a religião católica e admitissem a justiça em nome do rei.

Além das terras recebidas, os donatários também podiam cativar índios para seus serviços, vendê-los e criar vilas, e ainda tinham o monopólio sobre a marinha e as moedas de água.

Contudo, para a Coroa havia o direito sobre os impostos arrecadados que indiciam sobre o monopólio do comércio do pau-brasil; direitos sobre as alfândegas reais; quinto dos metais e pedras preciosas e a dízima do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhidos ou fabricados.

Para controlar e evitar o desvio da arrecadação de tributos, a Coroa mantinha na colônia funcionários especiais, que se denominavam rendeiros, os contadores e almoxarifes, que fiscalizavam e garantiam o cumprimento dos acordos firmados através dos forais entre a Coroa e os donatários.

Ocorre que a autoridade concedida a estes servidores, fazia com que estes agissem de forma abusiva, se utilizando muitas vezes de má-fé. A intenção de tais servidores era arrecadar cada vez mais, e não repassar a totalidade desta arrecadação para a Coroa, de forma a ter enriquecimento ilícito não somente para si, mas também para os donatários que estabeleciam conluio com eles para tratar contra a Coroa.

Desta forma é que surgiu a sonegação fiscal no Brasil devido à falta de controle que havia por parte da Coroa Portuguesa em relação às arrecadações existentes na colônia. Por isso, se diz que a sonegação fiscal no Brasil surgiu como uma forma de corrupção.

9.2 A evolução da Sonegação de Tributos no Brasil

Desde os tempos da colônia a sonegação dos tributos vem crescendo diariamente e as consequências da sonegação de tributos são perceptíveis por todos, inclusive por aqueles que ainda não se tornaram contribuintes. Após a colonização, a Coroa Portuguesa resolveu instaurar um Governo Geral no Brasil,

para solucionar as grandes dívidas que mantinha com a Inglaterra e a total falta de controle sobre elas que se instalava na época. Porém a situação não se amenizou, e a cobrança de impostos se tornou ainda mais intensa, assim como as necessidades da Coroa.

Para fugir do abuso praticado pela Coroa através do grande índice de tributos criados, os contribuintes passaram a utilizar-se de meios ilegais, quais sejam as falsificações e adulterações de mercadorias que serviam como forma de pagamento, sendo o principal na época o algodão, bem como o contrabando para obtenção de um pouco mais de lucro no comércio ilegal de produtos.

Com o auge na Mineração, ocorrido entre 1640 a 1806, as sonegações se tornaram ainda mais freqüentes, o que ocasionou grandes prejuízos a Coroa.

A Coroa, por conseguinte, para amenizar os prejuízos sofridos através da sonegação, determinou a criação de mais tributos, como por exemplo, a Taxa de Capitação dos Escravos, que consistia no pagamento de uma taxa de aproximadamente 17 gramas de ouro por cada escravo, sendo este produtivo ou não.

E, como ocorre atualmente, o governo colonial acreditava que a exorbitante carga tributária iria diminuir a sonegação de tributos, o que acabou não ocorrendo, como também não ocorre nos dias de hoje.

Conforme os dados fornecidos pela Secretaria da Receita Federal e discutidos no capítulo 3, da presente obra, concluímos que o governo continua aumentando a carga tributária diariamente, e, muitas vezes, a carga tributária chega a exceder aquilo que se economizou durante o ano, como ocorreu em 2002 e também no presente ano (RACHID et. al, 2007).

Hodiernamente, o contribuinte brasileiro se depara com uma grande carga tributária oriunda de uma complexa legislação fiscal e, na maioria das vezes, a função social destes tributos não é respeitada gerando uma sensação de desrespeito para com os contribuintes que vêem o dinheiro arrecadado com os tributos ser desviado através da corrupção dos indivíduos que deveriam proteger o interesse dos que se sacrificam para cumprir a pesada carga tributária.

Por isso, as empresas optam pela sonegação dos tributos através da clandestinidade, quais sejam a venda sem nota ou com meia nota; venda com

duplicidade da numeração de nota fiscal; a apropriação indébita de tributos descontados de terceiros, constituição disfarçada de lucros aos sócios e a existência de saldo elevado de caixa; omissão de operação de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal e a elaboração de declarações falsas; sobre bens ou fatos que possam diminuir ou eliminar totalmente o pagamento de tributos.

Estas práticas são consideradas crimes segundo o Código Penal Brasileiro e a Lei nº. 4.729/65, mas algumas empresas ainda acham melhor sonegar a trabalhar na legalidade, algumas empresas se mantêm na informalidade para se desvencilhar da grande carga tributária e geram uma concorrência desleal com aquelas empresas que pagam todos os seus tributos.

Cabe ressaltar, no presente momento, a Lei nº. 8.137 de 27 de dezembro de 1990, em seus artigos 1º e 2º que também trata dos crimes contra a ordem tributária, sem, no entanto, revogar a Lei nº. 4.729/65.

