

**EGLIUS ALEXANDRE COLOGNESI DE SÁ**

**ESTUDO DA ALTERAÇÃO NA POLÍTICA DE FISCALIZAÇÃO DE TRÂNSITO  
INTERESTADUAL DE MERCADORIAS NO ESTADO DO PARANÁ COMO MEIO  
DE INTERVENÇÃO ESTRATÉGICA PARA GERAÇÃO DE DIVISAS E  
EMPREGOS.**

Monografia apresentada ao Departamento de  
Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais  
Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná  
como pré-requisito para a obtenção de título de  
Especialização em Auditoria Integral

Orientador: Prof<sup>o</sup>. Blênio Cesar Severo Peixe.

**LONDRINA**

**2003**

A tributação é o mais flexível e eficaz, mas também o mais perigoso instrumento de reforma social. Tem-se de saber precisamente o que se está fazendo para que os resultados não divirjam grandemente do que se pretende fazer

(GUNNAR MYRDAL)

Dedico este trabalho à minha esposa, Angélica, pelo incentivo e apoio durante todo o curso. A minha querida filha Natália. Aos meus familiares, que me acompanharam nesta jornada.

## **AGRADECIMENTOS**

**Agradeço primeiramente a Deus, que a cada momento me iluminou e me deu forças para concluir este trabalho.**

**Aos amores da minha vida, Angélica e Natália que sempre estiveram ao meu lado me apoiando durante essa jornada.**

**A meus pais que sempre me incentivaram a estudar e queridos familiares, que sempre me apoiaram e acreditaram em mim.**

**A Coordenação da Receita do Estado do Paraná, mentor do curso, em especial aos colegas e companheiros da 6ª Delegacia Regional da Receita Estadual de Jacarezinho que possibilitaram a participação no mesmo.**

**Agradeço aos professores da Universidade Federal do Paraná e ao orientador Blênio César Severo Peixe pelo auxílio e paciência com que me transmitiram seus conhecimentos.**

**Aos meus amigos de sala de aula, alunos e professores, com os quais pude compartilhar muitos momentos de reflexão e alegria que jamais esquecerei.**

**E finalmente, a todas as pessoas que de alguma maneira contribuíram para a realização desse trabalho.**

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 .....	50
TABELA 2 .....	51
TABELA 3 .....	53
TABELA 4 .....	56

## GRÁFICOS

GRÁFICO 1 .....	50
GRÁFICO 2 .....	52
GRÁFICO 3 .....	53
GRÁFICO 4 .....	53
GRÁFICO 5 .....	54
GRÁFICO 6 .....	54
GRÁFICO 7 .....	55
GRÁFICO 8 .....	56
GRÁFICO 9 .....	57
GRÁFICO 10 .....	59
GRÁFICO 11 .....	60
GRÁFICO 12 .....	60
GRÁFICO 13 .....	61

**SÁ, E. A. C. de; Estudo Da Alteração Na Política De Fiscalização De Trânsito Interestadual De Mercadorias No Estado Do Paraná Como Meio De Intervenção Estratégico Para Geração De D divisas E Empregos.**

O argumento para a formação de uma sociedade é o bem estar de todos os seus constituintes. Para tanto o Estado detém o poder de intervencionismo nas regras que regem a sociedade. Em situações de crises econômicas o Estado deve utilizar planejamentos e estratégias na tentativa de minimizar os riscos e prejuízos que podem vir a ocorrer, se precipitando e quebrando paradigmas, utilizando de todas as ferramentas disponíveis, inclusive com a Coordenação da Receita do Estado. A proposta principal deste trabalho é a alteração na política de fiscalização de trânsito interestadual de mercadorias, que na atualidade ocorre prioritariamente voltado para as saídas interestaduais, sendo realizado um trabalho de fiscalização para o contribuinte interno, visando a proteção da arrecadação estadual. Porém, após levantamento de dados relativos a faturamento, arrecadação e empregabilidade, verificou-se que poucas empresas são responsáveis pela maior parte da arrecadação e que muitas micro e pequenas empresas são responsáveis pela maior parte dos empregos formais. Com isso torna-se insubstanciada a fiscalização voltada para as saídas de mercadorias, exceto com o intuito de formação de parâmetros ou na interceptação de fraudes, especialmente em épocas de incentivo a geração de empregos. Sendo a prioridade a geração de postos de trabalho, a arrecadação com essas empresas, responsáveis pela geração de empregos, acomoda-se em segundo plano, fornecendo meios facilitadores para o escoamento da produção. O redirecionamento da fiscalização pode ser um desses instrumentos, especialmente pela localização do Estado próximo a um grande centro consumidor (SP). Diante disto é proposto uma alteração na política de fiscalização de trânsito de mercadorias no estado do Paraná, redirecionando para o movimento de entrada, protegendo a economia local contra concorrências desleais e minimizando a ocorrência de créditos fictícios de outras unidades federativas. Ao mesmo tempo promover um possível acréscimo de icms gerado na comercialização, o que não onera o setor produtivo. Por fim, se a proposta não surtir o efeito desejado ou tão logo a situação macroeconômica se modifique ou se estime aumento da sonegação, modifica-se novamente o modelo de fiscalização, podendo inclusive auditar as empresas em loco. A principal proposta é o intervencionismo indireto Estatal como regulador da sociedade e o dinamismo planejado e estratégico da fiscalização.

Palavras-chave: ICMS, fiscalização, intervencionismo estatal, autuação, imposto, posto fiscal, Paraná.

e-mail: eglus@pr.gov.br

## ÍNDICE

<b>PENSAMENTO.....</b>	<b>III</b>
<b>DEDICATÓRIA.....</b>	<b>IV</b>
<b>AGRADECIMENTOS.....</b>	<b>V</b>
<b>LISTA DE TABELAS.....</b>	<b>VI</b>
<b>GRAFICOS.....</b>	<b>VII</b>
<b>RESUMO.....</b>	<b>VIII</b>
<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
<b>2. REVISÃO DE LITERATURA.....</b>	<b>5</b>
2.1. O ESTADO.....	6
2.1.1. O Estado e o cidadão.....	6
2.1.2. Estratégia das Entidades.....	12
2.1.3. Planejamento estratégico.....	13
2.2. INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA.....	17
2.2.1. Intervencionismo Econômico Estratégico.....	19
2.2.2. Intervencionismo tributário.....	23
2.3. O TRIBUTO.....	29
2.3.1. Sistemas tributários.....	29
2.3.2. ICMS ( Produção , Comércio e Serviço).....	33
2.3.3. Fiscalização.....	36
2.4. ECONOMIA E EMPREGO.....	41
2.4.1. A economia no Brasil.....	41
2.4.2. Panorama da empregabilidade.....	42
2.4.3. A economia e o emprego no Paraná.....	44
<b>3. METODOLOGIA.....</b>	<b>48</b>



<b>5.CONCLUSÃO .....</b>	<b>63</b>
<b>6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>67</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Desde os primórdios da existência humana, o principal argumento para a formação de comunidades era a proteção contra ataques externos, com a aglomeração da sociedade em cavernas como locais de melhor defesa. Com essa visão de defesa, se comportavam os feudos com suas muralhas, os grandes impérios romanos com seus exércitos, as civilizações indígenas com suas demarcações territoriais, os grandes navegadores/colonizadores do século XV com a construção de fortes para a defesa territorial de 'suas' terras recém descobertas, até os dias atuais com serviços de inteligência e arsenais tecnológicos utilizados por grandes potências econômicas como defesa frente a iminente possibilidade de ataques terroristas.

