

**IVAIR MUSSI
ROBERTO TEIXEIRA DE ALCÂNTARA**

**UMA CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DA ELISÃO E DA EVASÃO FISCAL
APLICADA AO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E
SERVIÇOS**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria Integral.
Orientador: Professor Jaime Betoni.

**CURITIBA
2003**

DEDICATÓRIA

Dedico especialmente à
minha querida esposa, **Sandra Aparecida
Balico** pelo estímulo, dedicação e paciência;
e aos meus filhos **Roberto Jr e Thayse**,
pelas horas que estive ausente de seu
convívio.

DEDICATÓRIA

Dedico especialmente à minha querida esposa, **Andréia Ap. de Oliveira Mussi** pelo estímulo, dedicação e paciência; e aos meus filhos **Gabriel e Beatriz**, pelas horas que estive ausente de seu convívio.

AGRADECIMENTO

Gostaríamos de agradecer a todos que, de alguma forma, colaboraram na elaboração deste trabalho, principalmente aos amigos que nos incentivaram, a meus Pais e a **DEUS**, Pai, Mestre, Amigo e Protetor.

LISTA DE SIGLAS

ADCT: Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

CF: Constituição Federal.

COFINS: Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.

CONFAZ: Conselho Nacional de Administração Fazendária.

CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

CTN: Código Tributário Nacional.

ESAF: Escola de Administração Fazendária.

H.I: Hipótese de Incidência

IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.

ICM: Imposto sobre a Circulação de Mercadorias.

ICMS: Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte, Interestadual e Intermunicipal, e de Comunicação.

INSS: Instituto Nacional do Seguro Social

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados.

IRPJ: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

ISS: Imposto sobre Serviço.

IVC: Imposto sobre Vendas e Consignações.

LC: Lei Complementar.

PIS: Programa de Integração Social.

PNEF: Programa Nacional de Educação Fiscal.

SIMPLES: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte.

SRF: Secretaria da Receita Federal.

TVA: Taxe Sur La Valeur Ajoutée.

UPF/PR: Unidade de Padrão Fiscal/Paraná.

RESUMO

MUSSI, I. – ALCANTARA, R.T. **Uma Contribuição ao Estudo da Elisão e da Evasão Fiscal aplicada ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.** Diante da necessidade de otimização de custos, o empresário dá ênfase à prática de ato ou negócio jurídico com o fim de suprimir a ocorrência do fato gerador do imposto (elisão fiscal) ou se utiliza de meios fraudulentos para fugir da sua incidência (evasão fiscal). A presente monografia apresentou uma contribuição ao estudo da elisão e da evasão fiscal aplicada ao imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), principal fonte de recursos das unidades federadas. Sobre o tema foi pesquisado sobre as origens deste imposto, competência tributária para sua instituição, aspectos legais (material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal), elisão fiscal, finalidades do planejamento tributário, evasão fiscal, diferença entre elisão e evasão fiscal, qualificações jurídicas (lícito e ilícito), fraude fiscal e ainda causas que podem levar o contribuinte à fraude e políticas da administração tributária para o combate à evasão de impostos (consciência tributária da sociedade, adequação da legislação tributária e grau de complexidade, instituição do sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e das empresas de pequeno porte – SIMPLES, substituição tributária e legislação sobre a desconsideração de negócio jurídico). A pesquisa foi de cunho exploratório e desenvolvida basicamente com suporte em material publicado. Em síntese, este trabalho visou contribuir para o entendimento da elisão e evasão fiscal no sentido de adotar métodos e disciplinas que possam reduzir o uso destas práticas, que ocasionam progressiva redução de ingresso de recursos públicos aos cofres do Estado. Valeu a pena termos trabalhado a pesquisa neste tema; pois, agregamos novos conhecimentos pertinentes ao assunto que serão de grande valia no dia a dia de nossa vida profissional.

Palavras chave: ICM, ICMS, Elisão, Evasão e Fraude.

e-mail: ROTEAL@bol.com.br.

ÍNDICE

DEDICATÓRIA	II
AGRADECIMENTO	IV
LISTA DE SIGLAS	V
RESUMO	IV
1.INTRODUÇÃO	01
2.METODOLOGIA	04
3.DESENVOLVIMENTO	06
3.1.ORIGENS DO ICMS	06
3.1.1.Convênio ICM n.º 66/88.....	08
3.1.2.Competência tributária para instituição do ICMS.....	11
3.1.3.Aspectos da Tributação pelo ICMS.....	13
3.1.4.Dados da Arrecadação do ICMS – Quinquênio 1998/2002.....	20
3.2.ELISÃO FISCAL	22
3.2.1.Finalidades do Planejamento Tributário.....	24
3.3.EVASÃO FISCAL	26
3.4.DIFERENÇA ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL	28
3.5.QUALIFICAÇÕES JURÍDICAS – LÍCITO E ILÍCITO	30
3.6.FRAUDE FISCAL	31
3.6.1.Causas que Podem Levar o Contribuinte à Fraude.....	32
3.7.POLÍTICAS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA O COMBATE À EVA- SÃO DE IMPOSTOS	34
3.7.1. Consciência Tributária da Sociedade.....	34
3.7.2. Adequação da Legislação Tributária e Grau de Complexidade.....	38

3.7.3. A Instituição do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições da Microempresa e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.....	40
3.7.4.Sistema de Substituição Tributária.....	42
3.7.5.Legislação sobre a Desconsideração de Negócio Jurídico.....	43
4.CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	45
5.REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	47
6.ANEXOS.....	48
ANEXO I – Imposto Estadual sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS):Paraná- 1998/2002.....	49

1.INTRODUÇÃO

O Estado é a maior criação do gênero humano. Sem sua existência não há vida social organizada e, principalmente, torna-se impossível o desenvolvimento econômico sustentável dos povos.

E à medida que uma sociedade se desenvolve, há crescente demanda por saúde, educação, segurança, lazer, etc.

E se mais e melhores serviços públicos são demandados há evidentemente um maior custo a ser suportado e repartido pela própria sociedade.

Mas se há, por um lado, um acentuado aumento de gastos públicos, de outro há dificuldades crescentes de fontes de financiamento e a total incapacidade de os Estados se endividarem para custear esses gastos.

Dessa forma, o financiamento desses gastos públicos tem de se dar pela arrecadação de tributos, com respeito à capacidade contributiva dos cidadãos.

Às unidades federadas é atribuída competência tributária para a cobrança de tributos, conforme o Artigo 155, da CF; sendo, dentre todos os tributos estaduais, o ICMS (imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicação) a principal fonte de recursos dos Estados da federação.

As unidades federativas buscam modernizar suas economias e adotar um sistema tributário compatível com este objetivo.

A política tributária ideal é aquela que arrecada o necessário para suprir os custos e investimentos públicos exigidos pela sociedade, mediante a contribuição de todos os cidadãos, segundo sua capacidade contributiva. Normas tributárias simples

que alcancem amplo universo de contribuintes e administrações tributárias ágeis, eficientes, instrumentalizadas e eficazes, são hoje anseios universais.

Costuma se dizer que está para nascer o indivíduo que goste de pagar impostos, no entanto, na prática, a distribuição eqüitativa do ônus tributário a cada contribuinte, de acordo com as normas estabelecidas, apresenta uma série de dificuldades, sendo as principais a elisão, a evasão e a fraude tributária.

Com a estabilização da economia, aliada à globalização, houve uma inversão nas leis de mercado – agora o mercado determina o preço do produto e o empresário tem de ajustar os seus custos para ter um produto competitivo.

Diante deste cenário de otimização de custos o empresário foi obrigado a rever os sistemas de controle de custos e tributário, dando ênfase à prática de ato ou negócio jurídico com a finalidade de suprimir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (elisão fiscal) ou se utilizando de meios fraudulentos para fugir da incidência de tributos (evasão fiscal) para reduzir a carga de impostos a pagar.

A prática destes atos constituem perversa sangria nas finanças públicas; pois, quando nem todos pagam, ficam sobrecarregados aqueles que cumprem suas obrigações em favor daquela parte da sociedade que se locupleta à custa dos recursos públicos.

Em que pese o caráter democrático e ideal do tributo, a sua exigência é uma imposição, e são conhecidas as dificuldades históricas de sua arrecadação. O contribuinte sempre reage ao pagamento de impostos por variadas causas. Deste modo a administração tributária deverá adotar políticas para conscientizar o cidadão de suas obrigações e facilitar o seu cumprimento, diminuindo o grau de complexidade das Leis e normas tributárias.

A consciência tributária é fruto de uma educação inerente, que é o instrumento mais adequado para formar indivíduos conscientes do seu papel social e da quota de tributo que deve à sociedade.

Em síntese, este trabalho visou contribuir para o entendimento da elisão e evasão fiscal, no sentido de adotar métodos e disciplinas que possam reduzir o uso destas práticas que ocasionam progressiva redução de ingresso de recursos públicos aos cofres do Estado.

2.METODOLOGIA

Para a realização deste trabalho utilizamos a leitura e exames de publicações pertinentes, levantamento de informações a respeito do assunto em órgão competente, na experiência e no conhecimento prático adquirido como Auditores Fiscais da Receita Estadual do Estado do Paraná e revisão bibliográfica.

Traçamos, sucintamente, um histórico das origens do ICMS e aspectos de sua tributação (material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal) e considerações sobre a elisão fiscal e a evasão fiscal, tais como: suas qualificações jurídicas (lícito e ilícito); diferença entre elisão fiscal e evasão fiscal; fraude fiscal, causas que podem levar o contribuinte à fraude, tais como: a complexidade, aliada a constantes alterações, da legislação tributária; elevada carga tributária; a falta de consciência tributária do contribuinte e a falta de transparência na aplicação dos recursos obtidos com a cobrança de impostos pelo governo; os procedimentos utilizados pelo Poder público para coibir o uso dessas práticas, tais como: a norma antielisão, regime fiscal simples, regime fiscal da substituição tributária e modernização do fisco, aplicados ao ICMS.

A pesquisa, em relação aos fins, foi de cunho exploratório, considerando que foi realizada numa área de conhecimento sistematizado. O Estudo foi desenvolvido basicamente com suporte de material publicado em livros, periódicos, revistas e sites na Internet; considerando, também, materiais como documentos, manuais, jornais e relatórios de diversas entidades.

O trabalho foi de difícil execução, sujeito a equívocos de empreitada, mas como estes obstáculos são comuns a muitos outros objetos, não impediram o caminho da investigação.

Assim, a pesquisa obedeceu o seguinte cronograma de trabalho: levantamento bibliográfico; estudo da bibliografia; organização e análise do material selecionado; redação inicial, revisão e redação final.

3.DESENVOLVIMENTO

3.1.ORIGENS DO ICMS

A Reforma Tributária de 1965 que introduziu significativas alterações no sistema tributário brasileiro, que até então se tratava de um sistema modelado e construído historicamente a partir da Constituição de 1891, deu-se através da Emenda Constitucional 18, que dentre outras alterações, atribuiu competência tributária aos Estados para instituir o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICM) em substituição ao IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações). Naquela época a mudança foi saudada como um grande avanço porque o IVC era um tributo incidente em cascata, enquanto o ICM era um imposto sobre o valor adicionado em cada etapa da produção ou comercialização dos bens, compensando-se o que era devido em cada etapa da circulação com o montante cobrado nas etapas anteriores pela mesma ou por outra unidade da Federação. Essa não cumulatividade do tributo se refletiu na realidade federativa brasileira até os momentos atuais com o ICMS (Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação); pois, a não cumulatividade foi mantida pela Constituição Federal em 1988.

A atribuição de competência tributária aos Estado para instituírem o ICM veio substituir os inconvenientes e as desvantagens apontadas ao IVC, que indica em trabalho magistral, como os seguintes:

- a) *incentiva a verticalização das empresas, como forma de evitar sucessivas operações tributadas com o IVC, que, por ser cumulativo, gerava ônus tanto maior quanto maior fosse a quantidade de operações praticadas;*
- b) *o IVC, também dado a sua cumulatividade, não gerava uma carga uniforme para todos os consumidores, porquanto quanto mais longo for o ciclo de produção e comercialização da mercadoria, maior o desembolso, o que gera distorções;*
- c) *o IVC tornava impossível uma desoneração completa dos produtos exportados;*
- d) *havia uma vinculação entre a problemática das desigualdades na tributação interestadual e a natureza jurídica do IVC, que por incidir sobre as vendas e consignações, criava*

situações de conflito entre os Estado ditos produtores consumidores COSTA (1979, p. 7-11).