Desta forma, dispõe o Código Penal Brasileiro em seu artigo 334:

Artigo 334. Importar ou exportar mercadoria proibida ou ilidir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria:

Pena - reclusão, de um a quatro anos.

§ 1º - Incorre na mesma pena quem: (Redação dada pela Lei nº. 4.729, de 14.7.1965)

a) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei; (Redação dada pela Lei nº. 4.729, de 14.7.1965)

b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho; (Redação dada pela Lei nº. 4.729, de 14.7.1965)

c) vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem; (Incluído pela Lei nº. 4.729, de 14.7.1965)

d) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos. (Incluído pela Lei nº. 4.729, de 14.7.1965)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965)

§ 3º - A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo. (Incluído pela Lei nº. 4.729, de 14.7.1965)

E ainda a Lei nº. 4.729 de 14 de julho de 1965, em seu artigo 1º:

Artigo 1º. Constitui crime de sonegação fiscal:

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

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

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

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

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº. 5.569, de 1969)

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

§ 1º Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo.

§ 2º Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público que exerce, a pena será aumentada da sexta parte.

§ 3º O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal, será punido com a pena deste artigo aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo.

Assim, verifica-se que o setor comercial apresenta um maior número de empresas que sonegam algum tipo de tributo, enquanto que o setor industrial apresenta o maior volume de valores sonegados.

Sendo que, os tributos mais sonegados são:

- ❖ Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ);
- ❖ Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);
- ❖ PIS e a COFINS;
- ❖ Contribuição Social Sobre o Lucro (CSSL);

- ❖ ISS;
- ❖ INSS;
- ❖ Imposto sobre Importação;
- ❖ IOF;
- ❖ CPMF.

Conforme tabela reproduzida abaixo, resta claro, o alto índice de sonegação tributária no país.

TABELA 2 – Contribuintes isentos, inativos, omissos e empresas optantes pelo Simples; Cruzamento entre declaração de Imposto de Renda e movimentação financeira.

Movimentação financeira anual (R\$ mil)	Número de pessoas físicas e jurídicas analisadas pelo Fisco	Sonegação Tributária		
		Número de pessoas físicas e jurídicas suspeitas de sonegação ^(*)	Movimentação financeira anual (R\$ bilhões)	Rendimentos anuais não-declarados (em R\$ bilhões) ^(**)
Até 100	29.402.542			
+ de 100 até 500	559.161	424.435	77.736	30.689
+ de 500 até 1.000	51.065	51.065	34.669	13.867
+ de 1.000 até 10.000	33.991	33.991	100.862	50.431
+ de 10.000 até 100.000	2.372	2.372	88.138	80.125
+ de 100.000	254	254	164.132	164.132
Total	30.049.385	512.117	465.537	339.244

Fonte: CINTRA, 2003, p. 8.

^(*) Movimentação financeira acima de R\$ 100 mil para pessoas físicas e jurídicas e acima de R\$ 1 milhão para empresas cadastradas no Simples.

^(**) Tomando-se a movimentação financeira média de cada classe e dividindo pela relação movimentação financeira/rendimentos abaixo:

Até 10 mil = 10; de 10 mil até 100 mil = 5; de 100 mil até 500 mil = 3; de 500 mil até 1 milhão = 2,5; de 1 milhão até 10 milhões = 2; de 10 milhões até 100 milhões = 1,5; + de 100 milhões = 1.

Por fim, através da análise destas pesquisas, verificamos que, se levando em conta toda a história e a evolução da tributação no Brasil, a maneira

existente para solucionar o problema da sonegação de tributos seria uma grande reforma tributária, assim como um melhor planejamento pelas empresas no momento de sua concepção analisando melhor os seus gastos e os seus lucros e a incidência dos tributos sobre eles, buscando a melhor forma para cumprir com as suas obrigações fiscais.

9.3 Princípio da Moralidade no Direito Tributário

O princípio da moralidade administrativa está disposto no artigo 37 da Constituição Federal que assim dispõe:

Artigo 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também ao seguinte (...)

A Constituição Federal ao prever em seu artigo 37 sobre os princípios que regem a administração pública, acaba por salientar o princípio da moralidade, pois todos os demais, por fim levam a este.

Por isso, o governo que não administrar através do princípio da moralidade perde a autoridade para exigir dos administrados o cumprimento da lei.

Segundo Martins (1998, p. 18), o governo que descumprir a lei não tem autoridade moral para exigir cumprimento da lei por parte de seus cidadãos, e esta lei deve ser, acima de tudo, ética, moral, justa e lícita.

Portanto, o governo não deve ser partícipe ou compartilhar de crime, e sim, combater o crime.

9.3.1 Princípio da moralidade nos atos executivos e judiciais

O princípio da Moralidade tem sua aplicabilidade não somente aos atos administrativos, mas também para aqueles atos emanados do poder Executivo, através de Medida Provisória, ou do poder judiciário.

Isto ocorre, pois o artigo 37, da Constituição Federal, define os contornos fundamentais da função pública, fazendo com que a Constituição evite que aqueles que exercem uma função pública, as realizem de modo exorbitante ou em contraste com as exigências da juridicidade.