Neste mesmo contexto de proteção física de território se encontra a proteção econômica e financeira exercida pelo Estado com seu intervencionismo mais ou menos severo conforme filosofias governamentais e situações globais. Porém, qualquer que seja esta filosofia, o intuito deve ser a proteção da economia local e a sempre melhora da situação social-financeira. Tais intervenções podem ser presenciadas atualmente no mercado global de duas maneiras: 1. Com a atuação do Estado em vários processos produtivos com o financiamento da produção (subsídios) ou com a desoneração de impostos normalmente incidentes (incentivos fiscais) como forma de incentivo a produção e 2. com majoração de impostos e taxas ou criação de normas específicas para se adquirir produtos de outras localidades, buscando resguardar a produção local. São posições atuais, adotadas com intuítos específicos, como por exemplo expansão de mercados, superávit na balança comercial ou controle inflacionário, não representando posição inalterável frente a mutações na situação econômica global.

Nas extremidades deste elo do sistema estratégico de intervenção estatal está de um lado, o sistema responsável pela padronização da regra e o seu cumprimento (legislativo e judiciário, na democracia), e de outro lado o sistema responsável pela aplicação da regra (executivo, na democracia), com o seu subsistema administrativo de fiscalização com seu poder de polícia e intervenção fiscal. Cabe ressaltar que este deveria ser intimamente relacionado com aquele como fonte de informação para ajustes (feed-back). Cabe também a observação de que o tempo para confecção, padronização e cumprimento de uma regra legal supera em muito o tempo gasto para aplicar uma regra administrativa na fiscalização, fato observado no tempo para se formular uma reforma tributária e no tempo para se conseguir uma fiscalização mais severa com simples atos administrativos. Sendo a postura da fiscalização um instrumento tático de implantação rápida.

A par de toda a história e acontecimentos, o Estado do Paraná adota uma política de fiscalização física e documental de trânsito de mercadorias voltada especificadamente para a saída de mercadorias de território paranaense, característica herdada do ciclo cafeeiro e agrícola, quando os recursos arrecadados com a produção primária representavam quase a totalidade da arrecadação de ICMS do Estado do Paraná, antes da aplicação da lei de desoneração de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço de Transporte) nas exportações e antes da implantação de parques industriais neste Estado. Tal política de fiscalização pode ser observada fisicamente em suas rodovias de divisas de estado, especialmente com os Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul, onde os postos fiscais são construídos na pista de rodagem da direita, dificultando e até impossibilitando a fiscalização contínua da entrada de mercadorias em território paranaense.

Porém, nas condições atuais de dificuldades de financiamento de capital de giro e altas taxas de desemprego, o Estado poderia utilizar deste instrumento rápido de facilitação de escoamento da produção, retirando a fiscalização destes postos de saída de mercadoria, redirecionando para o movimento de entradas de mercadorias. Com isso, estaria exercendo seu papel de intervenção planejada estratégica, facilitando a comercialização de produtos com o maior Estado consumidor da Federação (SP) e resguardando seu aporte de tributos, incrementando os provenientes de comercialização de produtos trazidos de outros estados, fiscalizando e conseqüentemente onerando a comercialização de produtos externos e não a produção local. Ao mesmo tempo, essa facilidade de comercialização com outros estados através da diminuição dos rigores da fiscalização, poderia trazer recursos financeiros para a iniciativa privada utilizar como alavancagem financeira e criação de novos postos de trabalho.

Com esta postura, o estado do Paraná não perderia o poder de fiscalizar suas empresas, pois estas podem ser auditadas a qualquer momento com fiscalização interna, caso se observe alguma distorção do padrão como indício de fraude na documentação apresentada obrigatoriamente todo mês.

Outro argumento é que no Estado do Paraná, as grandes empresas efetuam o recolhimento da maior parte do ICMS e fornecem a minoria dos empregos gerados, por outro lado, as pequenas empresas são responsáveis por baixo percentual do total de imposto arrecadado e representam grande parte do emprego do Estado, sendo que tal estatística subsidia a proposta principal desta tese, de que se redirecionada a fiscalização para a entrada de mercadorias, dificilmente se perderão tributos, pois as grandes empresas, responsáveis pela maioria dos recolhimentos são multinacionais sociedades anônimas, muitas com ações em bolsa de valores, sofrendo auditorias externas de outros órgãos, o que dificulta a

sonegação e a fraude, ao mesmo tempo, o recolhimento das pequenas empresas não são representativos no total arrecadado, porém são representativas no total de empregos gerados.

Como último ponto, com essa postura, o Estado poderá ter maior eficácia em seus trabalhos de fiscalização, com a elevação da motivação de seus auditores fiscais, pois os mesmos, realizarão suas tarefas amparados por políticas de desenvolvimento para toda a sociedade, e poderão perceber seu significado na constituição de um Estado consciente.

## 2. REVISÃO DE LITERATURA

Não foi possível identificar literatura abordando especificamente sobre o direcionamento da fiscalização sobre determinado foco de atuação como ação de alavancagem do sistema econômico e como defesa de economias locais.

Porém para se abordar o assunto, é inevitável uma revisão sobre as filosofias de produção, o papel do estado na intervenção econômica, as teorias de finanças públicas, bem como o planejamento estratégico do setor público, inclusive com previsões de cenários.

## 2.1. O ESTADO

Para abordar o tema, primeiramente expõe-se a base filosófica de formação de grupos constituintes das sociedades e conseqüentes inter-relações de cultura e poder, para posterior explanação de intervencionismo estatal.

### 2.1.1. O Estado e o cidadão

KAPLAN (1979, p.59) discute a formação das instituições, escrevendo que “os grupos se formam através da integração de perspectivas e operações diversificadas. Os efeitos de um grupo sobre os valores são determinados em parte pelo seu moral, que por sua vez é afetado pela permeabilidade e circulação do grupo/.../ Um público age como multidão ou como público em relações internas e externas de acomodação e conflito.”

Tem-se portando a formação de grupos com valores comuns e conseqüentemente a formação de instituições.

Conforme KAPLAN (1979,p.77) “uma instituição é um padrão composto de características culturais destinadas à formação e distribuição de um valor ou de um conjunto de valores em particular.” E completa “uma sociedade é um grupo que possui a sua cultura” e que “o termo ‘sociedade’ refere-se a pessoas e a características básicas de ação, da mesma forma que ‘personalidade’ refere-se à pessoa e a sua característica básica de ação.”

Pode-se perceber as bases lógicas da constituição de uma sociedade embasada no agrupamento de pessoas com padrões de comportamento comum e a partir desta associação, as definições de poder, controle e autoridade:

A organização política no sentido pleno compreendendo ambas as estruturas de autoridade e controle. Todo o processo de valor na sociedade –sua cultura- é, desse modo, caracterizado do ponto de vista do poder, e a sociedade é, deste ponto de vista, um corpo político/.../ e qualquer outro valor pode servir de ponto de vista análogo para a investigação social: quando a riqueza for o principal valor falar-se-á da ‘economia da sociedade; quando o valor mais importante for a qualificação, falar-se-á da ‘tecnologia’ – e assim por diante”. (KAPLAN, 1979, p.254).

Nas instituições as bases da filosofia produtiva e da intervenção do Estado moderno no sistema econômico vêm sendo desenvolvidas desde a revolução industrial do séc XVIII. Até esta época, existia uma história de filosofia das grandes civilizações na antiguidade, baseadas em Sócrates, Platão, e Aristóteles, a produção era artesanal, desenvolvidas em ambiente doméstico, sendo o papel do Estado restrito a defesa de território, solução de conflitos e arrecadação de tributos para grande obras e sustento dos governantes, sendo esses os três deveres primordiais do estado também descrito por Adam Smith:

se examinarmos a posição doutrinária de um representante típico do liberalismo econômico, com seja Adam Smith, verificamos que, em 1776, considerava ele que “ de acordo com o sistema de liberdade natural, o soberano (leia-se o Estado) tem somente três deveres a cumprir; três deveres de grande importância, na verdade, mas claros e inteligíveis ao senso comum: primeiro o dever de proteger a sociedade da violência e da invasão por outras sociedades independentes; segundo o dever de proteger, na medida do possível, cada membro da sociedade da injustiça; em terceiro lugar, o dever de erigir e manter certas obras públicas que nunca será do interesse de qualquer indivíduo ou de um pequeno número de indivíduos erigir e manter; porque o lucro jamais reembolsaria as despesas para qualquer indivíduo ou número de indivíduos, embora possa freqüentemente proporcionar mais do que reembolso a uma sociedade maior. (SMITH, 1776), citado por (FILHO, 1968, p.6).