O surgimento do ICM veio escudado na idéia de substituir os defeitos atribuídos ao IVC, sobretudo aqueles decorrentes de sua cumulatividade pelo que a não-cumulatividade vem a ser a principal inovação ofertada ao novo tributo, mas além desse propósito corretivo quanto aos defeitos do IVC, outro fator exerceu também grande influência na elaboração do perfil desse novo imposto de competência Estadual: trata-se do movimento de difusão dos impostos sobre o valor acrescido na Europa, com papel pioneiro na França a partir de 1954, com a instituição da “taxe sur la valeur ajoutée”, a TVA.

O principal fundamento dos impostos sobre o valor agregado é evitar os efeitos cumulativos das incidências nas diversas cadeias econômicas, mediante a adoção da técnica da não-cumulatividade, o que já acontecia no Brasil desde 1956, em nível infraconstitucional, com a legislação do imposto de consumo. Contudo, é de se destacar o pioneirismo neste sentido do perfil estabelecido para o ICM, pois se tornava o primeiro imposto, em escala mundial, mediante a técnica da não cumulatividade e também passava a ser o único imposto tendente a incidir sobre o valor agregado, também em escala mundial, descentralizado sob o âmbito de competência Estadual.

A constituição de 1967, que passou a vigorar a partir de 15 de março daquele ano, manteve na parte referente à distribuição de competências tributárias o sistema que foi insculpido pela Reforma Tributária realizada pela Emenda Constitucional n.º 18, de 1965, que após um período de transição e consolidação legislativa, encontrava-se implantada desde 1º de janeiro, sendo implantadas apenas algumas

modificações de cunho redacional e esse sistema perdurou durante todo o período de centralização do poder nas mãos da União, experimentado pelo Brasil até 1988.

Com a promulgação da Constituição de 1988, o ICM passou a ser chamado de ICMS (Imposto sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte, Interestadual e Intermunicipal, e de Comunicação), que consiste numa repetição do anterior com algumas ressalvas, principalmente porque teve o seu campo material de incidência aumentado com a inclusão das prestações de serviço de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicação, além dos antigos “ impostos únicos federal” sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes líquido e gasosos e minerais, os quais faziam parte de campos de incidência da União Federal, ficando bem visível o início do processo de descentralização; portanto o perfil do ICMS nasceu fruto de uma reação descentralizada por parte dos Estados no sentido de aumentar o campo de incidência do seu principal imposto.

3.1.1.Convênio ICM n.º 66/88

Ao instituir o ICMS, a Constituição Federal remeteu à Lei Complementar a tarefa de fixar normas para regular o referido tributo. Cumpre observar que, como o novo Sistema Tributário entraria em vigor em 01 Mar. 1989, e sendo razoável admitir-se que, no período de 05 Out. 88 até aquela data não seria editada a lei complementar correspondente, a Constituição estabeleceu que os Estado e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n.º 24/75, baixassem as normas para regular, provisoriamente, a matéria, caso a Lei Complementar não fosse editada em sessenta dias após a promulgação da

Constituição, Conforme Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, Art. 34, Par. 8º:

Constituição Federal de 1988, ADCT:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 01, de 1969, e pelas posteriores.

Par. 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da constituição, não for editada a Lei Complementar necessária à instituição do imposto de que trata o Art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n.º 24, de 07 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Com base nessa autorização, foi editado em 14 Dez. 1988 o Convênio ICM n.º 66/88, com o escopo de definir a matéria tida como necessária à instituição do ICMS. Assim, aquele Convênio dispôs sobre incidência, não-incidência, base de cálculo, local da operação e da prestação, sujeição passiva e regime de compensação do imposto.

Entretanto, não só os elementos do tributo como também o seu sistema de compensação e as formas utilizadas pelo sujeito ativo (Estados e Distrito Federal) para sua exigência e arrecadação foram, desde o início, fortemente combatidos por juristas, doutrinadores e advogados militantes no direito tributário, tendo como escopo, dentre outros motivos, a falta de Lei Complementar. O sujeito ativo sempre argüiu em sua defesa o "respaldo constitucional provisório", porquanto o Convênio ICM n.º 66/88 estaria fazendo às vezes da Lei Complementar.

As normas fixadas no Convênio ICM n.º 66/88 que entraram em vigor a partir de 16 Dez. 1988, foram extremamente combatidas pelos tributaristas, os quais entendiam que essa matéria é da atribuição exclusiva da Lei Complementar, conforme estabelece o Art. 146, Inciso III, da Constituição Federal de 1988, não poderia haver delegação às Unidades Federadas para substituírem o Legislativo na elaboração de uma Lei Complementar. Na esteira dessa inspiração doutrinária,

foram acertadas as decisões do Superior Tribunal de Justiça, que concluiu pela forma adiante mencionada:

A competência arbitrada aos Estados e ao Distrito Federal, para, na ausência de Lei Complementar necessária à instituição do ICMS, celebrarem convênio para regular provisoriamente o mencionado imposto, restringe-se às lacunas existentes e às matérias legais não recepcionadas pela Constituição vigente (art. 34, Par. 5º, ADCT) – Recurso Especial n.º 40.539-4-SP Relator Min. César Asfor Rocha, Sessão de 18.4.94; Recurso Especial n.º 37.361-1-SP Relator Min. César Asfor Rocha, Sessão de 27.4.94; Recurso Especial n.º 45.386-0 – SP; Rel. Min. Demócrito Reinaldo, Sessão de 2.5.94; Recurso em Mandado de Segurança n.º 3.809-2 – ES Rel. Min. César Asfor Rocha, Sessão de 16.5.94; Recurso Especial n.º 48.083-3 – SP Rel. Min. César Asfor Rocha, Sessão de 18.5.94.

Mas como somente em 1996 adveio a Lei Complementar que disciplinasse a matéria, um incauto poderia ser levado a considerar a aplicação do disposto nos parágrafos 1º e 4º do artigo 24 da Constituição Federal, que estabelecem que, não havendo norma geral da União, os Estado poderão legislar de forma plena. Contudo, o entendimento de que os Estados poderiam, na ausência de Lei Complementar, legislar de forma plena, para atender as suas peculiaridades, não encontra respaldo quando analisados dois aspectos: o conceito de normas gerais em direito tributário; e a competência do CONFAZ para regular a matéria na ausência de Lei Complementar.

O artigo 146 da Carta Magna, em seu inciso III, estabeleceu a competência da Lei Complementar para tratar sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, e a Lei Complementar de que trata o artigo 155, par. 2º, XII, não se encontra incluída nas normas gerais de direito tributário, não sendo passível, portanto, de legislação plena por parte dos Estados e do Distrito Federal, em caso de inexistência de Lei Complementar sobre a matéria.

A própria Constituição Federal exclui a possibilidade de os Estados e o Distrito Federal legislarem sobre a matéria, ao estabelecer, no artigo 34, par. 8º, do ADCT,

que estes, mediante convênio, fixem normas para regular “provisoriamente a matéria”.

Sendo, portanto, matéria reservada à Lei Complementar, não é cabível a qualquer outro ente legislar; ressalvada de Lei Complementar, situação na qual o próprio texto constitucional previu a regulamentação “provisória” da matéria por meio de convênio celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal.

E nem poderia ser diferente, posto que o ICMS é um imposto que incide em toda a cadeia econômica, é cobrado pelos entes federados, por conseguinte, se cada um deles pudesse normatizar de modo autônomo a sistemática do ICMS, teria no Brasil um verdadeiro caos, bem maior do que o já existente.

Dentro desses ditames, estabeleceu a Constituição que a estrutura basilar do ICMS fosse estabelecida por Lei Complementar, o que se efetivou com a Lei Complementar n.º 87.1996 que revogou o Convênio ICM n.º 66/88 e regulou definitivamente a sistemática do ICMS, depois de transcorridos quase oito anos da promulgação da Carta Constitucional.

3.1.2. Competência Tributária para Instituição do ICMS

O termo “competência”, na dicção da Lei Suprema, é utilizado para credenciar as pessoas políticas de direito constitucional interno a legislar sobre, por exemplo, matéria tributária, o que nos sugere, desde logo, a faculdade, a permissão de cumprir a ação ou de omiti-la. A ação mencionada é o legislar, que em outras palavras significa produzir normas jurídicas gerais e abstratas, inovando o ordenamento positivo. Isso se faz mediante a observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o chamado “procedimento legislativo”.

A constituição não cria tributos, apenas atribui às pessoas políticas a faculdade de instituí-los, delineando de forma precisa a norma padrão de incidência de cada tributo a ser instituído. É dentro dessa moldura fixada pela constituição que cingir-se-á a atuação legislativa da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, expedindo a Lei que, hipotetizando os fatos elencados pelo Constitucional, modelizará a conduta de tal forma que, quando ocorrer no mundo fenomênico o fato previsto na hipótese, dará ensejo à obrigação tributária. Antes disso, mesmo que alguém realize o fato autorizado pela Constituição para instituição de determinado tributo, nenhuma obrigação será imputada a quem o realizou. Essa faculdade é denominada de competência.

Dessa forma, a competência é a faculdade atribuída à União, Estado-membros, Distrito Federal e Municípios, para, mediante Lei, instituírem os tributos indicados pela Constituição Federal. Dito de outro modo, é o conjunto de normas inseridas no Texto Constitucional, que autoriza as pessoas políticas a editarem Leis criando tributos.

A competência tributária é a aptidão para criar, in abstracto, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, in abstracto, por meio de Lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Considerando-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no e no quantum do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Esses elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de Lei (CARRAZA, 1994, p. 258).

A constituição Federal de 1988, ao tratar de matéria tributária, foi bastante minuciosa, circunscrevendo de maneira precisa o campo de atuação de cada uma das pessoas tributantes e apontados os fatos que podem ser alcançados pela tributação, além de impor limites e condições estanques para o exercício da competência tributária. De conseqüência, o tratamento, exaustivo da matéria tributária em nível constitucional deixou pouca liberdade para o legislador ordinário,

que, necessariamente, deverá adequar a edição de suas normas às diretrizes traçadas no texto constitucional.

3.1.3.Aspectos da Tributação pelo ICMS

A tributação num sistema como o brasileiro, deve ser tratada de acordo com a complexidade que lhe é própria. A constituição brasileira é rígida e explicitadora de todos os tributos. Portanto, para o nascimento da obrigação tributária a Lei instituidora do tributo tem que estar em consonância com o Sistema Constitucional Tributário. Tendo em vista que o Estatuto Supremo estabeleceu quais fatos materiais podem ser descritos como hipótese de incidência tributária, a lei deve definir os aspectos da hipótese de incidência, quais sejam, o material, o espacial, o temporal, quantitativo e o pessoal, nunca perdendo o norte que representa a Constituição. Como neste trabalho estamos tratando especificamente do ICMS, explicaremos a seguir os aspectos de sua hipótese de incidência.

a) Aspecto Material.

Considerando como verdadeira consistência a hipótese de incidência, porque contém a indicação de sua substância essencial, o aspecto material é de suma importância, pois é ele que determina o tipo de tributo e qual o fato econômico que proporcionará o nascimento da obrigação tributária.

Assim, as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação configuram o aspecto material do ICMS. Aqui, não podemos deixar de frisar o que a palavra “mercadorias” representa, pois o legislador não a colocou em vão. Mercadoria tem

um conceito jurídico peculiarmente definido como o bem colocado no comércio, ou seja, que sirva de objeto de mercância.

O conceito de mercadoria é de caráter legal e vinculado à finalidade de compra para venda. Em outros termos, mercadoria é toda coisa móvel que se destina a fins mercantis.

Assim, quando se fala em operações relativas à circulação de mercadorias, fica patente que não estamos falando de qualquer tipo de circulação, e sim, daquela que tem relevância econômica e está, portanto, inserida no campo da mercância. Bem como as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação que tem incidência de ICMS são aquelas resultantes de uma atividade empresarial.

Costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma.

A incidência do preceito normativo torna jurídico um fato determinado, atribuindo-lhe conseqüências jurídicas. Leciona MIRANDA (1954, p. 366) que, tratando do suporte fático, terminologia que introduziu oportunamente na nossa doutrina: "Para que os fatos sejam jurídicos, é preciso que regras jurídicas, isto é, normas abstratas, incidam sobre ele, desçam e encontrem os, colorindo-os, fazendo-os jurídicos".

A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem a sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento.