Segundo Machado (1998, p. 66), a Moralidade Administrativa também será afrontada quando algum ato administrativo ofender precedentes judiciais, especialmente aqueles emanados pelo STF e do STJ. À esse respeito dispõe que:

Ocorre que as questões tributárias são, no mais das vezes, repetitivas. Nelas discute-se apenas teses jurídicas. E quando em última instância ocorre a manifestação final do Judiciário, já não é lícito valer-se da norma segundo a qual os efeitos da decisão alcançam apenas as partes. A Administração Pública deve, em atenção ao princípio da moralidade, acatar os precedentes, e adotar o comportamento neles apontado como justo como conforme com a ordem jurídica.

Portanto, o agente público que segue com o questionamento, ou seja, permanece discutindo questão já pacificada na jurisprudência está por cometer atos contrários à moralidade administrativa, por fim, atos ilícitos.

9.3.2 Princípio da moralidade e o direito de repetição do indébito tributário

Ademais, o princípio da Moralidade também está presente quanto ao direito de restituição ao indébito tributário.

Este fato ocorre, por muitas vezes, quando o Fisco, em uma atitude meramente protelatória, diante de pedido de restituição de quantias indevidamente

quitadas a título de tributo, por não poder se negar a restituir, sendo esta questão pacificada na jurisprudência, ocasiona demora e, não obstante, faz exigências visivelmente burocráticas, com o único fim de adiar a restituição.

Segundo Machado (1998, p. 67), estas situações vem ocorrendo naquelas ações de repetição do que foi pago a título de empréstimos compulsórios sobre aquisição de veículos e de combustíveis. Nestes casos, a Fazenda Nacional tem contestado as ações e se utilizado de todos os recursos existentes na lei processual, alegando teses absurdas, com o fim exclusivo de tumultuar os processos e prolongar o seu deslinde final.

Conforme o mesmo autor, o mesmo também ocorre nos casos onde o Estado adquire mercadorias de determinada empresa, não efetua o pagamento como foi acordado, e mesmo assim cobra o ICMS correspondente, com o acréscimo de penalidade pelo não pagamento no prazo da lei.

9.3.3 Princípio da moralidade e o planejamento tributário

Planejamento tributário é uma forma encontrada pelas empresas contribuintes para amenizar o peso exercido pela carga tributária.

Trata-se o planejamento tributário de um meio lícito, através de uma atividade preventiva que estuda, prepara e orienta a atividade empresarial para que possa obter uma maior economia fiscal.

Não se confunde planejamento tributário com evasão fiscal, sendo este um meio ilícito onde por intermédio de medidas ilegais, se busca a redução e até mesmo, a exclusão dos tributos.

Desta feita, a evasão pode ser Omissiva quando o contribuinte sem intenção ou por desconhecimento da norma acaba por não cumprir com a obrigação tributária, ou Comissiva quando o contribuinte intencionalmente acaba dando um jeito para não arcar com a sua obrigação fiscal.

Desta forma, a distinção entre planejamento tributário e evasão fiscal está na forma que será realizada a economia fiscal; se por meios legais ou ilegais. Por fim, no planejamento tributário as providências são legais e serão tomadas antes que ocorra o fato gerador, com a finalidade de diminuir a incidência dos tributos. Por outro lado, na evasão fiscal as providências serão tomadas depois de ocorrido o fato gerador caracterizando a sonegação fiscal.

A diferença entre planejamento tributário e evasão fiscal tem uma grande relevância, pois em muitos casos a economia gerada pela evasão fiscal em *prima face* acaba por ser prejudicial posteriormente para a empresa, ocasionando custos muito mais altos, devido às multas e os juros e ainda, para a imagem da empresa.

Entretanto, para realizar um bom planejamento tributário é necessário considerar-se alguns fatores:

- ❖ Aspectos econômicos;
- ❖ Aspectos Jurídicos;
- ❖ Aspectos Fiscais.

Além destes fatores para que exista um bom planejamento tributário também é necessário que a empresa tenha como seu principal objetivo a economia dos tributos, estando todos os departamentos integrados com esta mesma finalidade, pois o lucro será geral e não somente dos sócios ou diretores.

Relacionando o planejamento tributário com o princípio da Moralidade, se aquele é conformado com o único intuito de economizar tributos, sem que exista qualquer ofensa a legislação também não haverá ofensa ao princípio da moralidade. Contudo, se a economia destes tributos advir de atos ilegais praticados pelo contribuinte, será evidente a ofensa ao princípio da moralidade.

Neste entendimento, Martins (1998, p. 37):

O que irá caracterizar ou não o ferimento ao princípio da moralidade, é saber se tal planejamento feriu ou não a lei e se foi ou não realizado com meios incorretos, ilegais ou ilegítimos. A resposta, portanto, é de que não fere o princípio da moralidade, sempre que não ferir a lei, visto que pode sempre o contribuinte optar pela forma menos onerosa de tributação.