Com a revolução industrial na França surgiram as primeiras correntes filosóficas sobre a cadeia produtiva. Filosofias aqui abordadas pois constituem fato de extrema importância na formação da consciência humana sobre o papel de cada indivíduo na sociedade, frente ao capital monetário e ação estatal. Segundo SENNETT (2001, p.35) “em meados do século XVIII parecia que o trabalho repetitivo podia levar a duas diferentes direções, uma positiva e frutífera, outra destrutiva.” com Diderot e sua fábrica perfeita onde todos trabalham felizes fazendo sempre a mesma rotina, e a fábrica de Adam Smith com seu incremento de



produtividade, livre comercialização e rotatividade de funções, para SENNETT (2001, p.35) “o lado positivo da rotina foi descrito na grande enciclopédia de Diderot, publicada de 1751 a 1772; o lado negativo do tempo de trabalho regular foi retratado da forma mais dramática em A Riqueza da Nações, de Adam Smith publicado em 1776.” culminando mais tarde no chamado fordismo com especialização de funções, e remunerações excelentes, filosofias descritas por SENNETT (2001, p.44), “a fábrica de Highland Park, da The Ford Motor Company, era em geral considerada, nos anos 1910-14, um ilustre exemplo da divisão de trabalho em bases tecnológicas, Henry Ford era, de certa forma, um patrão humano; dava bons salários aos trabalhadores, /.../ e incluiu os empregados num plano de participação nos lucros.”

Sobre a relação entre Estado e Cidadão a literatura antecede um pouco a revolução industrial. Segundo MABBOTT (1968, p.13) “na idade média, a autoridade política estava dispersa e dividida, e muita coisa, que atualmente se pensa ser de domínio político era reivindicada pela igreja”. Neste contexto surge a teoria de Hobbes, descrita por CHIAVENATO (1982, p.23) como a “origem contratualista do Estado, segundo a qual o homem primitivo, vivendo em estado selvagem, passou lentamente à vida social, através de um pacto entre todos”, onde os homens eram não sociais e vivendo em estado selvagem sofria com permanentes guerras contra o próximo e a insegurança deste modo de vida. Com isso passou lentamente a vida social, desistindo de seus direitos em favor de um soberano que pudesse garantir a paz e segurança: o Estado que para Hobbes, citado por CHIAVENATO (1982, p.23) “viria a ser, portanto, a inevitável resultante da questão, impondo a ordem e organizando a vida social, qual um Leviatã./.../ este, ao crescer, apresenta as dimensões de um dinossauro, ameaçando a liberdade de todos”. Assim, para Hobbes, o dever do soberano é assegurar a paz, conforme

MABBOTT (1968, p.20, cita Leviathan, capXIII) “não somente proporcionar a segurança, mas todas as satisfações da vida as quais cada homem, por meio de uma atividade legítima, sem perigo ou dano a comunidade, conquistará para si” e “o custo dessa seguridade seria o absolutismo.” Ainda segundo MABBOTT (1968, p13) “ três fatores principais determinam o problema da teoria política tal como se apresentam nos dias atuais: nacionalidade, individualismo e especialização /.../sendo Hobbes o primeiro teórico de políticas a admiti-los.”

E evolução filosófica sobre o papel do estado segue passando por Locke, que difere de Hobbes por aceitar a formação da sociedade proveniente da natureza social humana, chamando este fato de “Estado Natural”, e que esta formação se deu segundo MABBOTT (1968, p.24) “em defesa de interesses coletivos da maioria em detrimento de uma minoria de homens maus que preferiam explorar o fruto do trabalho honesto de outros homens a se esforçar para prover a sua existência”

Em corrente filosófica paralela, segue a teoria de Rousseau sobre a relação estado cidadão, onde CHIAVENATTO (1982, p.23) acredita que se desenvolveu um “ contrato social: o estado surge de um acordo de vontades” e “ uma convivência individualista, vivendo os homens cordial e pacificamente, sem atritos com seu semelhante, porém, se o homem é bom e afável por natureza, a vida em sociedade o deturpa”. Rousseau teoriza que a lei é uma expressão da vontade geral para o bem comum, sendo perfeita por sua origem, devendo ser definida em assembléia popular, onde cada um aprova em conformidade com a vontade geral, sendo a consciência de cada um individualmente a responsável pela vontade do povo, que a própria sociedade pode esclarecer dúvidas e interagir na formação da opinião de cada um individualmente, culminando de acordo com MABBOTT (1968, p.38) no

“paradoxo de que uma lei justa é erradamente formulada como limitativa da liberdade, visto que me força a ser livre”

Chegando a Marx e Engels, citados por CHIAVENATTO (1982, p.23), tem-se a proposta da origem econômica do Estado, onde “o poder político nada mais é do que o fruto da dominação econômica do homem pelo homem, os exploradores e os explorados,” sendo a primeira teoria ideológica da formulação de leis com objetivo de desenvolvimento econômico e não como garantias de sobrevivência.

A partir de então pode ser observada uma dissociação entre a administração e a filosofia; uma dissociação entre teoria pensada e a teoria prática, com o surgimento de teorias administrativas aplicáveis a organizações. Apesar de serem teorias administrativas definidas em função de entidades privadas e de incrementos em produção, são merecidamente abordadas, embora não aprofundada, pois tais teorias se adaptam ao setor público, e conseqüentemente interferem nas relações Estado-Cidadãos.

Como fonte das teorias administrativas, temos a teoria científica de Taylor, desenvolvida nos Estados Unidos, com a preocupação básica de aumento de produtividade, pelo incremento de eficiência a nível operacional com a divisão de trabalho e a padronização de tempos e produção.

Na Europa, se desenvolvia a teoria clássica de administração, de Fayol, com a premissa básica de aumentar a eficiência da empresa através da forma e disposição dos órgãos componentes da organização e de suas inter-relações estruturais.

Em seguida surge a teoria das relações humanas de Mayo, com a necessidade de se democratizar e humanizar as organizações, estimulando a produção pela ascensão social, com o trabalho conjunto, a troca de experiências e as decisões participativas.

A teoria neoclássica veio redimensionar e atualizar a teoria clássica proposta por Taylor, as propostas principais são a ênfase na prática da administração aplicada, a reafirmação dos postulados clássicos, a ênfase nos princípios gerais de administração, nos objetivos e nos resultados.

Mais recente temos a teoria da administração por objetivos de Peter F Drucker, bastante identificado com a teoria neoclássica, com o direcionamento de esforços para atingir resultados tecnicamente definidos pela organização, com ações administrativas planejadas e controladas, após um pré-reconhecimento de seu ambiente. Tem como características o estabelecimento conjunto de objetivos inter relacionados, por departamento; a elaboração de planos táticos e operacionais, com planejamento e controle; a contínua avaliação e; a participação atuante da chefia.

Seguem-se os modelos burocráticos, com o caráter legal das normas e regulamentos, a formalidade das comunicações, a racionalidade e divisão do trabalho, a impessoalidade, a hierarquia de autoridade, as rotinas a padronizações a profissionalização e a previsibilidade. A teoria estruturalista ocorre em seguida, se preocupando com o todo e com o relacionamento entre as partes. A abordagem comportamental da administração, onde tenta se explicar o comportamento organizacional como a somatória dos comportamentos individuais, estudando-se a motivação humana, sendo o homem um animal complexo dotado de necessidades complexas diferenciadas.