O direito tributário não se ocupa de definir o que é proibido ou permitido. Por isto não se pode afirmar que o não previsto pela lei tributária é proibido. As leis tributárias regulam as relações entre Estado-fisco e o contribuinte, concernentes ao dever de pagar tributos.

O princípio da legalidade tributária, onde não se poderá exigir tributo sem Lei que o estabeleça, é restrito a essas relações.

Os fatos que consubstanciam isenção compõem o campo da legalidade.

Os fatos não previstos em lei constituem o campo da denominada não incidência tributária. Esse campo corresponde, em princípio, ao da licitude em sentido estrito, a que se reporta a Teoria Geral do Direito.

b) Aspecto Espacial

Ao se definir o aspecto espacial da hipótese de incidência do ICMS está se tratando do lugar em que vai considerar ocorrido o fato gerador e, conseqüentemente, define-se qual unidade federativa poderá efetuar a cobrança. É tão importante que deve ser estabelecido por Lei Complementar conforme prescreve o Art. 155, Par. 2º, XII, “d”, da CF. Sendo que a LC n.º 87/96 fixou este aspecto em seu art. 11. ATALIBA (2000, p. 104), “designa como aspecto espacial a indicação de circunstância de lugar, contidas explícita ou implicitamente na h. i., relevantes para a configuração do fato imponible”.

c) Aspecto Temporal

O aspecto temporal diz respeito ao momento em que se considera consumado o fato gerador do imposto, e sua importância está na definição da Lei aplicável, quando exista questão de direito intertemporal a ser resolvida. Fato imponible é o fato concreto localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que - por corresponder rigorosamente a decisão prévia, hipoteticamente, formulada pela h. i. legal - dá nascimento à

obrigação tributária ; é um fato jurígeno a que a Lei atribui a conseqüência de determinar o surgimento da obrigação tributária concreta. É um suposto que a Lei imputa conseqüência de causar o nascimento do vínculo obrigacional tributário (ATALIBA , 2000, p. 68).

O aspecto temporal estabelece o momento em que nasce a obrigação tributária. Compete à Lei Ordinária do Estado e do Distrito Federal fixar esse momento em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário, porém essa escolha não é totalmente livre, em regra, será sempre um momento posterior à ocorrência no mundo fenomênico dos pressupostos fáticos, que estão abstratamente previsto na hipótese de incidência descrita no Texto Constitucional, ou seja, o legislador ordinário jamais poderá considerar ocorrido o fato jurídico tributário do ICMS em momento anterior à ocorrência da operação mercantil. Segundo CARRAZA (2000, p. 42), "a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor não é a hipótese de incidência do ICMS, como pretendem alguns, mas, apenas, seu aspecto temporal. É apenas o átimo em que a Lei considera ocorrida a hipótese de incidência do ICMS".

d) Aspecto Quantitativo.

Esse aspecto é considerado como o correspondente do aspecto material da hipótese de incidência, pois é nele que encontramos os elementos quantificadores da obrigação tributária: que são a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo constitui o aspecto fundamental de qualquer tipo tributário, porque é através dela que podemos definir a dimensão da obrigação pecuniária, transformando em uma expressão numérica caracterizadora do quantum devido pelo sujeito passivo ao sujeito ativo.

No caso específico do ICMS, a base de cálculo deve representar a quantificação compreendida na operação mercantil, e na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ou seja, o valor das mercadorias e o preço dos serviços, respectivamente. No entendimento de BORGES (2001, p. 35) “a alíquota representa o fator aplicável à base de cálculo para se conseguir o montante que o sujeito passivo deve ao sujeito ativo em face da concretização da hipótese de incidência”. No conceito de ATALIBA (2000, p. 113) “a alíquota é um termo do mandamento da norma tributária, mandamento esse que incide se e quando se consuma o fato impositivo dando nascimento à obrigação tributária”.

A constituição, em geral, não trata da fixação de critérios para a edição de alíquotas, estando esta matéria integrada unicamente no regime da reserva legal, salvo exceções contempladas na própria Carta Magna, portanto as alíquotas podem ser estabelecidas por resoluções do Senado Federal ou por Lei Ordinárias Estaduais, conforme o caso.

e) Aspecto Pessoal.

O aspecto pessoal revela, no contexto da norma jurídica tributária, quais são os sujeitos da obrigação tributária. Representa os sujeitos que irão compor o liame jurídico que se forma com a ocorrência do fato jurídico tributário.

Assim, temos a definição dos sujeitos ativos e passivos da obrigação tributária, ou seja, quem deve pagar e para quem deve ser pago o tributo.

Estabelece a Constituição Federal, Art. 155, II, que a competência tributária com relação ao ICMS pertence aos Estados e ao Distrito Federal. Estes através de

Lei Ordinária poderão instituí-lo. Há que se lembrar também que por força do que dispõe o Art. 147, da CF, a União também pode ter competência legislativa para criar o ICMS nos territórios. Assim, temos como Sujeito Ativo da relação tributária do ICMS, os Estados, o Distrito Federal e, excepcionalmente, a União.

A capacidade tributária se correlaciona exatamente com o sujeito que ocupa a posição de credor dentro da obrigação tributária e, que detém, portanto, a titularidade do direito subjetivo à prestação tributária. Costuma-se dizer, com inegável acerto, que ela se situa no plano da atividade tributária em sentido secundário, sendo logicamente posterior ao surgimento da obrigação de pagar o tributo (CARRAZA, 1997, p. 31).

O sujeito ativo do ICMS, em regra, é a própria pessoa competente para instituí-lo, entretanto, não há nenhuma vedação à transferência da capacidade tributária ativa que compreende apenas a faculdade de exigir o tributo, desde que essa pessoa tenha finalidade pública.

O sujeito passivo é a pessoa que, no contexto da norma jurídica tributária, é colocado na posição de devedor da obrigação tributária. É a pessoa que tem a obrigação de levar aos cofres públicos o valor devido. Portanto, como leciona SOUSA (1975, p. 91) “é o segundo elemento da obrigação tributária ou o devedor, isto é, a pessoa obrigada a cumprir a prestação que constitui objeto da obrigação que o sujeito ativo tem o direito de exigir”.

No ordenamento jurídico brasileiro, o legislador infraconstitucional não é livre para eleger o sujeito passivo. A Constituição Federal, ao descrever minuciosamente os fatos que podem ocupar a hipótese de incidência dos tributos, implicitamente indicou as pessoas que podem ser colocadas na posição de sujeito passivo da obrigação tributária.

Em se tratando de ICMS, poderão ser sujeito passivo dos ICMS as pessoas que realizarem operações relativas à circulação de mercadorias, as pessoas que prestarem serviços de transporte e comunicação, ambos transmunicipais e as

peças que realizarem a importação de bens, ainda que se destinem ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento do importador. Outras peças, para as quais a Lei atribuir a responsabilidade para o pagamento do tributo, também poderão figurar no pólo passivo, estes serão denominados de responsável ou substituto tributário.

Conforme dispõe o Código Tributário Nacional em seu Art. 121, Parágrafo único, Incisos I e II, o dever jurídico de alguém pagar tributo, tanto pode ser atribuído ao contribuinte como ao responsável.

Código Tributário Nacional

Art. 121. Sujeito Passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa da Lei. (grifo nosso)

Portanto, somente por expressa disposição de Lei é que pode ser transferida ao responsável, a obrigação do contribuinte de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária.

Mas o tema da substituição tributária, no âmbito do ICMS gera muitas discussões, principalmente a chamada substituição tributária em relação às operações subsequentes. Combatem-na os críticos dizendo que o fato gerador não ocorreu, portanto, não pode cobrar tributo.

3.1.4.Dados da Arrecadação do ICMS no Quinquênio 1998/2002.

O ICMS é, dentro do universo tributário do Estado do Paraná, o imposto de maior relevância; respondendo, sozinho, por 88% de suas receitas tributárias.

A variação móvel do ICMS no último quinquênio, ou seja, nos exercícios fiscais de 1998 a 2002, foi da ordem de 18,71% (1998/1999), 23,89% (1999/2000), 13,85% (2000/2001) e 17,08% (2001/2002).

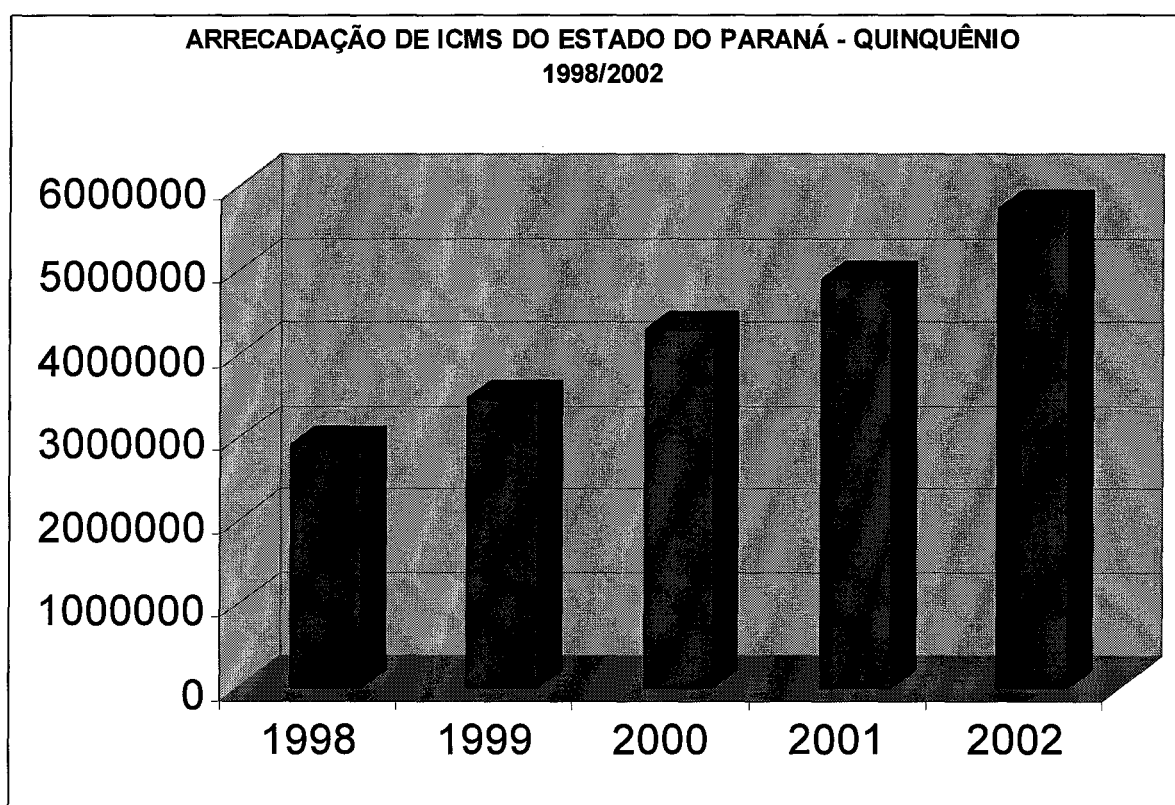
Esse incremento na arrecadação verificado nos últimos 5 anos se deu devido ao forte impacto da mudança do perfil econômico do Estado do Paraná, promovido pelo governo do Estado e ao desempenho da Coordenação da Receita do Estado do Paraná no combate à evasão de divisas.

Devido a todo esse aporte de incremento na arrecadação, consubstanciado pelos motivos já evidenciados, a arrecadação “per capita” do Estado do Paraná, considerando que pelos últimos informes do IBGE, o Estado do Paraná possui 9.694.709 habitantes, passou de R\$ 301,58 em 1998, para R\$ 591,31 em 2002; ou seja, um incremento na arrecadação “per capita” na ordem de 96,07%. Isso demonstra, claramente, o sucesso da mudança econômica do Estado; saindo de uma economia tipicamente agrícola e despontando como um dos maiores parques industriais da nação, em pouco mais de meia década, e ao competente trabalho da Coordenação de Receita do Estado no controle e gerenciamento das finanças públicas; conforme demonstrado numericamente no quadro a seguir (veja no anexo I, página 49, a planilha de dados que deu origem ao quadro abaixo):

Dados numéricos da Arrecadação do ICMS, no quinquênio 1998/2002

EXERCÍCIO FISCAL	VALOR EM MILHARES DE REAIS x 1000.
1998	R\$ 2.923.825,00
1999	R\$ 3.471.009,00
2000	R\$ 4.300.364,00
2001	R\$ 4.896.227,00
2002	R\$ 5.732.561,00

Para um melhor entendimento do quadro acima, demonstramos graficamente.