Concluindo, tratando-se de planejamento fiscal não haverá ofensa ao princípio da moralidade. Mas, se tratar de evasão fiscal sendo que esta se procede por meio de prática de atos ilícitos, resta claro a ofensa a tal princípio.

10 A DESCOMPETIVIDADE EMPRESARIAL E A CONCORRÊNCIA DESLEAL DEVIDO SONEGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A concorrência entre agentes do mercado está diretamente relacionada às atividades comerciais mais antigas. Dessa forma, já se tornou entendimento pacífico na doutrina nacional que a concorrência desleal tal como conhecida atualmente só pode ser visualizada após a Revolução Francesa (1791), quando passou a prevalecer à liberdade de comércio, permitindo o início da competição.

Conforme diz Ferreira (2004, p. 517), o verbo concorrer é originário do latim *cumcurrere*, que significa correr junto. Já o vocábulo "concorrência", em termos econômicos, pode ser entendido como o "ato ou efeito de concorrer", ou seja, de competir na conquista de um mercado ou clientela.

Curiosamente, a concorrência somente passou a ser denominada de desleal, por volta de 1852, em um período em que os juízes ainda não dispunham de legislação a respeito da concorrência, se utilizando de princípios como a boa-fé e da lealdade, utilizada pela corte francesa, para solucionar os conflitos existentes.

É certo que a competição existente em um mercado é socialmente saudável, devendo inclusive ser estimulada, por fim que está permite o aprimoramento de uma atividade comercial e, por conseguinte o desenvolvimento econômico de um país.

Todavia, deve-se ressaltar que o conceito de "concorrência desleal" ainda nos dias de hoje é incerto, sofrendo variações de país para país, e permitindo aos mais variados sistemas jurídicos determinarem as práticas que considera como ato de concorrência desleal, proporcionando-lhes o tratamento legal adequado.

No Brasil, conforme já apresentado no presente trabalho, a concorrência desleal é combatida através da Lei nº 8.884/94 (Lei Anti-Truste) e também por meio da Carta Magna que, através de princípios como o da livre concorrência, impede que determinados agentes econômicos pratiquem atos abusivos vindo a prejudicar outros empresários.

A sonegação tributária surgiu em tempos remotos e subsiste ainda nos tempos atuais, sendo em muitos casos utilizada como uma forma de sobrevivência por parte dos empresários, devido a pesada carga tributária existente no país.

Dessa forma, com a atual economia do país, que não se encontra em seus melhores momentos, muitos agentes econômicos para conquistarem a clientela, passam a sonegar tributos e vender os seus produtos por um preço inferior ao de mercado, exercendo, enfim, uma concorrência ilícita com os demais concorrentes que cumprem com as suas obrigações tributárias e, por isso, vendem os seus produtos por um valor mais elevado.

Então, através dessa situação que se agrava a cada momento, o Estado tende a aumentar ainda mais a carga tributária, com o fim de compensar o desfalque ocasionado pela sonegação tributária.

Segundo Martins (2006, p. 4):

Há descompetitividade empresarial e concorrência desleal sempre que ocorra sonegação tributária, visto que, nesse ponto, a empresa que sonega leva incomensurável vantagem sobre seus concorrentes que pagam tributos.

Dessa forma, cabe dizer que a concorrência desleal tratada no presente trabalho é aquela em que um agente econômico age de forma ilícita, independente dos motivos que o levaram a tal, e descumpre com as suas obrigações de cidadão, infringindo a lei.

A sonegação tributária é uma situação que se arrasta deste os tempos primórdios conforme já demonstrado, e que precisa ser solucionada com urgência pelo órgão competente, ou seja, o Estado, pois traz conseqüências não somente no âmbito econômico, mas também no âmbito social.

Segundo Martins (2006, p. 9):

A evasão fiscal, forma de concorrência desleal e atitude condenável fere o concorrente e fere o contribuinte, que paga corretamente seus impostos, assim como retira recursos a serem destinados ao atendimento, pelo Estado, das necessidades da população carente.

Por fim, veremos adiante a responsabilidade do Estado na fiscalização para que os agentes econômicos cumpram com as suas obrigações tributárias, através de meios coercitivos ou não, com a única finalidade de que todos cumpram com a sua obrigação tributária e seja extinta a sonegação de impostos.

10.1 Da Responsabilidade do Estado

A responsabilização do Estado diante da sonegação tributária existente no Brasil, em tempos atuais, decorre do Sistema Tributário ao qual nos deparamos.

Dessa forma, primeiramente, vamos analisar passo a passo os problemas do Sistema Tributário Brasileiro.

Segundo Garcia (1994, p. 35):

A última reforma tributária importante no País ocorreu em 1967. Os impostos sobre transações foram substituídos pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) em nível estadual e pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em nível federal.

Dessa forma, a receita dos impostos arrecadados sobre a propriedade foi transmitida aos municípios, entretanto o Imposto Territorial Rural (ITR) permaneceu sob o controle da União Federal, com o fim de atender os objetivos de política econômica diversos aos de arrecadação.