Dentro das principais escolas filosóficas e administrativas, pode-se observar não só a relação do estado com o cidadão e o comportamento esperado deste em defesa daquele, como também se pode verificar a relação do estado como uma organização que deve ser administrada conforme preceitos técnicos, sendo seus constituintes membros da própria sociedade por ele administrada. Pode-se analisar

o estado em relação a seu cliente externo: a sociedade, e a seu cliente interno: seus funcionários participantes da sociedade.

Dentro desta visão, torna-se perfeitamente plausível a teoria inicial de intervenção do estado na ação de fiscalização como pré-requisito em busca de um ideal maior, com possível facilitação de comercialização de sua produção, buscando o incremento de produção e geração de capital e empregos. Tal proposta se enquadra dentro da maioria das teorias filosóficas e administrativas sobre o papel do estado frente à sociedade e frente a seu sistema administrativo. Para tanto, é necessário assegurar-se de que os meios utilizados são os mais apropriados e técnicos na busca de um resultado justos e éticos.

### 2.1.2. Estratégia das Entidades

Segundo OLIVEIRA-2 (1991, p.31), estratégia empresarial pode ser definida "como um caminho, ou uma maneira, ou ação estabelecida e adequada para alcançar os objetivos da empresa". Os planejamentos administrativos são utilizados como métodos para a consecução destes objetivos e as estratégias podem ser adotadas não só por grandes organizações, mas por toda e qualquer atividade independentemente de tipo ou tamanho. Inclusive por entidades governamentais, se não principalmente por entidades governamentais, que são as responsáveis pelas padronizações de regras e diretrizes de toda sociedade.

OLIVEIRA-2 (1991, p.27) define que "A finalidade das estratégias empresariais é estabelecer quais serão os caminhos, os cursos, os programas de ação que devem ser seguidos para alcançar os objetivos estabelecidos pela empresa".

As estratégias estão relacionadas às decisões que a empresa realizam, considerando os recursos disponíveis, e a análise do seu ambiente interno e externo, com o intuito de atingir seus objetivos e metas. Nesse sentido argumenta ANSOFF (1993, p.70), “basicamente, estratégia é um conjunto de regras de tomadas de decisão para orientação do comportamento de uma organização”.

Conforme OLIVEIRA-2 (1991, p.28), "a estratégia deverá ser sempre uma opção inteligente, econômica e viável /.../; dessa forma, constitui-se na melhor arma de que pode dispor uma empresa para otimizar o uso de seus recursos, tornar-se altamente competitiva, superar a concorrência, reduzir seus problemas e maximizar a exploração das possíveis oportunidades que o ambiente possa proporcionar à empresa e esta tenha condições para usufruir”.

O Estado deve ser visto como qualquer organização, privada ou pública, e utilizar estratégias para se alcançar objetivos específicos. Se no momento, o papel do estado é a defesa de seus interesses econômicos, e se esses interesses são a alavancagem econômica e geração de postos de emprego, sem interferir em seu orçamento previsto, o Estado deve utilizar estratégias para atingir seus objetivos.

### 2.1.3. Planejamento estratégico

Os conceitos de planejamentos estratégicos estão dispostos para todos os tipos de administração, e a literatura encontrada para o setor público aplica-se a iniciativa privada, assim como as literaturas direcionadas à iniciativa privadas são aplicáveis ao setor público. Tal fato se deve ao inter-relacionamento entre estes planejamentos estratégicos, visto que para ambos (público e privado), o planejamento e a estratégia do outro faz parte de seu próprio planejamento e estratégia. Desta forma, parte da literatura aborda o planejamento para a iniciativa

privada e parte aborda o mesmo tema para o setor público, servindo, portanto, as duas para embasar o fato da necessidade deste tipo de planejamento dentro dos órgãos estaduais.

O planejamento estratégico é uma 'forma de ação racional, caracterizada pela previsão de comportamentos econômicos e sociais futuros, pela formulação explícita de objetivos e pela definição de meios de ação coordenadamente dispostos' (GRAU, Elementos de Direito Econômico) e denota a transformação de intervenção *ad hoc* para uma ação sistêmica e coordenada. Contudo a adoção de técnicas de planejamento não impede a utilização de uma ação estatal *ad hoc*, mormente em se tratando de matéria econômica, que usualmente é conjuntural. (SKAFF, 1990, p.52).

Ao realizar o planejamento estratégico, a empresa deve se preocupar com diferentes decisões: decisões estratégicas que atingem a empresa como um todo, decisões táticas que se referem a algumas partes da empresa, e decisões operacionais que resumem em decisões de ações mais rápidas.

Segundo OLIVEIRA-1 (1999, p.51) "o planejamento estratégico relaciona-se com objetivos de longo prazo e com maneiras e ações para alcançá-los que afetam toda a empresa, enquanto o planejamento tático relaciona-se a objetivos de prazo mais curto e com maneiras e ações que, geralmente, afetam somente uma parte da empresa (marketing, finanças, produção informática, recursos humanos)".

Vale traçar um paralelo com o tema inicial, sendo a decisão tática-operacional o remanejamento da fiscalização de trânsito de mercadorias, uma atitude de ação rápida e facilmente implantada, buscando como resultado o incremento da produção paranaense e geração de empregos a curto e longo prazo, sendo este um planejamento estratégico.

Salienta OLIVEIRA-2 (1991, p.62) que, "normalmente o planejamento estratégico é de responsabilidade dos níveis mais altos da empresa e diz respeito tanto à formulação de objetivos quanto à seleção das estratégias empresariais a serem seguidas para a consecução destes objetivos, levando em conta as condições externas e internas à empresa e sua evolução esperada".

Segundo OLIVEIRA-3 (1986, p.21) “o planejamento estratégico corresponde ao estabelecimento de um conjunto de providências a serem tomadas pelo administrador para a situação em que o futuro tende a ser diferente do passado.” e a organização pode agir exercendo alguma influência para modificar o futuro.

Define SKAFF (1990,p.52), “o planejamento engloba, pois, mais de um modo de intervenção do estado, apenas os congregando e os operacionalizando de maneira coordenada e prospectiva. É uma técnica de organização e método de intervenção, e não um diferente modo de intervir.”

Muito próximo de processos de planejamento de cenários, onde grandes instituições, como o Estado, devem agir prevendo mudanças no futuro e podem intervir, moldando suas ações para que o futuro se aproxime de cenário planejado, e se isso não ocorrer, estar preparada para diferentes cenários, intervindo no presente.

Posição condizente com a de COBRA:

“o planejamento pode ser compreendido como:

1. Uma ação administrativa visando prever o futuro ambiente e os desafios que uma organização deverá enfrentar, definindo as decisões cruciais para o direcionamento dos negócios.
2. Uma definição dos principais produtos e serviços a serem produzidos para atender às necessidades dos principais mercados”. COBRA (1991, p.23)

De acordo com OLIVEIRA-2 (1991, p.62), “a empresa almeja através do planejamento estratégico:

conhecer e melhor utilizar seus pontos fortes;

conhecer e eliminar ou adequar seus pontos fracos;

conhecer e usufruir as oportunidades externas;

conhecer e evitar as ameaças externas;

ter efetivo plano de trabalho.”



Para o sucesso da implementação do planejamento estratégico, é essencial o comprometimento de todas as pessoas envolvidas no processo bem como um monitoramento sistemático do processo aplicando quando necessário às ações corretivas.