FONTE: BNDES

3.2.ELISÃO FISCAL

A realidade tributária brasileira é notoriamente complexa, trazendo um custo financeiro enorme às empresas e ainda, causando a constante insegurança de se estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco.

Primeiro em função dos cerca de 59 tributos cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições de melhorias. A partir de outubro de 2001 duas novas contribuições passaram a ser cobradas das empresas: 10% sobre o montante do FGTS em caso de demissão sem justa causa e 0,5% sobre o total da folha de pagamento – LC n.º 111/2001.

Segundo, pela quantidade de normas que regem o sistema tributário, mais ou menos 300 normas editadas todos os anos – Leis Complementares, Leis Ordinárias, Decretos, Portarias, Instruções, etc.

Terceiro em virtude de cerca de 93 obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir para tentar estar em dia com o fisco: declarações, formulários, livros, guias, etc.

E, por último, por causa da cumulatividade dos tributos: multiincidência sobre uma mesma base de cálculo e várias vezes na cadeia produtiva, chamado efeito cascata.

Assim, fazer um correto planejamento tributário é uma questão de sobrevivência no mercado. Este processo chamado planejamento tributário também é conhecido no mundo jurídico como Elisão Fiscal.

O planejamento tributário é o procedimento utilizado pelo contribuinte, antes da ocorrência do fato impositivo, objetivando a economia fiscal ou redução da carga tributária, pela escolha, entre diversos dispositivos e alternativas legais, práticas ou

omitivas; pressupõe-se a licitude do comportamento que vise à economia de impostos, haja vista que, pôr toda parte, tem-se como admissível a liberdade de o contribuinte planejar os seus negócios do modo menos oneroso sob o aspecto fiscal; pois, qualquer pessoa, seja ela, física ou jurídica, pode organizar seus negócios de tal forma que seu imposto seja o mais reduzido possível; ninguém é obrigado a escolher a fórmula mais rentável para o fisco; nem tampouco existe o dever patriótico de aumentar a sua própria carga fiscal; sem dúvida qualquer pessoa é livre para dirigir sua atividade econômica, de tal modo que fique sujeita a pagar o menor imposto possível e escolher, dentre as formas jurídicas que se lhe ofereçam, aquela que traga a carga fiscal menos onerosa.

Pode o contribuinte, por exemplo, evitar uma tributação ao abster-se simplesmente de praticar o ato ou negócio jurídico que venha colocá-lo na posição da qual decorre uma tributação. Esse tipo de abstenção de incidência quase sempre é motivado pelos casos considerados de tributação excessiva. O procedimento de abstenção de incidência de tributo é conhecido como elisão por inação.

Ainda dentro das formas de inação do contribuinte, cumpre notar aquelas situações em que o mesmo deixa de cumprir um dever tributário já existente, seja por desconhecer a existência dessa imposição, seja no caso em que assume o risco de não pagar o tributo devido.

A elisão fiscal, como obra da criatividade dos planejadores tributários, aspira uma condição de legalidade que a distinga da evasão; entretanto é muito tênue a linha divisória entre elas, não faltando quem já tenha sugerido uma análise conjunta dos dois institutos devido a seu notável grau de semelhança, muitas vezes de complementariedade, e sobretudo pelo impacto análogo que causam nos sistemas tributários modernos (HUCK, 1977, p. 32 – 33).

A elisão fiscal acontece quando o contribuinte utiliza brechas da legislação tributária para pagar menos imposto. É uma forma legal e legítima de transferir

menos renda para o Estado. Difere na sonegação fiscal, que é evasão ilegal ao pagamento de tributos.

Pagar menos imposto dentro da Lei é parte integrante da missão dos executivos das empresas modernas; pois, o contribuinte não pode ser obrigado, todavia, a organizar sua vida de modo a pagar o maior tributo previsto na legislação.

Essa prática não pode ser acusada de antipatriótica, como aqui e ali afirmam as autoridades tributárias brasileiras; do mesmo modo, empresas especializadas em planejamento tributário, encontráveis aqui e em todo o mundo, não exercem atividade ilícita. É preciso encarar com naturalidade essa situação.

Cumpra ao Poder Legislativo adaptar permanentemente a Lei para eliminar as respectivas brechas.

3.2.1. Finalidades Do Planejamento Tributário

Três são as finalidades do planejamento tributário:

- a) Evitar a incidência do tributo: tomam-se providências com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador. Ex: no caso da tomada de empréstimo do exterior, se o prazo médio for de 90 dias a alíquota do IOF é de 5%, se o prazo for superior a 90 dias o IOF será zero.
- b) Reduzir o montante do tributo: as providências são no sentido de reduzir a alíquota ou a base de cálculo do tributo. Ex: Empresa comercial estabelecida no Estado do Paraná, em que a maior parte de suas vendas é dentro do próprio Estado, com alíquota do ICMS a 18%, pode transferir sua sede para um outro estado vizinho e então fazer operações interestaduais cuja alíquota é de 12%.

c) Retardar o pagamento do tributo: o contribuinte adota medidas que têm por fim postergar o pagamento do tributo, sem a ocorrência da multa. Ex: nos contratos de prestação de serviços, as partes podem estabelecer várias formas pelas quais será realizada a prestação dos serviços e diversos critérios para a exigência do pagamento do preço. Assim, é o contrato que definirá o momento da realização do serviço e da consequente realização da receita. Portanto, pode ser acordado que a realização da receita se dê no exercício ou período posterior, desde que baseados em critérios técnicos.

3.3.EVASÃO FISCAL

Um conceito amplo de evasão fiscal abriga toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária, não importando serem lícitos ou ilícitos os meios utilizados nesse processo. É irrelevante o grau cultural, nível econômico, índice de respeito às normas jurídicas pelo povo, seu esclarecimento cívico, seu nível de consciência ou participação política; pois no seio de qualquer grupo social organizado e sujeito ao pagamento de impostos estará presente, em maior ou menor escala, a evasão de imposto. Apresenta-se a evasão fiscal de distintas formas, moldadas segundo o comportamento do indivíduo em face de obrigação tributária real ou potencial. Em primeiro lugar fala-se de evasão imprópria ou involuntária, decorrente de qualquer ato que implique na transferência de ônus fiscal; o processo acaba pôr levar a obrigação tributária de um contribuinte original para outro, que ao final será o responsável pelo recolhimento do tributo. Ao contrário do que ocorre nos casos de evasão propriamente ditos, o fisco acabará pôr receber o tributo devido, ainda que não daquele contribuinte original (HUCK, 1977, p. 15 – 16).

No processo evasivo, a omissão do contribuinte posterior à ocorrência do fato imponible pode decorrer de sua ignorância da existência da obrigação tributária, o que é aceitável na sociedade quando se leva em consideração a imensa complexidade e as dificuldades para um completo entendimento, pelo contribuinte, do sistema tributário nacional.

Além da evasão involuntária ou imprópria, pode ocorrer a evasão de modo intencional, com características de fraude ou sonegação fiscal, isto é, quando o devedor deixa de saldar, no devido tempo e na forma legalmente prescrita, a obrigação tributária já instaurada, ou ainda quando deixa de apresentar ao fisco os elementos e dados necessários para que se proceda ao lançamento do imposto devido.

Importante parcela de tributaristas pátrios aponta para a efetiva existência de um procedimento evasivo lícito e de outro ilícito; onde no procedimento de evasão ilícita o agente vale-se de artifício doloso, pratica seus atos pôr meios ilícitos, fraudulentos ou simulatórios para eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do imposto devido, enquanto que na evasão lícita, também conhecida como elisão,

economia ou planejamento tributário, o agente busca um determinado resultado econômico, mas para reduzir o impacto da obrigação fiscal dele decorrente, ou mesmo para eliminá-lo, procura instrumentos de aparência legal, ou não proibidos, outra forma de exteriorização dos atos que levam àquele mesmo resultado, dentro de um leque de alternativas de forma que a Lei civil lhe oferece.

3.4.DIFERENÇA ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

A elisão e a evasão comungam da característica de serem técnicas de insubmissão ao comando da norma tributária; e muito ainda se confunde quando se trata dos conceitos de elisão e evasão fiscal. Até mesmo na doutrina brasileira há enormes dissidências conceituais. A palavra evasão teve a sua origem no latim e derivou dos termos “evasio” e “evasione” e sob o ponto de vista da lexicologia manteve a similitude em seu significado. Já o verbete elisão é derivado do latim “elisione” e significa o ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão.

A elisão fiscal, a qual possui inúmeros sinônimos para designar este instituto: economia de imposto, economia fiscal, poupança fiscal, elusão, evasão legítima, evasão lícita, evasão stricto sensu, negócio fiscalmente menos oneroso, elisão induzida, permitida ou organizada pela Lei; elisão resultante da Lei e outros menos comuns, é definida pela prática de atos utilizando meios lícitos que visam a evitar a ocorrência do fato gerador do imposto; na evasão oculta-se ou massacra-se sua ocorrência pôr meios ilícitos, fraudulentos ou simulatórios. Há que se dizer o que separa a elisão da evasão é o momento da ocorrência do fato imponible . Antes desse momento não existe tributo devido; depois, existe a obrigação tributária. Esse elemento subjetivo, de natureza temporal, seria o único apto a fundamentar um critério jurídico para se diferenciar a elisão da evasão de impostos.

Assim aponta-se existir um roteiro simples e seguro para aplicar a solução a cada caso concreto: (a) se os atos praticados, desde que, como foi dito, sejam objetivamente lícitos, são anteriores a ocorrência do fato gerador, a hipótese é de elisão; ou seja, o imposto terá sido legitimamente evitado, reduzido ou diferido; ao contrário: (b) se os atos praticados, ainda que objetivamente lícitos, são posteriores à ocorrência do fato gerador, a hipótese é de evasão; ou seja, o resultado, obtido ou não, de evitar, reduzir ou diferir o imposto, ainda que pôr atos objetivamente lícitos, será ilegítimo (PEREIRA, 2001, p. 60)

Na elisão o fato jurídico nasce com as características pretendidas; na evasão as características pretendidas serão adicionadas posterior à ocorrência do mesmo.

3.5. QUALIFICAÇÕES JURÍDICAS: LÍCITO E ILÍCITO

Os juristas clássicos põem as Leis sobre a base dupla do lícito e ilícito. Deve-se praticar o que é lícito e abster-se do que é ilícito. O lícito e o ilícito são às vezes absolutos e evidentes por si, e outras vezes, apenas relativos e parciais.

O lícito e o ilícito são qualificações jurídicas de conduta. Qualificações especificamente jurídicas, porque decorrentes de incidência de normas jurídicas. Pôr isto, é grave equívoco identificar tais categorias mediante critérios outros, que não são parâmetros normativos.

Toda conduta é jurídica; vale dizer, tem significação para o Direito. Não há conduta ajurídica, isto é, sem referibilidade ao Direito. Sempre referenciadas ao Direito, as condutas, todas elas, ou são lícitas ou ilícitas.

Ocorre que as normas não regulam todas as condutas. Aquelas não reguladas, então situam-se, em princípio, no âmbito do lícito. Prevalece o princípio da liberdade, a dizer que tudo o que não é proibido é permitido.

Lícito é o comportamento que o sistema normativo prescreve, ou não proíbe, enquanto ilícito é o comportamento que o sistema normativo proíbe. O lícito não é apenas o que a Lei prescreve. Não é apenas o expressamente permitido. Abrange tanto o que a Lei expressamente permite e também o que a Lei simplesmente não regula.

Nem sempre, porém, é assim; pois, em algumas áreas do Direito prevalece o princípio da legalidade. Nessas áreas, então, o não previsto é ilícito. Lícito, portanto é apenas o legal.

Para alguns doutrinadores, o campo da licitude é distinto do campo da legalidade. Lícito é apenas o não previsto, não regulado pela Lei. Legal é o expressamente determinado, ou expressamente facultado ou permitido pela Lei. A legalidade é qualidade do que é prescrito pela Lei. Sua expressão própria é a Lei que caracteriza e a define. Só merece esse qualificativo a conduta que se enquadra nas previsões da Lei. O legal está na Lei(MALKOWSKI, 2000, p.27–28).