Esta composição de tributos se entendia, na época, adequada e de acordo com as condições vividas naquele período. Contudo, com o decorrer dos anos, devido a instabilidade e o desequilíbrio econômico sofridos pelo país, esta reforma se tornou insuficiente para reverter o rumo da economia brasileira, juntamente com os problemas que já ocorriam em decorrência da grande sonegação de tributos e da elevada carga tributária.

No entendimento de Garcia (1994, p. 35), “a instabilidade e o desequilíbrio econômico apresentado nos últimos anos, este conjunto de tributos revelaram-se “deteriorados” e sem condições de reverter este processo”.

Diante da afirmação do citado autor, devem ser analisados diversos pontos que reafirmam que o atual Sistema Tributário Nacional não condiz com a sua função social.

Um ponto que deve ser observado primeiramente, e que se tornou um grande problema social, diz respeito ao conteúdo de impostos que não podem ser calcados na exportação, especialmente aqueles que incidem sobre o lucro, o faturamento e a folha de pagamentos.

Diante desse quadro, no Brasil os produtos exportados retêm uma carga tributária bem maior que os produtos importados, ou seja, os produtos importados contêm menos impostos que os produtos brasileiros, e estes impostos podem se tornar negativamente protegidos se as tarifas aduaneiras forem rebaixadas para os níveis praticados pelos países mais abertos.

Nesse diapasão, entende Garcia (1994, p. 35) que:

Existe uma quase unanimidade de opinião quanto à complexidade das regras e normas tributárias existentes no atual sistema tributário brasileiro. Isto tem dificultado ao contribuinte o cumprimento das obrigações com o fisco, implicando muitas vezes um aumento dos níveis de evasão fiscal através da sonegação, da corrupção e do crescimento da economia informal.

Dessa forma, resta claro que devido a esta carga excessiva, diversas empresas menores ou menos estruturadas têm sido estimuladas a praticar a sonegação dos tributos exigidos, descumprindo com as suas obrigações, enquanto que ainda permanecem como contribuinte, via de regra, apenas os setores mais organizados, ou seja, aqueles mais valorizados é quem o fisco procura extrair o máximo de receita, aumentando alíquotas para compensar a parcela que não consegue extrair dos demais.

Este é um círculo vicioso, como já foi comentado anteriormente, pois outros setores também serão prejudicados pela sonegação tributária, principalmente os setores sociais.

Quanto à responsabilização do Estado diante do quadro acima exposto, resta evidente, que esta se concentra na morosidade de resolução do

problema demonstrado, através da realização de uma reforma tributária eficiente e capaz de solucionar as “brechas” que residem no atual Sistema Tributário Nacional.

Esta solução, como já foi dito, deve ser eficaz, pois não basta elevar a carga tributária para compensar os rombos nos cofres públicos; é necessário que todos os contribuintes cumpram com a sua obrigação tributária, pagando assiduamente os seus impostos, cientes da sua função social e das conseqüências geradas pela ausência desse montante considerável na economia brasileira.

10.2 Imposto Único como Solução da Sonegação Tributária

Diante do acima exposto, e das severas críticas de diversos autores à atual estrutura tributária brasileira, é consenso para todos, a necessidade de uma reforma tributária.

Neste sentido, tributaristas e técnicos ligados à área tributária partem da idéia de que a eficiência de um conjunto de tributos está na associação de alíquotas baixas a uma ampla base de cálculo. Sendo assim, essa base será tão maior quanto menor for o número de isenções e exceções.

Mesmo depois das reformas decorridas em 1967 e também a Constituição Federal de 1988, conforme relatado no Capítulo 2, item 2.1.2, não houve grandes mudanças no Sistema Tributário Brasileiro, pois a base continuou a mesma e foi alterado somente a competência tributária do Estado, dos Estados-Membros e dos Municípios, com isso, não houve alterações considerável dos problemas já sofridos na época, como a elevada carga tributária e a sonegação tributária.

Contudo, estas mudanças na incidência com a criação de novos tributos somente trouxe insatisfação e descontentamento aos mais diversos segmentos da sociedade brasileira, pois aumentou a regressividade fiscal do sistema tributário e distribuiu de forma injusta a carga tributária, pois os atuais tributos atingem principalmente os assalariados de classe média e as empresas organizadas.

Segundo Garcia (1994. p. 36):

Essas distorções, além de ferir o princípio tributário da equidade, têm dificultado os programas de estabilização econômica propostos pelo governo, pois induz a um descumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes, aumentando a sonegação e a evasão dos recursos fiscais.

Nestes ditames, os problemas acima relatados em conjunto a outros, tais como a complexidade das regras tributárias, demonstram com clareza a incapacidade do presente sistema tributário brasileiro, de resolver o desequilíbrio financeiro apresentado pelos governos federais, bem como os estaduais ao longo das últimas décadas.