O futuro estratégico das organizações passa por uma completa redefinição de papéis entre Estado, a sociedade e a empresa. Mas não se deve esquecer de que a busca do relacionamento deve ser um exercício permanente de satisfações de necessidades múltiplas de: fornecedores, clientes, consumidores, governo, funcionários e sociedade. Nessa busca de relacionamentos, nenhum desses públicos deve ser tratado prioritariamente; ao contrário, todos devem ser encarados como sócios majoritários no negócio da empresa, pois, sem parcerias duradouras, o negócio da empresa poderá estar tão ou mais ameaçado do que pela ação da concorrência. (COBRA, 1991, p.155).

## 2.2. INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA

Segundo Rui Barbosa, citado por FILHO (1968, p.75) o poder de intervenção do Estado pode ser dividido em duas grandes classes: “os interesses econômicos, menos diretos, menos urgentes, menos imperiosos, mais complexos; e os interesses concernentes à segurança, aos bens, costumes, a ordem, interesses mais simples, mais elementares, mais preciosos, mais instantes em qualquer grau de desenvolvimento social nas coletividades organizadas e policiadas”. E FILHO (1968, p.76) completa a idéia citando o prof. Caio Tácito, onde “o poder de polícia, que é o principal instrumento do Estado no processo de disciplina e continência dos interesses individuais” e o Estado “de simples meio de manutenção de ordem pública ele se expande ao domínio econômico e social, subordinando ao controle e à ação coercitiva do Estado uma larga porção da iniciativa privada”. E mais “o conceito moderno ultrapassa, porém, as fronteiras conservadoras, /.../reconhecendo ao Estado um papel mais amplo, /.../sobretudo no sentido da ordem econômica e social”.

Conforme descrito acima é consciência dos meios acadêmicos e jurídicos o poder legítimo de intervenção do estado na ordem econômica, com interferência na iniciativa privada, com intuito de assegurar o bem estar social.

Porém, apesar da legalidade e da necessidade de interferências estatais, alguns escritores economistas condenam a intervenção direta do Estado, porém, concordam que este deve intervir, especialmente em situações e funções específicas, em especial na esfera tributária, sendo encontrada escassa literatura que condene o direito e o dever intervencionista do Estado no âmbito fiscal. DALTON (1970, p.53) cita, ironizando, uma destas literaturas:” Auberon Herbert, filósofo anarquista, afirma que a tributação jamais se justifica moralmente, mas isso

é uma opinião excêntrica, que não pode ser levada em conta". PESSOA, poeta e também redator econômico, escreve sobre o tema:

É pois evidente que quanto mais o estado intervém na vida espontânea da sociedade, mais risco há, se não positivamente mais certeza de a estar prejudicando: mais risco há, se não mais certeza, de estar entrando em conflito com leis naturais, com leis fundamentais da vida, que como ninguém as conhece, ninguém tem a certeza de não estar violando. Os riscos e pois os prejuízos da administração do Estado estão evidentemente na razão direta da extensão com que essa administração intervem na vida social espontânea. Máximo nos regimes reformadores, que pretendem organizar de novo uma coisa chamada sociedade, que não sabe o que é nem a que leis obedecem, esses riscos e essa extensão baixam à medida que a administração de Estado se aproxima da estrita atividade fiscal e tributária que só as Estado compete, porque só ao Estado pode competir. (PESSOA,1992,p12)

PESSOA (1992,p.12) escreve contra o intervencionismo alegando que “a legislação restritiva do comércio e do consumo, a regulamentação pelo Estado da vida puramente individual, era corrente na civilização monárquica da Idade Média, e no que dela permaneceu na subsequente.”

No entanto, SCAFF lista os motivos mais importantes que transformaram o estado liberal pós revolução francesa em intervencionista:

- 1º) A liberdade generalizada nos mercados propiciou o surgimento de economias de escala que favorecia posições monopolística, o que contrariava a filosofia liberal de mercado/...
- 2º) O funcionamento do mercado levou a ocorrência de crise em períodos aproximadamente decenais, caracterizadas por estocagem e desemprego; entre outros fatores tais crises eram ocasionadas pela deficiência de mobilidade dos meios de produção/.../ sendo uma das causas das crises periódicas do regime econômico liberal, pois todos os riscos de produção recaíam sobre o capitalista.
- 3º) Outra causa diz respeito à presença de efeitos externos à produção e que não podem ser apurados pelo mercado/.../ a poluição, congestionamentos, esgotamentos naturais/...
- 4º) Alguns estudos econômicos que se desenvolveram no apogeu do Estado Liberal caminharam no sentido de uma negação do mercado e para a total planificação da economia, gerando benefícios coletivos. São as teorias socialistas que negavam o intuito do mercado e viam o liberalismo com um sistema fadado a destruição.
- 5º) Ter sido considerada a venda de força de trabalho como a venda de qualquer mercadoria. O trabalhador não vende a força de trabalho porque quer , mas por ter de utiliza-la par sua sobrevivência./.../ 'Ademais, como a quantidade de mão de obra é mais numerosa e pulverizada no mercado do que o capital, esta leva vantagem no ato de contratar' (cita MOEIRA. A Ordem Jurídica do Capitalismo.)
- 6º) A derrocada do regime foi acelerado pela 1ª Guerra Mundial, que transformou a face do mundo e iniciou novo capítulo nas relações econômicas. Surgiu a necessidade de o Estado atuar para organizar as atividades produtivas, direcionando-as para o esforço de guerra, o que abriu caminho para uma experiência intervencionista concreta. (SCAFF,1990,p33-34)

Sendo esta última situação condizente com as exceções descritas por PESSOA (1992, p.12), chegando ao consenso de que “a administração de Estado

só é admissível quando inevitável num caso anormal, a guerra, e ainda assim só para certas industrial ou comércio”, (referindo-se a intervenção direta conforme classificação das intervenções proposta por SCAFF expostas mais à frente). E continua PESSOA, se referindo a empresas estatais:

como porém nas sociedades chamadas civilizadas, as atividades normais são todas de ordem pacífica, e a guerra, motivando a suspensão de atividades pacíficas, implica a suspensão da própria essência do que constitui uma sociedade civilizada, o fato de que o estado só pode utilmente administrar um comércio ou uma industria em tempo de guerra é mais um argumento contra o exercício normal pelo Estado desse comércio ou dessa industria.” (PESSOA, 1992, P.12)

Chega-se, portanto, ao consenso quase comum, com exceção de alguns anarquistas conforme já citado, de que a intervenção estatal mais legítima ocorre na área econômica, especialmente na área tributária, onde, se não existir a intervenção e o aporte financeiro por ela propiciados, não se constitui o estado, qualquer que seja a sua forma.

### 2.2.1. Intervencionismo Econômico Estratégico

Estrategicamente, a intervenção no domínio econômico pode ocorrer, segundo citado por OLIVEIRA-4 (2001, p.18), de três maneiras diferentes: “Moynihan (1996, p.1) identificou na primeira parte do livro de Hirshman ‘A Estratégia do Desenvolvimento Econômico’, os fundamentos que nortearia o resto da publicação, que seriam o equilíbrio dos extremos, entre a imagem grupal (cooperação) e egocêntrica (coordenação) da transformação, como fator de tomada de decisões que poderiam se dar em três formas diferentes: a dispersa, a concentrada e em áreas atrasadas.”