Essa distinção entre o lícito e o legal pode levar à conclusão equivocada de que em face do princípio da legalidade, no âmbito do Direito Tributário, todas as condutas estão prescritas na Lei e, assim, inexistiria conduta irrelevante para o Direito Tributário, porque todo o Direito Tributário está na Lei.

3.6.FRAUDE FISCAL

Considerando que fraude à Lei é matéria comum a todos os campos do direito, e a despeito disso, não seria exagero afirmar que o campo propício à fraude é o direito tributário, ainda que argumentem alguns não ser a norma tributária sujeita a fraudes, pois o que se frauda é o fisco e não a norma. Todavia, por outro lado, há quem não hesite em sustentar que a fraude nasceu junto com o imposto, constituindo-se em dois eventos vinculados e inseparáveis, englobando o conceito de fraude qualquer mecanismo concebido para subtrair o fato imponible ou para fugir ao pagamento de um imposto devido. LOPES (2000, p. 54), “sempre que o contribuinte, para atingir determinado resultado econômico (redução da carga tributária), viola a regra ou a eficácia jurídica, então, pratica a evasão fiscal ou fraude fiscal”.

A constatação da fraude exige a realização de ato ou atos amparados em Lei ditada com finalidade diversa, que geram um resultado contrário ao previsto na norma jurídica. A fraude à Lei tem como características a aparente legalidade, a conveniência particular do sujeito, a utilização de norma jurídica, porém com a finalidade distinta da que originariamente possui, e a violação do ordenamento jurídico. Na fraude tributária, ao observador mostra-se uma aparência total de legalidade.

Um amplo conceito para fraude fiscal é toda ação ou omissão que tenha a finalidade de violar indiretamente a norma tributária, evitando, reduzindo ou retardando a obrigação fiscal. Assim, o objetivo da fraude será o de evitar ou retardar o pagamento de um tributo, como também o de pagar a menor do que devido.

O contribuinte para incorrer na fraude deve ter ingressado na relação jurídica geradora do tributo, incluindo-se a fraude numa das formas de evasão fiscal.

Parte da doutrina moderna procura estabelecer distinção entre os conceitos de fraude-evasão e de fraude-elisão, admitindo assim um significado distinto do usualmente aceito para o conceito de elisão. Na primeira, dar-se-ia o fato gerador, ficando este oculto pela fraude, e na Segunda o fato gerador não ocorreria ou ocorreria em dimensão inferior à que se deveria originalmente esperar. A fraude ao fisco, por esta faceta, corresponderia à evasão fiscal, pois deriva de conduta que visa ocultar fato imponible já ocorrido. Na fraude à Lei tributária, teria lugar a evasão, com a atividade comercial do indivíduo buscando impedir o nascimento do fato gerador da obrigação tributária, estabelecendo, neste caso, uma confusão conceitual com a elisão.

O Art. 72, da Lei n.º 4.502/64, define fraude, como sendo:

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

3.6.1. Causas que Podem Levar o Contribuinte à Fraude

As técnicas, decorrentes da elevação injustificada de alíquotas; a progressividade excessiva ; o intervencionismo desmedido e a obscuridade da legislação são algumas das causas que podem levar o contribuinte à sonegação de imposto.

Há, também, causas psicológicas, ditadas pela falta de conscientização fiscal dos contribuintes e pela inadequação da política tributária; causas morais, decorrentes da má formação do contribuinte, insuficientemente educado ou

preparado para pagar impostos e a final as causas sociais, fruto do ambiente que não reprime, e por vezes até incentiva, o comportamento fraudulento em relação aos tributos.

3.7.POLÍTICAS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA O COMBATE À EVASÃO DE IMPOSTOS

No que pese o caráter democrático e ideal do tributo, a sua exigência é uma imposição, e são conhecidas as dificuldades históricas de sua arrecadação. O contribuinte sempre reage ao pagamento de impostos por variadas causas, tornando a relação fisco/contribuintes bastante tensa. Deste modo, a Administração Tributária busca adotar políticas que busquem atingir os seguintes objetivos:

3.7.1.Consciência Tributária Da Sociedade

A consciência tributária é fruto de uma educação fiscal, que é um instrumento mais adequado para formar indivíduos conscientes de seu papel social e da quota de tributo que deve à sociedade. A educação tributária não pode ser vista somente pelo lado da arrecadação de impostos, mas sobretudo pelos aspectos da fiscalização de programas de governo e da aplicação dos recursos públicos.

Essa conscientização evidencia a responsabilidade do indivíduo em face do grupamento social e prepara cidadão para o desempenho ativo na sociedade política, fazendo-o participar da cobrança dos programas de governo, da fiscalização dos gastos priorizados em orçamento e da arrecadação dos impostos previstos.

Vê-se, assim, como é fundamental que a administração tributária, por si mesma, ou mediante convênios com outros organismos públicos e privados, desenvolvam permanentemente programas de divulgação e de educação tributária.

No Brasil, em 1996, celebrou-se o Convênio de Cooperação entre a União, os Estados e o Distrito Federal visando à implementação de um programa nacional permanente de conscientização tributária, a ser desenvolvido nas unidades da federação.

Dentre os projetos de modernização fiscal, está o que previu a elaboração e implementação de um programa nacional permanente de educação tributária, a ser desenvolvido pelos Estados da Federação e pelo Distrito Federal, objetivando promover, coordenar e acompanhar as ações necessárias à elaboração e à implementação de um programa permanente de conscientização tributária visando ao despertar da sociedade para o exercício pleno da cidadania.

Este programa, denominado Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), que é coordenado pela Escola de Administração Fazendária – ESAF, visa, também, à conscientização do cidadão para a necessidade e a função social do tributo, assim como despertá-lo para aspectos relativos à administração dos recursos públicos.

Com o envolvimento do cidadão no acompanhamento da qualidade e da adequação das receitas e gastos públicos, instala-se um controle social sobre o desempenho dos administradores públicos e sobre os resultados sociais alcançados. Essa cumplicidade do cidadão com o Estado dá transparência ao orçamento público e harmoniza a relação cidadão/contribuinte x Estado/arrecadador. Este é o estágio da convivência social esperado.

O PNEF está sendo desenvolvido em 5 módulos:

Módulo I – Estabelecimento de Ensino Fundamental

Tem como área de abrangência alunos, professores e profissionais do ensino fundamental da rede pública e privada, direcionando os seus objetivos à implementação, nos estabelecimentos de ensino fundamental, das atividades voltadas para a Educação Fiscal e, mais especificamente, a inclusão, como tema

transversal, no núcleo Cidadania e Ética, de conteúdos diretamente voltados para aspectos tributários e compreensão da aplicação dos recursos públicos.

Módulo II – Estabelecimentos de Ensino Médio

Tem como área de abrangência alunos, professores e profissionais do ensino médio da rede pública e privada, direcionando os seus objetivos a implementar a Educação Fiscal nos estabelecimentos de ensino médio, como tema a ser tratado transversalmente nas aulas do currículo tradicional; sensibilizar o adolescente para a necessidade de sua participação na obtenção e gerenciamento dos recursos públicos; oferecer aos estudantes meios para o acompanhamento e avaliação da aplicação dos recursos públicos.

Módulo III – Secretarias de Fazendas, de Finanças ou Tributação, de Educação e outras

Tem como área de abrangência as Secretarias de Fazendas, Finanças ou Tributação, Secretarias de Educação e outras dos Estados e Municípios direcionando os seus objetivos a promover a Educação Fiscal para o público interno das Secretarias de Fazenda, Secretarias de Educação e outras, criando condições para que ele busque exercer sua cidadania e, como representante do Estado, possa ser disseminador de conhecimentos e técnicas que viabilizem esse exercício para a sociedade; promover a formação de educadores que facilitem o processo, aquisição de conhecimentos, valores, atitudes e consciência crítica da sociedade, na gestão tributária; apoiar a elaboração e difusão de material educativo visando a abordar a Educação Fiscal nos currículos escolares.

Módulo IV – Universidades Públicas e Particulares

Tem como área de abrangência alunos, professores e profissionais das universidades públicas e privadas, direcionando os seus objetivos a promover debates sobre as questões da educação Fiscal junto ao público universitário; esclarecer ao jovem sobre a importância de participar, como cidadão/estudante ou já no exercício da profissão, da obtenção e da gestão dos recursos públicos.

Módulo V – Sociedade Brasileira

Tem como área de abrangência a sociedade brasileira em geral, direcionando os seus objetivos a desenvolver na sociedade brasileira uma consciência participativa e crítica das questões de cidadania, tributação e finanças públicas; sensibilizar a população sobre a importância de acompanhar o processo de gerenciamento dos recursos públicos, tanto no que se refere a recolhimento dos tributos quanto aos gastos públicos.

Os resultados alcançados de 1998 a 2000, no que se refere à implementação de projetos estaduais no módulo I - Ensino Fundamental e módulo II – Ensino Médio, estão demonstrados no quadro a seguir:

Quadro demonstrativo de resultados do PNEF – Ensino Médio – Módulo I

Resultados Obtidos	1998	1999	2000
Número de alunos instruídos	371.172	545.502	871.727
Número de escolas abrangidas	1.841	2.139	2.450
Número de multiplicadores capacitados	10.426	12.198	13.141
Número de municípios envolvidos	191	256	313

Fonte/SRF

3.7.2. Adequação da Legislação Tributária e Grau de Complexidade

A legislação tributária, por sua natureza, apresenta características que não são de domínio da grande maioria da população.

Quanto mais complexa for a legislação tributária, tanto maiores serão as possibilidades de elisão e evasão.

A elisão fiscal é a utilização de falhas ou brechas contidas na própria norma legal para produzir economia tributária. Dá-se quanto a Lei permite entendimentos diversos entre os operadores do direito tributário, com a finalidade de fugir do fato gerador do imposto. A elisão é tão complexa que, muitas vezes, é motivo de divergências na administração tributária, nos consultores externos e, até mesmo, dentro do próprio poder judiciário.

A seu turno a prática da evasão tributária também tem relação com o grau de complexidade das normas tributárias que, via de regra, estabelecem obrigações acessórias complexas e custosas para o contribuinte.

Tão importante quanto à simplificação da norma tributária é a elaboração de normas que não sejam modificadas a todo instante. É fundamental que a legislação tributária tenha caráter duradouro, pois a frequente mudança das normas não permite que sua compreensão seja sedimentada na sociedade. A constante alteração da Leis cria dificuldades tanto para o contribuinte, quanto para a própria administração tributária.

Nesse sentido, buscar a simplificação das normas tributárias sem perder o controle tributável é um desafio para os administradores tributários. Deve-se entender tal simplificação não só em relação ao texto na norma, mas também em relação aos procedimentos necessários para o contribuinte cumprir suas obrigações.

O uso de novas tecnologias, de declarações eletrônicas e de instrumentos como a internet, devem ser estimulados.

Existem legislações que funcionam como escudos protetores aos contribuintes delituosos. Tais normas, sob o argumento de proteger a intimidade do indivíduo, acabam por proporcionar, em muitos casos, a ocultação de fatos e operações irregulares, cujas consequências podem se dar no campo tributário e até mesmo na esfera penal.

Restrições de ordem legal que impedem ou dificultam o acesso da administração tributária às informações de interesse fiscal, bem assim aquelas que propiciam o surgimento de paraísos fiscais, estão em desarmonia com os tempos atuais. Leis desta espécie são inadequadas e não podem ser admitidas num Estado moderno, pois acabam protegendo o evasor, com graves prejuízos aos interesses coletivos.

Não se está com isso admitindo o acesso irrestrito e irresponsável à privacidade dos cidadão. Em qualquer caso, deve a administração tributária justificar amplamente a necessidade de se obter as informações que configurem a evasão tributária, bem assim dar transparência ao processo e ampla defesa ao contribuinte sob investigação.

No Brasil, a administração tributária tem se empenhado na simplificação das normas e procedimentos de natureza tributária. Um avanço considerável foi conseguido nos últimos anos no campo da simplificação e racionalização da legislação fiscal. Vejamos os principais casos:

3.7.3. A Instituição do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.

O SIMPLES é um sistema simplificado de pagamento de impostos criado para atender pequenos empresários, que está em vigor desde 1º de janeiro de 1997. O sistema consiste no pagamento unificado de impostos e contribuições, mediante uma única alíquota sobre a receita da empresa.