Dessa forma, segundo o Professor Marcos Cintra, surge à idéia de um “Imposto Único”, ou melhor, o “Imposto sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e Créditos e Direitos de Natureza Financeira”, ao qual, sucintamente, a sua proposta prevê a substituição de todos os tributos por apenas um.

A idéia de um imposto único não é recente. Surgiu no século XVIII com os fisiocratas que defendiam a tributação da terra como única fonte de extração de receita para o Estado.

Nesse sistema tributário haveria uma alíquota de 1% (um por cento) incidente sobre cada parte de uma transação bancária (débito e crédito), onde em cada pagamento, quem desembolsa paga 1% (um por cento), e quem recebe, também paga 1% (um por cento).

Com um novo Sistema Tributário, que estabeleça o Imposto Único, os custos de administração do governo seriam significativamente reduzidos e, portanto, tornaria possível uma redução na carga tributária, sem, contudo, reduzir os serviços oferecidos pelo Estado.

Segundo Cintra (2003, p. 89):

As vantagens do Imposto Único são Inúmeras. Haverá enorme simplificação e redução de custos na arrecadação de tributos. A vantagem não se restringe apenas a redução da máquina governamental, mas também aos custos das empresas que hoje dedicam pelo menos cerca de 10% de seu pessoal administrativo para fazer frente às exigências de escrituração fiscal.

Segundo o mesmo autor (2003, p. 89), mediante do Imposto Único seriam eliminadas as algumas exigências, quais sejam: emissão de notas fiscais; preenchimento de guias de arrecadação; declarações de renda ou de bens e de qualquer outra formalidade fiscal. Ademais, com a adoção do Imposto Único, através da Reforma Tributária, ter-se-ia como resultado quase instantâneo a redução da corrupção e a eliminação da sonegação.

Outrossim, seriam extintas todas as taxas, contribuições e, ainda, os seguintes impostos:

- ❖ Federais: Imposto de Renda de Pessoa Física e Jurídica - IRPF e IRPJ, CPMF, IPI, IOF, COFINS, PIS/PASEP e Contribuição Patronal ao INSS;
- ❖ Estaduais: ICMS, IPVA e ITCD;
- ❖ Municipais: ISS, IPTU e ITBI;

A proposta original, segundo o professor Cintra (2003, p. 81) é a substituição de todos os impostos existentes por apenas um. O Imposto Único seria de apenas 1% para quem paga e 1% para quem recebe em todas as transações financeiras, tais como cheques, ordens de pagamento, documentos, entre outros, por exemplo, na emissão de um cheque de R\$ 100,00 (cem reais) para uma pessoa haveria um desconto em sua conta-corrente de R\$ 101,00 (cem reais e um centavo). A pessoa para quem fosse passado o cheque receberia um crédito em sua conta-corrente de R\$ 99,00 (noventa e nove reais). Portanto, nessa transação o governo arrecadaria R\$ 2,00 (dois reais).

Além disso, com este novo Sistema Tributário, o trabalhador deixaria ter descontado em sua folha de pagamento do Imposto de Renda, ou seja, com a adoção do Imposto Único o assalariado teria seu poder de compra elevado.

Por fim, após todas as alterações decorrentes da adoção do Imposto Único como uma nova forma de Sistema Tributário, existirá uma grande melhora no mercado econômico, sendo este ampliado. Em geral, as empresas seriam favorecidas, pois seus custos seriam reduzidos, havendo uma grande possibilidade de novos investimentos. Sendo assim, os custos de uma empresa decorrentes de tributos que representam, em média, de 20% a 30%, poderiam ser aplicados em novos investimentos, gerando produção, emprego e renda.

Ademais outras vantagens seriam observadas por meio da implantação do Imposto Único (CINTRA, 2003, p. 90):

Com a eliminação dos atuais impostos embutidos nos preços das mercadorias seus preços seriam significativamente reduzidos. Os alimentos, os remédios, as roupas e os calçados, para citar apenas alguns exemplos, teriam seus preços diminuídos em mais de 30%. Com isso, os assalariados, que já se beneficiariam de ganhos em seus rendimentos, por conta do fim dos descontos em seus holleriths, teriam mais poder de consumo. As empresas venderiam mais e a economia ganharia um forte incentivo para crescer. A burocracia, a corrupção fiscal e a sonegação, seriam eliminadas, e o famigerado "custo-Brasil" seria significativamente reduzido, aumentando a competitividade dos produtos brasileiros no exterior.

Por fim, em seu parecer Cintra (2003, p. 101):

Com a substituição integral dos atuais tributos pelo Imposto Único desaparece a sonegação e a carga real do tributo, embutida no preço, pulveriza-se e se suaviza. Espera-se, com isso, um efeito depressivo do nível de preços, o que beneficiará, antes de tudo, os segmentos mais desfavorecidos da população, que gastam o que ganham em consumo.

Desse modo, conclui-se através de estudos realizados pelo professor Marcos Cintra que com uma alíquota de 2,65% em cada lançamento bancário a arrecadação do governo permanecerá entre 36% e 38% do PIB, que é a carga tributária atual.