E justificando essa posição complementa OLIVEIRA-4 (2001, p.18) citando Hirschman, (1996, p31-45) “ os investimentos dispersos se dariam na distribuição de

recursos, em pequenos objetos espalhados geograficamente, em detrimento de um projeto em larga escala, em um pólo de crescimento” e segue OLIVEIRA

já os investimentos de forma concentrada seriam realizados , em uma área particular, que mostravam sinais de crescimento em perspectivas de melhores resultados, que segundo ele alavancaria , com sucesso um investimento privado, liberando os recursos públicos para outras áreas./.../os investimentos em áreas atrasadas, na opinião de Hirschman, poderia ser politicamente populares, mas acarretaria maior perigo de desperdiçar os recursos, especialmente aqueles com excessivos investimentos em capital fixo social (OLIVEIRA 4 2001,p.19 cita Hirschman, (1996, p31-45))

Porém do lado técnico-didático, quanto às classificações da intervenção estatal, SCAFF (1990, p.43) aborda-as da seguinte maneira:

“É usual encontrar na doutrina portuguesa a seguinte classificação:

- 1) Intervenção direta onde o Estado exerce atividade econômica assumindo a posição de parceiro dos agentes privados econômicos.
- 2) Intervenção indireta, onde o estado age dirigindo ou controlando as atividades econômicas privadas.” Sendo esta classificação seguida também pela doutrina francesa e chilenas.

Porém, ele próprio (SCAFF (1990, p.46)) adota o critério de Eros Roberto Grau, onde a intervenção do Estado pode ser: “ no domínio econômico/.../ ou sobre o domínio econômico”. Sendo que a intervenção “no domínio econômico pode vir a ocorrer sobre dois aspectos: primeiro quando o estado não permitir a idêntica atividade por outrem, estará absorvendo aquele segmento econômico. Haverá aí a monopolização da atividade” e “segundo pode ocorrer que o Estado decida manter outros agentes econômicos atuando no setor, e não uma absorção de atividade”

E prossegue SCAFF:

“A intervenção sobre o domínio econômico ocorre quando o Estado atua como emanador de normas com a função de ordenar o processo produtivo, e não de participar nele. Não se restringe a uma atividade legislativa, pois é mais abrangente. Engloba a atuação dos três poderes em que o Estado é dividido, segundo a teoria da separação de Poderes. Neste aspecto, entendemos que o Estado pode agir através de leis, portarias, regulamento, decretos-leis, regimentos, etc. abrangendo esta concepção toda e qualquer forma de expressão do poder normativo”. SCAFF (1990,p47).

Sendo este o enquadramento da proposta inicial, título de trabalho: uma intervenção sobre o domínio econômico, com a função de ordenar o processo produtivo e o comercial, utilizando como ferramenta o redirecionamento na fiscalização de mercadorias interestaduais.

Ainda segundo SCAFF:

à intervenção sobre o domínio econômico cabem dois tipos diversos de subespécies:

1ª) pode dar-se por normas diretivas, ou seja, que não permitam outro comportamento que não o previsto na norma. Neste caso seu descumprimento acarretará uma sanção jurídica...usualmente multa.

2ª) através de normas indutivas, onde o Estado não determina procedimentos incisivos e coativos a serem adotados pelos agentes econômicos. Simplesmente o Estado privilegia determinadas atividades em detrimento de outras, orientando os agentes econômicos no sentido de adotar aquelas operações que se tornarem economicamente mais vantajosa. Não há sanção jurídica pela não adoção privilegiada pelo Estado, mas o agente econômico não poderá usufruir das vantagens oferecidas caso não as adote./.../ também pode existir no sentido de desestimular uma atividade econômica, e não de incentiva-la.(SCAFF, 1990, p.48)

Concluindo SCAFF (1990, p.49) “Assim, as normas diretivas não vedam completamente adoção de outro comportamento pelo agente econômico, apenas o fazem pertinentemente a certos aspectos. Já as normas indutivas incentivam ou desestimulam comportamentos, não vedando nenhum deles.”

Já, para PIRES (1996, p.27), “ pelo enfoque clássico ou neoclássico – ou liberal, na acepção de Napoleoni -, as atividades econômicas do governo situam-se predominantemente no âmbito da função alocativa, não se atribui importância, pelo menos não como se faz desde Keynes, às funções distributiva e estabilizadora, mesmo assim restringida, uma vez que deve se limitar a garantir contratos e complementar o mercado em situações em que este apresenta deficiências.”

Abordando a intervenção sobre o aspecto legal FILHO (1968, p.69) cita “adotando a classificação de Chenot, dividindo o direito público econômico em dois grandes setores: O direito regulamentar, que trata das formas regulamentares da intervenção do Estado, sendo a sua forma extrema o dirigismo total; e o direito

institucional, em que o Estado se transforma em atos da vida econômica, apresentando com caso limite o coletivismo total.”

Mais a frente, FILHO (1968, p.70), justifica sua classificação citando MARK MASSEL: “Parece-me que um dos obstáculos contra o uso prático da análise econômica na execução da legislação antimonopolística é sua confusão entre o papel do economista na formulação de política e na sua implementação”. E conclui: “Em contraste, o jurista comanda a atividade administrativa. Nessa etapa o economista é o assistente, auxiliando o advogado com idéias, preparação de materiais e análise, o economista deve aceitar os limites do direito vigente e operar dentro dele.” Referindo-se a adequações jurídicas de leis, decretos e regulamentos que venham a modificar o comportamento de determinado setor embasado em justificativas econômicas. Não se refere a políticas de comportamento ou aspectos práticos adotados como estratégias de intervencionismo que interferem na aplicabilidade da legislação e conseqüente alterações no comportamento do mesmo setor, porém sem interferência do jurista.

Para finalizar , OLIVEIRA 4 (2001, p.19) cita opinião de Hirschman, (1996, p31-45) determinando os pontos que merecem intervenção: “as preferências e estratégias de investimento são os cruciais problemas da teoria e da política de desenvolvimento, por isto, propôs critérios para os projetos governamentais prioritários, que para ele deve ser aqueles que produzem efeitos favoráveis no fluxo de rendimento”. Opinião perfeitamente condizente com o intervencionismo proposto, pois neste busca-se a intervenção como geração de divisas e empregos, com o aporte financeiro favorecido pelo fluxo de entrada de capitais provenientes de incrementos na comercialização com outras Unidades Federativas sendo, portanto, favorável ao fluxo de rendimentos.

### 2.2.2. Intervencionismo tributário

O Estado, assim como compreendido atualmente, desempenha o papel de intervencionista e também mantenedor da 'ordem' social conforme literatura já discutida. Para tanto, dentro de princípios de finanças públicas necessita de recursos financeiros, conforme PIRES (1996, p.17) : "As finanças públicas constituem um ramo da ciência econômica que procura explicar teoricamente o fenômeno da receitas, despesas e dívidas do governo." Já DALTON (1970,p.47) , prefere fazer distinção entre receitas e entradas: "As rendas do poder público podem ser definidas *lato sensu* e *stricto sensu*. *Lato sensu*, são todos os recebimentos de dinheiro ou entradas; *stricto sensu*, apenas os recebimentos incluídos no conceito comum de receita./.../ os principais elementos incluídos no conceito de entradas, mas excluídos do conceito de receita, são os recebimentos provenientes de empréstimos públicos e da venda de bens públicos."

Além destas duas modalidades de aporte financeiro, *lato sensu* e *stricto sensu*, DALTON cita outras fontes de renda pública que não se enquadram nesta classificação

Quatro outras fontes de renda pública devem ser citadas, por não se enquadrarem em nenhuma dessas nossas duas grandes divisões acima. São elas: i) as receitas provenientes de empreendimentos levados a efeito pelos poderes públicos, que fazem uso do monopólio para elevar seus preços acima do nível de competição; j) as receitas provenientes de contribuição de melhorias; l) as receitas provenientes do uso do preço de imprimir cédulas para o fim de atender à despesa pública com a emissão de mais papel-moeda; m) as doações voluntárias.(DALTON, 1970, p.48)

Conforme DAIUTO (p.127, 1995) " em razão do crescer constante das suas necessidades de realização, aumentam naturalmente as necessidade financeiras do Estado, o que obriga e justifica um maior intervencionismo no setor econômico. Na procura, então, do elemento fundamental para a formação da sua receita, o Estado faz uso do seu poder tributário, desviando recursos da economia privada para a



economia pública.” Ou o contrário, desviando receitas públicas para financiar o setor privado.