Este pagamento único abrange os seguintes impostos e contribuições:

- a) IRFJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica;
- b) PIS – Contribuição para o Programa de Integração Social;
- c) COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social;
- d) CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;
- e) INSS - Contribuição da Previdência Social (parcela do empregador);
- f) IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados;
- g) ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal, e de Comunicação (Tributo Estadual), quando mediante convênio ;
- h) ISS – Imposto sobre Serviços (Tributo Municipal), quando mediante convênio.

a) Regime Fiscal da Microempresa no Estado do Paraná – SIMPLES/PR

As microempresas, no Estado do Paraná, relativamente ao ICMS, terão tratamento tributário diferenciado, denominado SIMPLES/PR, regendo-se pelos termos, limites e condições dos artigos 452 a 462, do Decreto n.º 5.141/2001; artigo 170, inciso IX, CF; convênio ICMS 59/89 e Artigo 143, caput, da CE.

Para fins de ingresso no sistema SIMPLES/PR, considera-se microempresa a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano calendário, receita bruta igual ou inferior ao valor equivalente a 25.461 UPF/PR.

As pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES/PR, além da simplificação dos procedimentos para recolhimento do imposto, têm sua carga tributária reduzida em função das alíquotas definidas, conforme sua classificação:

Microempresa faixa A:

Pessoa jurídica que auferir receita bruta anual igual ou inferior ao valor equivalente a 1.781 UPF/PR.

O valor devido, mensalmente, será de 01 UPF/PR.

Microempresa faixa B:

Pessoa jurídica que auferir receita bruta anual superior a 1.781 UPF/PR e igual ou inferior ao valor equivalente a 4.274 UPF/PR.

O valor devido, mensalmente, será de 01 ponto percentual, incidente sobre a sua receita bruta, se contribuinte, exclusivamente, do ICMS; ou 0.5 ponto percentual, incidente sobre a sua receita bruta, se contribuinte do ICMS e ISS.

Microempresa faixa C:

Pessoa jurídica que auferir receita bruta anual superior ao equivalente a 4.274 UPF/PR e igual ou inferior ao valor equivalente a 25.641 UPF/PR.

O valor devido, mensalmente, será de 2.5 pontos percentuais, incidente sobre a sua receita bruta, se contribuinte, exclusivamente, do ICMS; ou 2.0 pontos percentuais, incidente sobre a sua receita bruta, se contribuinte do ICMS e ISS.

3.7.4. Sistema de Substituição Tributária

Alguns setores econômicos em que há uma maior propensão à prática da evasão tributária e que, por serem matrizes de cadeias produtivas, estão sendo objeto de um controle fiscal por intermédio da substituição tributária. (FARIA, 2000, p. 61), "com a Emenda Constitucional de 1969 foi promulgada a Lei Complementar 44/83 que instituiu a exigência antecipada do ICM devido quando da futura venda dos produtos (fato gerador posterior), calculado sobre um lucro fictício estimado em valor de tabela, atribuído ao final da cadeia de circulação do produto, antes mesmo, do efetivo consumo".

A substituição tributária consiste em tomar o estabelecimento produtor, ou equiparado, responsável pelo recolhimento dos tributos que incidem nas demais etapas de consumo. É o caso, por exemplo, do setor fumageiro e do setor automobilístico. Nesta situação, a indústria recolhe, na condição de contribuinte, os tributos incidentes sobre o seu faturamento e, na condição de responsável, os tributos que incidirão sobre o faturamento das etapas seguintes.

Com essa sistemática tem-se a simplificação da legislação e dos procedimentos, bem assim a redução do universo de contribuintes a serem fiscalizados. Há que se ressaltar que esta sistemática não é aplicável a todos os setores e a todos os tributos. Ela somente é viável nos setores onde haja monopólio ou oligopólio da produção e, especificamente, em relação aos tributos incidentes sobre o faturamento.

O instituto da substituição tributária, relativamente ao ICMS, é bastante questionado, em todo o País, por contribuintes na condição de responsável e por tributaristas; tendo em vista a sua aplicação legal estar em desconformidade com a

definição do próprio imposto onde o mesmo somente se torna devido quando se concretiza a hipótese de incidência ; não se podendo presumir o fato imponible e cobrar antecipadamente o que ainda não é devido.

Considerando tal hipótese como legítima, argumentam alguns empresários que se para a cobrança de um imposto fosse suficiente a presunção da ocorrência de fatos futuros, o Fisco poderia lançar e cobrar desde logo, de todos, o imposto sobre heranças, porque há absoluta certeza de que todos, um dia, vamos morrer. E como nossos herdeiros também, com certeza um dia morrerão, deles seria possível, desde logo, a cobrança do mesmo imposto.

3.7.5. Legislação Sobre a Desconsideração de Negócio Jurídico

Recentemente, o Congresso Nacional aprovou uma Lei de fundamental importância para o combate da evasão tributária no Brasil. É a Lei n.º 104 de 10 Jan. 2001.

A Lei complementar n.º 104/2001 alterou o CTN em seu artigo 116, para permitir que a autoridade administrativa possa 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.

A aprovação dessa Lei foi resultado de intensa discussão política no Congresso Nacional, por mais de 2 anos, o que demonstra verdadeira legitimidade social do combate à evasão de impostos.

A LC n.º 104/2001, cognominada de Lei Antielisão ou Lei contra o planejamento tributário, trouxe repúdio por parte dos empresários e profissionais da área por retirar o direito do contribuinte buscar formas legais menos onerosas de

pagar seus tributos; lembrando que o planejamento tributário é adotado pelo contribuinte preocupado com a saúde financeira de sua empresa que, em prol da própria manutenção de suas atividades, recorre a profissionais habilitados para minoração da pesada carga tributária a que está sujeito. Para tanto, vale-se de procedimentos absolutamente lícitos, desenvolvidos sobretudo pela técnica contábil, tendentes, sobretudo, a evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação.

Segundo a Receita Federal a carga tributária brasileira atingiu no ano de 2000 o impressionante índice de 33,18% sobre o PIB, com viés de alta para o próximo exercício fiscal; assim fazer um correto planejamento tributário empresarial é uma necessidade de sobrevivência no mercado. O custo tributário é o principal item na composição do preço final de qualquer produto ou serviço. Ele representa, em média, 33% do faturamento bruto; 47% do total de custos e despesas e 52% do lucro.

O contribuinte, sobretudo, tem o direito de escolher, entre dois caminhos legais, aquele que o leve a pagar menos tributo. Alguns consultores observam que a LC n.º 104/2001 é de caráter autoritário evidente, não devendo a função de uma autoridade administrativa decidir se e quando um contribuinte pode usar a seu favor os dispositivos da Lei. Ao usar os meios legais disponíveis, portanto, para reduzir seus custos, sem dolo ou má-fé, o administrador de uma empresa apenas faz o que dele se exige para que os negócios proporcionem o melhor resultado.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A reforma tributária de 1965 introduziu significativas alterações no sistema tributário brasileiro, entre essas alterações instituiu competência tributária às unidades federadas para instituir o ICM, em substituição ao até então IVC; essa mudança foi saudada como um avanço; pois, o IVC era um imposto cobrado em cascata e o ICM passou a ser cobrado sobre o valor adicionado. Essa não cumulatividade se reflete até hoje na realidade federativa brasileira, pois foi mantida pela CF de 1998; onde o ICM passou a ser chamado de ICMS.

Hoje a realidade tributária brasileira é extremamente complexa, trazendo custos financeiros enormes para os empresários em função de 59 tributos existentes e pela quantidade de normas que regem o sistema tributário nacional; e, para o empresário sobreviver a esse emaranhado de Leis e Normas ele procura, de uma forma, evitar a incidência do imposto, tomando providência no sentido de evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou reduzir o montante cobrado, utilizando de procedimentos e alternativas legais para atingir esse fim. É a chamada Elisão Fiscal ou Planejamento Tributário; por outro lado, o empresário utiliza-se de ação ou omissão para elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária já instaurada, fazendo usos de meios ilícitos para diminuir ou mesmo não pagar o imposto. É o que chamamos de Evasão e Fraude fiscal.

Face a essas condutas lesivas ao Estado, o governo se preocupa em inibir esses procedimentos através de diversas formas, no que pese o caráter democrático e ideal do tributo; fazendo uso de políticas para o combate a evasão de impostos, procurando conscientizar a sociedade, de modo a evidenciar a responsabilidade do indivíduo em face do grupamento social e preparar o cidadão para o seu papel ativo

na sociedade, fazendo-o participar da cobrança dos programas de governo, da fiscalização de gastos priorizados em orçamento e da arrecadação de impostos previstos, através da criação de programas de educação fiscal como PNEF, coordenado pela ESAF, aplicados nos estabelecimentos de ensino fundamental, médio, universitários e em toda a sociedade brasileira, de maneira geral; adequando a legislação tributária e seus grau de complexidade, buscando a simplificação das normas tributárias, como a instituição do sistema integrado de pagamento e contribuições da microempresa e da empresa de pequeno porte – SIMPLES; utilizando-se de mecanismos de cobrança antecipada de impostos, como a substituição tributária e criando legislação para um controle eficiente dos negócios jurídicos.

Em síntese, tanto a elisão quanto a evasão fiscal constituem práticas redutoras da arrecadação tributária. Portanto, concluímos pela urgência de uma ampla reforma tributária que simplifique os métodos e mecanismos arrecadatórios, conjuntamente, com políticas públicas de educação fiscal para evitar ações ilegais que ocasionam progressiva redução de ingressos de recursos pecuniários aos cofres públicos.

5.REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª edição, São Paulo, Malheiros,2000.
- BORGES, Humberto Bonavides . **Planejamento Tributário**, 6ª edição, São Paulo, Atlas, 2001.
- BRASIL. **Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social**.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n.º 5.172 de 25 Out. 1966.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União n.º 191-A de 05 Out. 1998.
- BRASIL. **Convênio ICM n.º 66/88**. Diário Oficial da União de 16 Dez. 1988.
- BRASIL. **Secretaria da Receita Federal**.
- CARRAZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 6ª edição, São Paulo, Malheiros, 1994.
- CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 6ª edição, São Paulo, Malheiros, 2000.
- COSTA, A.J. **ICMS na Constituição e na Lei Complementar**, São Paulo, Resenha Tributária, 1979.
- DÓRIA, Antonio R. Sampaio. **Elisão Fiscal**, 2ª edição, São Paulo, Bushtsku, 1977.
- FARIA, Luís Carlos Silva. **Da Substituição Tributária do ICMS**, 1ª edição, Curitiba, Juruá, 2000.
- HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais**, São Paulo, Saraiva, 1977.
- LOPES, Rodrigo Fernando de Freitas. **Crime de Sonegação Fiscal**, Curitiba, Juruá, 2002.
- MALKOWISKI, Almir. **Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal**, Curitiba, Editora de Direito, 2000.
- PEREIRA, Cesar A Guimarães. **Elisão Tributária e Função Administrativa**, São Paulo, Dialética, 2001.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, V.I, 2ª edição, São Paulo, Borsoi, 1954.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**, São Paulo, Resenha Tributária, 1975.

ANEXOS

ANEXO I – IMPOSTO ESTADUAL SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS (ICMS): PARANÁ – 1998/2002.

IMPOSTO ESTADUAL SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS): Paraná - 1998/2002
Estimativa da Arrecadação Semanal

UNIDADE: Em R\$ Mil Corrente

Fonte Primária: Banco do Brasil (FUNDEF)

Elaboração: SF/BNDES

QUADRO DA ARRECAÇÃO SEMANAL DO ICMS DO ESTADO DO PARANÁ - QUINQUÊNIO 1998/2002.