Finalmente, o ideal para o país seria voltar à carga tributária de cerca de 22% a 25% do PIB. Neste caso, a alíquota do Imposto Único seria de 1% (um por cento) em cada débito ou crédito bancário. Sendo assim, essa carga tributária seria melhor repartida entre todos da coletividade, inclusive aqueles participantes da economia informal, que hoje não paga imposto. Ademais, a distribuição das receitas arrecadadas pelos Estados e Municípios seria realizada de maneira automática e imediata pelos bancos, evitando-se assim, a centralização do dinheiro público em Brasília.

Com relação as transações de baixo e elevado valor em nada seria alterado, aquelas continuariam a ser realizadas com moeda manual, já estas ocorreriam pelo sistema bancário, como já ocorre atualmente, uma vez que o custo da transação em moeda se torna muito mais elevado que o custo tributário do uso da moeda escritural, através dos bancos.

E ainda, define o novo sistema tributário que todas aquelas transações realizadas acima de determinados valores, para terem validade jurídica, terão de ser realizadas obrigatoriamente por meio da intermediação do sistema bancário, sendo que os cheques terão de ser emitidos nominalmente, tornando-se não-endossáveis.

O projeto também determina algumas proteções para evitar essas distorções, sendo que, as exportações somente deverão ser desoneradas mediante remissão fiscal dos valores arrecadados ao longo da cadeia de produção.

As transações nos mercados financeiros e de capitais, inclusive as bolsas de valores, serão imunes ao imposto sobre movimentação financeira enquanto permanecerem dentro do circuito financeiro.

Dessa forma, também serão superadas distorções que dizem respeito ao arrazoado impacto da cumulatividade sobre os preços das mercadorias no mercado interno, sendo certo que o efeito altamente distorcivo da sonegação e da evasão tributária na formação dos preços das mercadorias e serviços seria menor, ao contrário do que ocorre atualmente, pois a complexidade e as altas alíquotas do sistema tributário existente nos dias de hoje estimulam as práticas lesivas à concorrência, ademais introduzem grandes distorções nos preços das mercadorias.

No entanto, o Imposto Único contraria interesses de grupos poderosos que lucram com o caos tributário atual, ou seja, sonegadores e a própria burocracia pública e privada ligada à arrecadação e à fiscalização de impostos que formam poderosos *lobbies* para combater a aprovação dessa necessária e indispensável reforma tributária, permanecendo o país na inadmissível e também intolerável situação que nos deparamos atualmente.

11 CONCLUSÃO

Constatou-se pelo presente estudo que, atualmente, o Brasil enfrenta um grande problema relacionado à elevada carga tributária imposta aos contribuintes.

Sendo assim, a sonegação tributária torna-se um meio de sobrevivência para os contribuintes que não encontram outra maneira de permanecer no mercado. Ocorre que, passa a existir um ciclo vicioso entre os empresários, pois outros também passam a sonegar tributos para resistir ao mercado.

Entretanto, para aqueles agentes econômicos que não cumprem a sua obrigação de contribuinte, surge a possibilidade de venda de seu produto por um preço inferior ao de mercado.

Isto ocorre, pois, como verificado no presente trabalho, na composição do preço de venda os tributos têm uma grande influência, sendo o maior percentual de custo para o empresário, comparados a outros elementos constitutivos do preço de venda, quais sejam: o custo do serviço, as despesas variáveis, as despesas fixas e o lucro.

Dessa forma, diante da sonegação de tributos e da venda dos produtos por um preço inferior ao de mercado, configura-se a concorrência desleal entre aquele agente econômico cumpridor de suas obrigações tributárias e aquele que descumpra as suas obrigações.

Esta forma de concorrência desleal está fulcrada no artigo 170, da Constituição Federal de 1988, bem como no artigo 20, incisos III e IV, da Lei nº. 8.884, de 1994, ou seja, a denominada Lei Antitruste.

Resta salientar que, devido à problemática ocasionada pela sonegação tributária e pela concorrência desleal entre os agentes econômicos, deixam os tributos de cumprir com a sua função social, conforme disposto no preâmbulo e nos artigos constantes da Carta Magna de 1988, sejam estes a distribuição do patrimônio e das rendas, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia,

educação, acesso ao trabalho. Também pertencem à questão da função social do tributo, o seu potencial para estimular e promover a livre iniciativa, a livre concorrência e proporcionalização de políticas de investimentos e de incentivos econômicos.

Cabe ressaltar ainda que a empresa também possui uma função diante da sociedade, sendo esta também afetada diante do problema exposto. Isto porque, são consideradas funções sociais da empresa, a geração de empregos, o recolhimento de tributos e a compra e venda de mercadorias que movimentam a economia, bem como outras obrigações previstas nos artigos da Constituição Federal de 1988, como valores necessários à sociedade.

Contudo, através do abuso do poder econômico exercido pelos agentes de mercado, descumprindo com as suas obrigações tributárias e prejudicando os seus concorrentes, se instala um conflito insustentável que deveria ser solucionado por meio do sistema tributário brasileiro em vigência, que, no entanto, assim não o faz.