Exemplo mais significativo deste intervencionismo é a conhecida Lei Kandir que desonerou a incidência de impostos sobre exportações, visando favorecer a comercialização de produtos com outros países.

Para realizar esse intervencionismo tributário, alguns princípios devem ser seguidos. Quanto a esses princípios de finanças públicas, preconiza PIRES:

uma lista dos mais importantes princípios teóricos de finanças públicas deve incluir minimamente os seguintes:

1. princípio da neutralidade ou eficiência;
2. princípio do maior benefício social/maximização da renda nacional;
3. princípio da capacidade ou habilidade de pagamento;
4. princípio do benefício, do interesse ou do *quid pro quo*;
5. princípio da flexibilidade;
6. princípio da produtividade fiscal;
7. princípio da minimização dos custos de arrecadação;
8. princípio da facilidade administrativa;
9. princípio da seletividade;
10. princípio da simplicidade.” (PIRES, 1996, p.17)

Os dois primeiros princípios citados são determinados pelo autor como princípios fiscais, pois segundo DALTON (1996, p.21) “ os princípios fiscais são aqueles que tratam simultaneamente os dois lados das finanças públicas: receita e despesa. São eles: o princípio da neutralidade e o princípio do maior benefício social. Ambos tem por finalidade assegurar a máxima eficiência, ou a otimização, dos planos financeiros”. os outros são citados como princípios de tributação (tributários e administrativos), pois segundo DALTON (1996, p.47) “diferentemente dos princípios fiscais, pode aplicar-se exclusivamente à receita, desconsiderando os níveis e o caráter das despesas”.

Sendo importante esta distinção para elucidar que a partir dela será abordada apenas a intervenção nas receitas, ou seja *stricto sensu*, mais particularmente na tributação, embasada na função reguladora de economias preconizadas por PIRES (1996, p.33), “desde Keynes, admite-se teoricamente o que a prática já vinha

consagrando: a intervenção reguladora, em que a racionalidade do governo não se assemelha a racionalidade microeconômica dos agentes Individuais” e no âmbito tributário PIRES (1996,p.34) afirma que “a tributação passa a ser encarada com novas lentes, abandonando-se, inclusive, a tentativa de baseá-la em princípios genéricos. Adota-se uma noção de política fiscal integrada a outras política econômicas (monetária, cambial,etc.), com o fito de manter sob certo controle as tendências cíclicas imanentes ao capitalismo.”

Para refletir sobre tal identificação entre tributação, economias, ciclos capitalistas e a já discutida interferência estatal em prol do bem estar social, tornam-se necessários esclarecimentos a respeito do real ônus do imposto. DALTON (1970, p.66) diz que “ o problema da incidência de um imposto resolve-se, de ordinário, em saber quem o paga. Mais precisamente, podemos dizer que o imposto incide nos que suportam o seu ônus monetário direto. Todo tributo provoca conseqüências econômicas diversas, e já se indagou se podemos ou devemos procurar separar o problema específico da incidência do problema, mais geral, dos efeitos.” A seguir DALTON diferencia ônus direto e ônus indireto do imposto, bem como ônus monetário e ônus real.

O ônus monetário direto total é igual à receita total proveniente do imposto para o Erário Público. A cada cruzeiro de renda arrecadado corresponde um cruzeiro do ônus monetário direto, ou incidência sobre alguém (exceto no caso de herança vacante). Abrir mão de um cruzeiro para pagamento de um imposto significa maior sacrifício de bem estar econômico para um homem pobre que para um rico. Isto, porem, não é problema de incidência, mas de ônus real direto de imposto. Também quando o preço do açúcar é aumentado pelo imposto, uma família talvez passe a consumir menos açúcar e, destarte, estará fazendo um sacrifício de bem-estar econômico. Não é questão de incidência, mas de ônus real indireto do tributo. Quando o imposto sobre o açúcar é cobrado do comerciante sobre os seus estoques, decorrendo certo tempo entre a arrecadação do imposto e a venda dos estoques, terá aquele o prejuízo da importância dos juros que lhe teria podido render, durante esse período, o dinheiro pago ao Erário Público. É questão de ônus monetário indireto e não de imposto.(DALTON, 1970,p.66)

Diante desta colocação, o imposto torna-se direto ou indireto dependendo da capacidade de compra e da necessidade da compra da mercadoria pelo adquirente.

Desta forma, afirma DALTON (1970, p.68) "relativamente a impostos sobre determinadas mercadorias ou serviços, duas proposições gerais podem ser estabelecidas. A primeira é que, em igualdade de condições, quanto mais elástica for a procura do objeto tributado, mais o imposto incidirá no vendedor. A Segunda é que, em condições iguais, quanto mais elástica for a oferta do objeto da tributação, mais o imposto incidirá no comprador." e complementa DALTON:

Quando, porém, é um tanto elástica a oferta de determinada mercadoria, em regra, com o tempo, essa elasticidade aumente, tornando-se consideravelmente maior que a da procura. Quando, por outro lado, as condições de produção já tiveram tempo de se ajustar às modificações resultantes do tributo, a parte maior da incidência recairá geralmente sobre os compradores e não sobre os vendedores. Contudo, durante o período de ajustamento, a elasticidade da oferta poderá ser pequena, e neste caso, grande parte da incidência poderá concentrar-se nos vendedores. (DALTON, 1970, p.69)

Concluindo DALTON:

Nossa duas grandes proposições gerais poderão agora combinar-se numa só. O ônus monetário direto de um imposto lançado contra um objeto qualquer divide-se entre os compradores e os vendedores na proporção da elasticidade da oferta do objeto tributado e da elasticidade de sua procura na ocasião. Nestas condições. Se a elasticidade da oferta for igual a elasticidade da procura, o ônus será dividido igualmente e o preço do objeto tributado será elevado na proporção da metade da importância do imposto. (DALTON, 1970, p.69)

Até este ponto pode-se associar o ônus do pagamento do imposto com a elasticidade da oferta ou procura do objeto, sem, contudo, abordar os efeitos do próprio imposto sobre o mercado. Fato que passa a se analisado, observando que:

Trata-se de uma primeira aproximação, baseada na hipótese de que o tributo sobre a mercadoria não altere as condições de procura e oferta das demais mercadorias. Essa hipótese, embora raramente ocorra, é, não raro, suficiente para finalidades práticas gerais. Entretanto, é evidente que a incidência de um imposto, quer lançado contra os vendedores, quer contra os compradores, sobre determinada mercadoria, poderá recair, não sobre os vendedores ou compradores, mas sobre os vendedores de alguma outra mercadoria, necessária a produção da primeira ou sobre os compradores de alguma outra mercadoria cuja produção seja necessária a mercadoria tributada. (DALTON, 1970, p.69)

Desta maneira, o imposto recai na cadeia produtiva e conseqüentemente integra o preço do produto, porém, conforme o próprio DALTON (1970, p.79)"o imposto é apenas um dos inúmeros fatores determinantes do preço de uma

mercadoria tributada, e a consequência das alterações tributárias sobre o preço pode ser e, de fato, é muitas vezes pequena, em comparação a repercussão das modificações de outros fatores.”

Ante esta linha de raciocínio, que leva o ônus do tributo a recair sobre o comprador ou o vendedor em virtude das elasticidades das ofertas e das procuras, faz-se necessário explicar sobre as leis e teorias da oferta e procura, ou mais especificamente as teorias de troca voluntária. Assim como presta para esclarecer as regras de mercado sobre ofertas e procuras (relações comerciais) e sua relação tributária, as teorias de troca voluntária também servem para avaliar a relação contribuinte-estado, na troca de impostos por serviços públicos, sendo tal fato expressado nas escolhas de seus representantes conforme respectivos projetos de campanha eleitoral, conforme escreve PIRES (1996, p.63) citando MUSGRAVE (p.103): “o imposto deve ser estabelecido como um preço destinado a maximizar a satisfação que o consumidor auferir com seus pagamentos por serviços público e privados. A força ajustadora pela qual esse ajustamento é assegurado, na maioria dos casos, é o mecanismo político por cujo intermédio o órgão governamental é forçado a representar a vontade dos eleitores.”