Anos	Semanas	Arrecadação	9 semanas	13 semanas	26 semanas	52 semanas
1998	1a semana (01/01 - 07/01)	0				
	2a semana (08/01 - 14/01)	148				
	3a semana (15/01 - 21/01)	30.464				
	4a semana (22/01 - 28/01)	206.523				
	5a semana (29/01 - 04/02)	0				
	6a semana (05/02 - 11/02)	15.073				
	7a semana (12/02 - 18/02)	18.518				
	8a semana (19/02 - 25/02)	53.492				
	9a semana (26/02 - 04/03)	154.095	478.313			
	10a semana (05/03 - 11/03)	13.964	492.277			
	11a semana (12/03 - 18/03)	21.503	513.633			
	12a semana (19/03 - 25/03)	58.153	541.321			
	13a semana (26/03 - 01/04)	121.614	456.412	693.548		
	14a semana (02/04 - 08/04)	25.295	481.708	718.843		
	15a semana (09/04 - 15/04)	9.643	476.278	728.338		
	16a semana (16/04 - 22/04)	18.473	476.233	716.347		
	17a semana (23/04 - 29/04)	152.656	575.397	662.480		
	18a semana (30/04 - 06/05)	60.925	482.227	723.405		
	19a semana (07/05 - 13/05)	14.167	482.429	722.499		
	20a semana (14/05 - 20/05)	22.767	483.693	726.748		
	21a semana (21/05 - 27/05)	98.647	524.188	771.903		
	22a semana (28/05 - 03/06)	113.009	515.583	730.817		
	23a semana (04/06 - 10/06)	15.497	505.785	732.350		
	24a semana (11/06 - 17/06)	25.315	521.456	736.162		
	25a semana (18/06 - 24/06)	41.094	544.078	719.103		
	26a semana (25/06 - 01/07)	155.588	547.010	753.077	1.446.625	
	27a semana (02/07 - 08/07)	18.228	504.313	746.010	1.464.852	
	28a semana (09/07 - 15/07)	54.938	545.083	791.304	1.519.642	
	29a semana (16/07 - 22/07)	0	522.316	772.831	1.489.178	
	30a semana (23/07 - 29/07)	123.435	547.104	743.610	1.406.090	
	31a semana (30/07 - 05/08)	58.037	492.132	740.722	1.464.127	
	32a semana (06/08 - 12/08)	11.191	487.826	737.746	1.460.245	
	33a semana (13/08 - 19/08)	20.395	482.906	735.375	1.462.123	
	34a semana (20/08 - 26/08)	71.295	513.107	708.022	1.479.926	
	35a semana (27/08 - 02/09)	133.033	490.551	728.046	1.458.863	
	36a semana (03/09 - 09/09)	13.036	485.360	725.585	1.457.935	
	37a semana (10/09 - 16/09)	17.519	447.941	717.789	1.453.951	
	38a semana (17/09 - 23/09)	18.898	466.839	695.592	1.414.695	
	39a semana (24/09 - 30/09)	158.692	502.095	698.695	1.451.773	
	40a semana (01/10 - 07/10)	48.663	492.721	729.131	1.475.140	
	41a semana (08/10 - 14/10)	12.055	493.585	686.248	1.477.552	
	42a semana (15/10 - 21/10)	38.307	511.497	724.555	1.497.387	

	43a semana (22/10 - 28/10)	53.717	493.919	654.837	1.398.447	
	44a semana (29/10 - 04/11)	124.389	485.275	721.190	1.461.912	
	45a semana (05/11 - 11/11)	15.551	487.790	725.549	1.463.296	
	46a semana (12/11 - 18/11)	20.423	490.694	725.577	1.460.951	
	47a semana (19/11 - 25/11)	60.880	532.677	715.162	1.423.184	
	48a semana (26/11 - 02/12)	154.106	528.091	736.235	1.464.282	
	49a semana (03/12 - 09/12)	12.993	492.422	736.193	1.461.778	
	50a semana (10/12 - 16/12)	15.787	496.154	734.461	1.452.250	
	51a semana (17/12 - 23/12)	44.695	502.542	760.258	1.455.850	
	52a semana (24/12 - 31/12)	176.939	625.763	778.505	1.477.201	2.923.825
1999	1a semana (01/01 - 07/01)	12.982	514.356	742.824	1.471.955	2.936.807
	2a semana (08/01 - 14/01)	18.741	517.546	749.510	1.435.758	2.955.401
	3a semana (15/01 - 21/01)	102.628	599.751	813.831	1.538.386	3.027.564
	4a semana (22/01 - 28/01)	130.880	669.750	890.993	1.545.831	2.951.921
	5a semana (29/01 - 04/02)	14.535	530.180	781.140	1.502.329	2.966.456
	6a semana (05/02 - 11/02)	20.930	538.117	786.519	1.512.068	2.972.314
	7a semana (12/02 - 18/02)	0	522.330	766.097	1.491.673	2.953.796
	8a semana (19/02 - 25/02)	108.985	586.620	814.201	1.529.363	3.009.289
	9a semana (26/02 - 04/03)	118.009	527.690	778.104	1.514.339	2.973.202
	10a semana (05/03 - 11/03)	20.343	535.050	785.453	1.521.646	2.979.580
	11a semana (12/03 - 18/03)	47.632	563.942	817.298	1.551.759	3.005.710
	12a semana (19/03 - 25/03)	172.997	634.311	945.600	1.705.858	3.120.554
	13a semana (26/03 - 01/04)	0	503.431	768.661	1.547.167	2.998.939
	14a semana (02/04 - 08/04)	19.000	507.896	774.680	1.517.504	2.992.645
	15a semana (09/04 - 15/04)	48.561	535.527	804.500	1.554.011	3.031.563
	16a semana (16/04 - 22/04)	0	535.527	701.873	1.515.703	3.013.090
	17a semana (23/04 - 29/04)	226.913	653.455	797.906	1.688.900	3.087.347
	18a semana (30/04 - 06/05)	12.788	548.234	796.159	1.577.298	3.039.210
	19a semana (07/05 - 13/05)	17.759	545.650	792.987	1.579.506	3.042.802
	20a semana (14/05 - 20/05)	86.095	584.113	879.081	1.645.178	3.106.129
	21a semana (21/05 - 27/05)	163.066	574.183	933.163	1.747.364	3.170.548
	22a semana (28/05 - 03/06)	0	574.183	815.154	1.593.258	3.057.539
	23a semana (04/06 - 10/06)	23.023	578.205	817.835	1.603.288	3.065.065
	24a semana (11/06 - 17/06)	54.704	584.348	824.906	1.642.204	3.094.454
	25a semana (18/06 - 24/06)	152.849	737.197	804.759	1.750.359	3.206.209
	26a semana (25/06 - 01/07)	48.093	558.376	852.852	1.621.513	3.098.714
	27a semana (02/07 - 08/07)	14.093	559.682	847.944	1.622.624	3.094.579
	28a semana (09/07 - 15/07)	40.177	582.100	839.560	1.644.060	3.079.818
	29a semana (16/07 - 22/07)	73.780	569.785	913.340	1.615.213	3.153.598
	30a semana (23/07 - 29/07)	144.766	551.485	831.193	1.629.099	3.174.929
	31a semana (30/07 - 05/08)	9.732	561.217	828.137	1.624.295	3.126.625
	32a semana (06/08 - 12/08)	16.990	555.184	827.368	1.620.355	3.132.423
	33a semana (13/08 - 19/08)	68.638	569.118	809.912	1.688.993	3.180.666
	34a semana (20/08 - 26/08)	171.724	587.993	818.570	1.751.732	3.281.095
	35a semana (27/08 - 02/09)	10.972	550.872	829.541	1.644.695	3.159.034
	36a semana (03/09 - 09/09)	0	536.779	806.518	1.624.353	3.145.998
	37a semana (10/09 - 16/09)	31.037	527.639	782.851	1.607.757	3.159.516
	38a semana (17/09 - 23/09)	191.827	645.686	821.829	1.626.588	3.332.446
	39a semana (24/09 - 30/09)	82.466	583.386	856.202	1.709.054	3.256.221
	40a semana (01/10 - 07/10)	9.689	583.343	851.798	1.699.742	3.217.247
	41a semana (08/10 - 14/10)	0	566.353	811.621	1.651.181	3.205.192
	42a semana (15/10 - 21/10)	131.194	628.909	869.035	1.782.375	3.298.079
	43a semana (22/10 - 28/10)	179.704	636.889	903.974	1.735.166	3.424.066

	44a semana (29/10 - 04/11)	0	625.918	894.242	1.722.379	3.299.677
	45a semana (05/11 - 11/11)	37.020	662.937	914.272	1.741.640	3.321.146
	46a semana (12/11 - 18/11)	0	631.901	845.633	1.655.545	3.300.723
	47a semana (19/11 - 25/11)	181.312	621.386	855.221	1.673.791	3.421.155
	48a semana (26/11 - 02/12)	105.303	644.223	949.553	1.779.094	3.372.352
	49a semana (03/12 - 09/12)	31.588	666.122	981.141	1.787.659	3.390.946
	50a semana (10/12 - 16/12)	19.974	686.095	970.078	1.752.929	3.395.133
	51a semana (17/12 - 23/12)	254.860	809.761	1.033.110	1.854.939	3.605.298
	52a semana (24/12 - 31/12)	42.650	672.707	993.294	1.849.496	3.471.009
2000	1a semana (01/01 - 07/01)	7.455	680.161	991.060	1.842.858	3.465.482
	2a semana (08/01 - 14/01)	17.455	660.596	1.008.515	1.820.136	3.464.196
	3a semana (15/01 - 21/01)	120.115	780.712	997.436	1.866.471	3.481.684
	4a semana (22/01 - 28/01)	207.614	807.014	1.025.346	1.929.319	3.558.418
	5a semana (29/01 - 04/02)	11.765	713.475	1.037.111	1.931.353	3.555.648
	6a semana (05/02 - 11/02)	10.835	692.723	1.010.926	1.925.198	3.545.553
	7a semana (12/02 - 18/02)	66.986	739.735	1.077.912	1.923.545	3.612.538
	8a semana (19/02 - 25/02)	172.254	657.129	1.068.853	1.924.075	3.675.807
	9a semana (26/02 - 04/03)	59.024	673.503	1.022.574	1.972.127	3.616.822
	10a semana (05/03 - 11/03)	16	666.064	991.002	1.972.143	3.596.496
	11a semana (12/03 - 18/03)	34.144	682.753	1.005.173	1.975.250	3.583.008
	12a semana (19/03 - 25/03)	173.200	735.838	923.513	1.956.624	3.583.211
	13a semana (26/03 - 01/04)	83.948	612.172	964.812	1.958.106	3.667.160
	14a semana (02/04 - 08/04)	35.473	635.880	992.830	1.983.890	3.683.632
	15a semana (09/04 - 15/04)	59.916	684.961	1.035.291	2.043.805	3.694.986
	16a semana (16/04 - 22/04)	70.757	688.732	985.933	1.983.368	3.765.744
	17a semana (23/04 - 29/04)	130.676	647.155	908.995	1.934.340	3.669.507
	18a semana (30/04 - 06/05)	70.848	658.979	968.078	2.005.189	3.727.567
	19a semana (07/05 - 13/05)	23.240	682.203	980.482	1.991.408	3.733.048
	20a semana (14/05 - 20/05)	61.469	709.528	974.965	2.052.877	3.708.422
	21a semana (21/05 - 27/05)	240.751	777.078	1.043.463	2.112.316	3.786.107
	22a semana (28/05 - 03/06)	13.353	706.483	997.792	2.020.366	3.799.460
	23a semana (04/06 - 10/06)	9.999	681.009	1.007.775	1.998.778	3.786.437
	24a semana (11/06 - 17/06)	57.590	678.684	1.031.222	2.036.394	3.789.323
	25a semana (18/06 - 24/06)	124.393	732.321	982.415	1.905.928	3.760.867
	26a semana (25/06 - 01/07)	139.739	741.383	1.038.205	2.003.017	3.852.513
	27a semana (02/07 - 08/07)	14.989	685.524	1.017.721	2.010.552	3.853.409
	28a semana (09/07 - 15/07)	62.186	724.470	1.019.992	2.055.283	3.875.419
	29a semana (16/07 - 22/07)	67.818	730.820	1.017.053	2.002.986	3.869.457
	30a semana (23/07 - 29/07)	164.161	654.230	1.050.538	1.959.532	3.888.852
	31a semana (30/07 - 05/08)	51.799	692.676	1.031.489	1.999.567	3.930.919
	32a semana (06/08 - 12/08)	16.594	699.271	1.024.843	2.005.325	3.930.523
	33a semana (13/08 - 19/08)	71.979	713.659	1.035.353	2.010.318	3.933.864
	34a semana (20/08 - 26/08)	167.734	756.999	962.335	2.005.798	3.929.873
	35a semana (27/08 - 02/09)	91.459	708.719	1.040.441	2.038.234	4.010.361
	36a semana (03/09 - 09/09)	0	693.730	1.030.442	2.038.218	4.010.361
	37a semana (10/09 - 16/09)	29.971	661.515	1.002.823	2.034.044	4.009.295
	38a semana (17/09 - 23/09)	144.142	737.839	1.022.571	2.004.986	3.961.610
	39a semana (24/09 - 30/09)	180.574	754.252	1.063.407	2.101.612	4.059.718
	40a semana (01/10 - 07/10)	24.146	726.599	1.072.564	2.090.285	4.074.175
	41a semana (08/10 - 14/10)	55.754	765.760	1.066.132	2.086.124	4.129.929
	42a semana (15/10 - 21/10)	72.217	765.997	1.070.530	2.087.583	4.070.952
	43a semana (22/10 - 28/10)	229.082	827.346	1.135.452	2.185.989	4.120.330
	44a semana (29/10 - 04/11)	25.674	761.561	1.109.326	2.140.815	4.146.004