O atual sistema tributário nacional não é mais eficaz para solucionar o conflito exposto no presente estudo, isto porque, tem este sistema tributário características que impulsionam a sonegação tributária, destacando-se dentre estas características, a mais significativa delas: a elevada carga tributária.

Conforme já salientado anteriormente, o Brasil possui uma das cargas tributárias mais elevadas do mundo, isto porque, ao invés de solucionar os problemas relacionados à sonegação de tributos e os prejuízos causados por esta aos cofres públicos, eleva-se ainda mais as cargas tributárias devidas pelos contribuintes, gerando um ciclo vicioso e insaciável.

Dessa forma, não existe outra maneira de solucionar tal conflito, senão a almejada reforma tributária.

Atualmente, no Congresso Nacional, tramita uma proposta, ainda em discussão, para uma reforma tributária eficaz. Todavia, no presente trabalho, traz-se uma proposta distinta de reforma tributária. O caminho apontado é a criação do Imposto Único.

Acredita esta autora que através deste novo modo de tributação, senão todos, contudo, ao menos o conflito apresentado neste trabalho será solucionado.

Por fim, conclui-se que o Brasil ainda carrega muitos dos problemas surgidos nos tempos da colonização como a sonegação tributária e a má utilização dos tributos arrecadados, e que, com o decorrer do tempo, se tornam ainda mais graves, necessitando de reformas drásticas e condizentes com o momento atual.

Acredita-se que a coragem de evidenciar os problemas e o ato de não poupar esforços para solucioná-los, já é um grande feito nesta sociedade acostumada a se curvar aos mais poderosos, para construirmos um país justo e equânime a todos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARGA Tributária Brasileira aumentou 295,63% desde 1986. **Site da Expert J.A.** Disponível em: <<http://www.expertja.com.br/content/artigos/carga.htm>>. Acesso em: 04 dez. 2007.

AMARAL, Gustavo da Silva. *Elisão Fiscal e Norma Geral Antielisiva*. Porto Alegre: IOB – Thomson, 2004.

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

BRASIL. **Código penal**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antônio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Lívia Céspedes. 42. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Comentários ao Código Tributário Nacional. Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe, coordenadores. São Paulo: MP Editora, 2005.

BRASIL. **Lei n.º 8.884, de 11 de junho de 1994**. Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. Brasília, DF, 13 de junho de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8884.htm>. Acesso em: 24 out. 2007.

BRASIL. **Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 19 de julho de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 24 out. 2007.

BRUNA, Sérgio Varella. **O poder econômico e a conceituação do abuso de seu exercício**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 13. ed. rev. ampl. e atual São Paulo: Ed. Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

CINTRA, Marcos. **A verdade sobre o imposto único**. São Paulo: LECT, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro:Forense, 1997.

FALCÃO, Maurin, Almeida. **Desenvolvimento econômico e expansão dos sistemas tributários**. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/83.html>>. Acesso em: 24 out. 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Lei de proteção da concorrência: comentários à legislação antitruste**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

GARCIA, Ricardo Letizia. **O sistema tributário brasileiro e a proposta do imposto único sobre transações**. 1994. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/fce/rae/edicoes_anteriores/pdf_94/Ric-garc.doc.pdf>. Acesso em: 05 fev. 2008.

LOBRIGATTI, Luis Alberto. **Preço de venda na prestação de serviço**. Disponível em: <<http://www.sebraesp.com.br/Default.aspx>>. Acesso em: 04 dez. 2007.

MARIANO JÚNIOR, Júlio. **Lições de direito tributário: parte geral**. São Paulo: Copola, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito Machado. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, Coordenador. **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 1998.

_____. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas: direito assegurado ao fisco pelas leis suprema e complementar. **Jus Navegandi**, Teresina, ano 10, n. 1063, maio 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/pecas/texto?id=688>>. Acesso em: 11 jan. 2007.
MARTINS, Sérgio Pinto Martins. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PACHECO, Cláudio. **Tratado das Constituições Brasileiras**. 1ª ed., vol. III. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1965,

PROENÇA, José Marcelo Martins. **Concentração empresarial e o direito da concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2001.

RACHID, José Antônio Deher, MEDINA, Ronaldo Lázaro, RODRIGUES, José Rodrigues. **Carga tributária no Brasil – 2006**: tabelas (estrutura por títulos). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 04 dez. 2007.

RIBEIRO, Maria de Fátima, GESTEIRAO, Natália Paludetto, **A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico**: função social do tributo. Disponível em: <www.diritto.it/archivio/1/20651.pdf>. Acesso em: 23 out. 2007.

SOUZA, Paulo Renato. A futura herança maldita. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 24 abr. 2005. Caderno A. Espaço Aberto.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. São Paulo: Ed. Método, 2003.

VARSANO, Ricardo et al. **Uma análise da carga tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1998. Disponível em: <www.ipea.gov.br/pub/td/td0583.pdf>. Acesso em: 04 dez. 2007.