	45a semana (05/11 - 11/11)	11.482	773.043	1.104.214	2.129.057	4.120.466
	46a semana (12/11 - 18/11)	70.809	813.881	1.103.045	2.138.398	4.191.275
	47a semana (19/11 - 25/11)	101.289	771.028	1.036.600	1.998.936	4.111.252
	48a semana (26/11 - 02/12)	185.251	775.705	1.130.392	2.170.834	4.191.200
	49a semana (03/12 - 09/12)	9.232	760.791	1.139.624	2.170.066	4.168.844
	50a semana (10/12 - 16/12)	22.886	727.922	1.132.539	2.135.362	4.171.756
	51a semana (17/12 - 23/12)	171.613	827.318	1.160.010	2.182.581	4.088.509
	52a semana (24/12 - 31/12)	254.504	852.741	1.233.940	2.297.347	4.300.364
2001	1a semana (01/01 - 07/01)	59.752	886.819	1.269.546	2.342.110	4.352.662
	2a semana (08/01 - 14/01)	19.950	895.287	1.233.742	2.299.874	4.355.157
	3a semana (15/01 - 21/01)	30.033	854.510	1.191.558	2.262.088	4.265.074
	4a semana (22/01 - 28/01)	201.429	954.650	1.163.904	2.299.356	4.258.888
	5a semana (29/01 - 04/02)	13.633	783.031	1.151.863	2.261.189	4.260.756
	6a semana (05/02 - 11/02)	9.432	783.231	1.149.813	2.254.027	4.259.353
	7a semana (12/02 - 18/02)	23.556	783.902	1.102.559	2.205.604	4.215.923
	8a semana (19/02 - 25/02)	99.540	711.829	1.100.811	2.137.411	4.143.209
	9a semana (26/02 - 04/03)	0	457.325	915.560	2.045.952	4.084.186
	10a semana (05/03 - 11/03)	238.112	635.684	1.144.440	2.284.064	4.322.282
	11a semana (12/03 - 18/03)	25.562	641.297	1.147.117	2.279.655	4.313.700
	12a semana (19/03 - 25/03)	98.126	709.390	1.073.630	2.233.640	4.238.626
	13a semana (26/03 - 01/04)	102.066	610.028	921.191	2.155.131	4.256.743
	14a semana (02/04 - 08/04)	129.721	726.116	991.159	2.260.706	4.350.991
	15a semana (09/04 - 15/04)	15.191	731.875	986.400	2.220.142	4.306.266
	16a semana (16/04 - 22/04)	37.999	746.318	994.367	2.185.925	4.273.508
	17a semana (23/04 - 29/04)	171.520	818.297	964.458	2.128.362	4.314.352
	18a semana (30/04 - 06/05)	182.203	1.000.500	1.133.029	2.284.891	4.425.707
	19a semana (07/05 - 13/05)	9.003	771.392	1.132.600	2.282.413	4.411.470
	20a semana (14/05 - 20/05)	77.557	823.386	1.186.601	2.289.160	4.427.558
	21a semana (21/05 - 27/05)	208.539	933.798	1.295.599	2.396.410	4.395.345
	22a semana (28/05 - 03/06)	93.141	924.873	1.388.740	2.304.300	4.475.133
	23a semana (04/06 - 10/06)	10.913	806.066	1.161.541	2.305.981	4.476.047
	24a semana (11/06 - 17/06)	23.438	814.313	1.159.417	2.306.533	4.441.895
	25a semana (18/06 - 24/06)	113.122	889.435	1.174.412	2.248.042	4.430.623
	26a semana (25/06 - 01/07)	242.099	960.015	1.314.445	2.235.636	4.532.983
	27a semana (02/07 - 08/07)	13.132	790.944	1.197.857	2.189.016	4.531.126
	28a semana (09/07 - 15/07)	22.599	804.540	1.205.265	2.191.665	4.491.539
	29a semana (16/07 - 22/07)	93.702	820.685	1.260.967	2.255.334	4.517.422
	30a semana (23/07 - 29/07)	261.423	873.569	1.350.871	2.315.329	4.614.685
	31a semana (30/07 - 05/08)	14.712	795.140	1.183.379	2.316.408	4.577.597
	32a semana (06/08 - 12/08)	10.574	794.800	1.184.950	2.317.550	4.571.577
	33a semana (13/08 - 19/08)	65.610	836.972	1.173.003	2.359.604	4.565.208
	34a semana (20/08 - 26/08)	183.104	906.954	1.147.568	2.443.167	4.580.578
	35a semana (27/08 - 02/09)	116.649	781.504	1.171.075	2.559.816	4.605.767
	36a semana (03/09 - 09/09)	13.862	782.234	1.174.024	2.335.565	4.619.629
	37a semana (10/09 - 16/09)	21.842	781.476	1.172.428	2.331.845	4.611.500
	38a semana (17/09 - 23/09)	127.561	815.335	1.186.867	2.361.280	4.594.919
	39a semana (24/09 - 30/09)	252.897	806.809	1.197.665	2.512.110	4.667.241
	40a semana (01/10 - 07/10)	39.941	832.038	1.224.474	2.422.330	4.683.036
	41a semana (08/10 - 14/10)	99.176	920.640	1.301.050	2.506.315	4.726.457
	42a semana (15/10 - 21/10)	54.069	909.099	1.261.417	2.522.384	4.708.309
	43a semana (22/10 - 28/10)	327.287	1.053.282	1.327.281	2.678.152	4.806.514
	44a semana (29/10 - 04/11)	18.023	954.657	1.330.592	2.513.972	4.798.863
	45a semana (05/11 - 11/11)	11.319	952.114	1.331.338	2.516.288	4.798.700

	46a semana (12/11 - 18/11)	62.239	992.511	1.327.967	2.500.970	4.790.130
	47a semana (19/11 - 25/11)	192.858	1.057.808	1.337.721	2.485.289	4.881.699
	48a semana (26/11 - 02/12)	151.860	956.772	1.372.933	2.544.008	4.848.308
	49a semana (03/12 - 09/12)	13.190	930.020	1.372.261	2.546.285	4.852.266
	50a semana (10/12 - 16/12)	24.801	855.646	1.375.220	2.547.648	4.854.182
	51a semana (17/12 - 23/12)	163.687	965.264	1.411.346	2.598.213	4.846.255
	52a semana (24/12 - 31/12)	304.477	942.454	1.462.926	2.660.591	4.896.227
2002	1a semana (01/01 - 07/01)	88.903	1.013.334	1.511.888	2.736.362	4.925.378
	2a semana (08/01 - 14/01)	10.032	1.012.047	1.422.744	2.723.795	4.915.460
	3a semana (15/01 - 21/01)	30.379	980.187	1.399.055	2.660.472	4.915.807
	4a semana (22/01 - 28/01)	196.874	984.203	1.268.642	2.595.923	4.911.252
	5a semana (29/01 - 04/02)	24.504	856.846	1.275.122	2.605.715	4.922.123
	6a semana (05/02 - 11/02)	33.667	877.324	1.297.471	2.628.808	4.946.358
	7a semana (12/02 - 18/02)	28.610	881.133	1.263.842	2.591.809	4.951.413
	8a semana (19/02 - 25/02)	61.471	778.917	1.132.455	2.470.176	4.913.343
	9a semana (26/02 - 04/03)	194.147	668.587	1.174.741	2.547.674	5.107.490
	10a semana (05/03 - 11/03)	150.611	730.295	1.312.163	2.684.423	5.019.989
	11a semana (12/03 - 18/03)	40.454	760.717	1.327.816	2.703.036	5.034.881
	12a semana (19/03 - 25/03)	115.212	845.550	1.279.341	2.690.687	5.051.966
	13a semana (26/03 - 01/04)	120.504	769.180	1.095.368	2.558.294	5.070.404
	14a semana (02/04 - 08/04)	147.753	892.430	1.154.219	2.666.107	5.088.437
	15a semana (09/04 - 15/04)	30.951	889.713	1.175.137	2.597.882	5.104.197
	16a semana (16/04 - 22/04)	92.402	953.505	1.237.160	2.636.215	5.158.599
	17a semana (23/04 - 29/04)	180.620	1.072.654	1.220.906	2.489.548	5.167.700
	18a semana (30/04 - 06/05)	158.695	1.037.202	1.355.097	2.630.220	5.144.192
	19a semana (07/05 - 13/05)	11.802	898.393	1.333.232	2.630.702	5.146.990
	20a semana (14/05 - 20/05)	86.759	944.697	1.391.381	2.655.222	5.156.193
	21a semana (21/05 - 27/05)	221.928	1.051.413	1.551.837	2.684.292	5.169.581
	22a semana (28/05 - 03/06)	80.683	1.011.593	1.438.374	2.613.116	5.157.124
	23a semana (04/06 - 10/06)	79.657	943.496	1.367.420	2.679.583	5.225.867
	24a semana (11/06 - 17/06)	32.492	945.038	1.359.458	2.687.274	5.234.922
	25a semana (18/06 - 24/06)	168.217	1.020.853	1.412.463	2.691.804	5.290.017
	26a semana (25/06 - 01/07)	249.492	1.089.725	1.541.451	2.636.819	5.297.410
	27a semana (02/07 - 08/07)	17.447	948.477	1.411.145	2.565.363	5.301.725
	28a semana (09/07 - 15/07)	31.520	968.195	1.411.714	2.586.851	5.310.646
	29a semana (16/07 - 22/07)	113.416	994.852	1.432.728	2.669.888	5.330.360
	30a semana (23/07 - 29/07)	303.787	1.076.712	1.555.895	2.776.801	5.372.724
	31a semana (30/07 - 05/08)	23.241	1.019.269	1.420.441	2.775.538	5.381.253
	32a semana (06/08 - 12/08)	17.780	957.392	1.426.419	2.759.651	5.388.459
	33a semana (13/08 - 19/08)	87.912	1.012.811	1.427.572	2.818.952	5.410.761
	34a semana (20/08 - 26/08)	243.831	1.088.425	1.449.475	3.001.312	5.471.488
	35a semana (27/08 - 02/09)	145.154	984.087	1.513.945	2.952.319	5.499.993
	36a semana (03/09 - 09/09)	19.890	986.530	1.454.178	2.821.598	5.506.022
	37a semana (10/09 - 16/09)	35.647	990.657	1.457.333	2.816.791	5.519.827
	38a semana (17/09 - 23/09)	149.191	1.026.433	1.438.307	2.850.770	5.541.457
	39a semana (24/09 - 30/09)	282.314	1.004.960	1.471.130	3.012.581	5.570.875
	40a semana (01/10 - 07/10)	22.464	1.004.183	1.476.146	2.887.291	5.553.398
	41a semana (08/10 - 14/10)	49.203	1.035.606	1.493.830	2.905.544	5.503.426
	42a semana (15/10 - 21/10)	85.435	1.033.130	1.465.849	2.898.577	5.534.792
	43a semana (22/10 - 28/10)	355.637	1.144.936	1.517.699	3.073.594	5.563.142
	44a semana (29/10 - 04/11)	24.281	1.024.063	1.518.739	2.939.180	5.569.400
	45a semana (05/11 - 11/11)	34.109	1.038.282	1.535.068	2.961.487	5.592.190
	46a semana (12/11 - 18/11)	93.383	1.096.018	1.540.540	2.968.111	5.623.334

47a semana (19/11 - 25/11)	197.350	1.144.176	1.494.059	2.943.533	5.627.826
48a semana (26/11 - 02/12)	232.377	1.094.239	1.581.282	3.095.227	5.708.342
49a semana (03/12 - 09/12)	22.658	1.094.433	1.584.050	3.038.228	5.717.811
50a semana (10/12 - 16/12)	42.482	1.087.711	1.590.884	3.048.217	5.735.491
51a semana (17/12 - 23/12)	184.099	1.186.376	1.625.793	3.064.100	5.755.904
52a semana (24/12 - 31/12)	281.134	1.111.874	1.624.612	3.095.742	5.732.561