Assim, PIRES (1996, p.64) expõe as teorias da troca voluntária de Lindahl. “Assim pensava, por exemplo, Lindahl, formulador da abordagem da troca voluntária, na qual são respeitados simultaneamente os princípios do benefício e da capacidade de pagar, num contexto de equilíbrio parcial. Seu modelo procurava solucionar o problema fiscal sem perturbar o estado da distribuição de renda prevalecente.”

Porém, para qualquer que seja o ônus tributário, segundo SCHIMITT (p.2, 2003), “É senso comum e universal que o ônus tributário sempre é suportado por pessoas, não por instituições”

Desta maneira, o imposto representa parte do custo do produto comercializado, sendo, seu ônus arcado pelo comprador ou vendedor diretamente proporcional à elasticidade de sua oferta ou sua procura, num primeiro momento. Porém, acaba recaindo sobre o comprador quando há continuidade dos métodos tributários e estabilização das ofertas e procuras pelo próprio mercado, constituindo um dos fatores que interferem na teoria de trocas voluntárias ou na escolha do produto a ser consumido. Interferindo diretamente nas leis de mercado. Assim, o sistema tributário deve cumprir os princípios de administração pública e ser de tal maneira dinâmico que possibilite a regulamentação de mercado, promovendo a justiça social, ao mesmo tempo em que garanta o aporte financeiro suficiente para a manutenção de atividades concernentes ao próprio estado e bem estar de sua sociedade, fazendo com que esta arque com o ônus do tributo de maneira eqüitativa a sua capacidade contributiva, mediante contrato eleitoral implícito de troca voluntária que satisfaça suas necessidades de serviços públicos.

## 2.3. O TRIBUTO

Conforme definido em leis, especificadamente no Brasil, no início do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, (p.22, 1994), no seu art 3º : “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Sendo estas palavras suficientes para expressar todos os conceitos de tributo no sistema Brasileiro.

### 2.3.1. Sistemas tributários

Segundo SCHMITT (p.3, 2003) “ a ciência econômica diz passarem os bens e serviços por um circuito ou ciclo, desdobrado em etapas que se iniciam na produção, passam por um processo de distribuição e se encerram no consumo. É assim que se formam as bases de incidência dos tributos e os elos de ligação e transmissão de créditos e débitos entre os agentes econômicos que adicionam valor nessas distintas etapas.

Para DALTON (1970, p.47) “imposto é uma contribuição compulsória, fixada pelo poder público.” E DALTON (1970,p.47 cita TAUSSIGT) “em comparação com outros tributos determinados pelo governo, a essência do imposto – diz TAUSSIG – é a ausência de *quid pro quo* direto entre o contribuinte e o poder público” , assim como as multas conforme DALTON (1970,p.50) “ as multas por infração entram igualmente na descrição de imposto, de TAUSSIG, já citada”.

DAIUTO (1995, .107) define que a “obrigação tributária é uma relação jurídica de direito público que se forma por meio do exercício do poder tributário, quando o Estado, assumindo a posição de credor, exige das pessoas a ele subordinadas, que

são chamadas devedores, uma determinada contribuição patrimonial, ou em dever de fazer ou não fazer alguma coisa, de acordo sempre com os fatos descritos na lei como geradores do crédito tributário ou de deveres para a garantia e fiscalização deste”.

Quanto ao impostos, uma distinção clássica é a que os qualifica como diretos e indiretos, conforme DALTON (1970, p.53) “ na base desta distinção encontra-se não raro, a idéia de que imposto direto é o pago pela própria pessoa sobre a qual recai legalmente, enquanto que imposto indireto é o que atinge uma pessoa mas é pago, em parte ou totalmente, por outras, nos termos de um contrato ou troca entre as mesmas.” E complementa DALTON (1970, p.54):”esta distinção é menos fundamental e prática do que por vezes se supõe.” E mais, DALTON (1970 p.55) escreve que “sem levar em conta a incidência, a idéias corresponde ao hábito comum de dizer-se que os impostos indiretos são os que gravam a venda ou compra de mercadorias ou serviços, além dos serviços pessoais, e que todos os demais impostos são diretos.”

Outra diferença é a incidência sobre a renda ou sobre o capital. Que segundo DALTON:

não fará diferença se determinada receita for arrecadada mediante um imposto único lançado sobre o valor anual. Ou por meio de um tributo semelhante calculado sobre o valor do capital de uma propriedade, desde que a proporção entre o valor anual e o valor do capital seja a mesma em todos os casos atingidos pelo imposto. /.../ se, porém, a proporção variar, o imposto sobre o valor capital será mais oneroso que o calculado sobre o valor anual, ou de renda. Dará o mesmo rendimento nos casos em que a relação valor capital – valor anual seja normalmente alta , e menos oneroso quando anormalmente baixa. (DALTON, 1970, p.55).

Outras diferenciações a saber são entre os impostos sobre propriedade e os que incidem sobre mercadorias, que conforme DALTON (1970, p.56) “ a primeira vista, essa distinção parece girar em torno da durabilidade relativa, /.../ na prática, entretanto, a distinção reduz-se, não raro a saber se o imposto é arrecadado

periodicamente ou de uma só vez.” Sendo o imposto sobre mercadoria arrecadado de uma só vez. Além disto, DALTON (1970, p.56) distingue os impostos sobre mercadorias que podem ser “específicos ou *ad valorem*. O imposto específico é o que se baseia em medidas físicas, tais como unidades de peso ou volume. O imposto *ad valorem* baseia-se numa unidade de valor.”

Havendo outras distinções, que apesar de menos importantes para o tema desenvolvido, foram citadas por DALTON (1970, p. 57), como os “impostos destinados a vigorar temporariamente e os que se destinam a ser relativamente permanentes”/.../ e “a distinção entre os impostos pessoais e impostos reais”

Ademais sua classificação, o sistema tributário brasileiro foi efetivamente organizado com a emenda constitucional nº 18-65 que segundo SCHMITT (p.3, 2003) “cuidou da feitura de um sistema tributário que ensejasse mínima integração nos planos econômico e jurídico. Cuidou, ainda, de erigi-lo de sorte a discriminar as rendas tributárias mediante a denominação dos impostos a partir de seu objeto econômico, dotando-os, ainda e quando fosse o caso, de caráter não cumulativo. Onde os impostos formalmente passaram a distinguir fatos econômicos substancialmente aptos a servir de base à tributação”. Gerando uma classificação econômica para os impostos existentes no país, classificação mantida na constituição de 1988 como impostos incidentes sobre comércio exterior, impostos sobre o patrimônio e renda e impostos sobre produção e circulação.

Essas fases econômicas que criam as bases de incidência de tributos podem ser concebidas, segundo SCHMITT (p.3, 2003) em:

- a) uma de produção – que cria um bem ou uma utilidade mediante qualquer operação que modifique sua natureza ou sua finalidade ou o aperfeiçoe para consumo.
- b) outra de circulação – na qual apenas se transfere a propriedade de um bem ou utilidade no estado em que se encontra, inclusive no caso de indústria, o que vale dizer na situação em que se encontra depois de transformado;
- c) a de consumo – que retida, em determinado momento, o bem ou a utilidade do circuito econômico, porquanto agora ele é utilizado ou gasto ou recolocado no ciclo econômico para ser empregado ou aproveitado com fonte geradora de novos bens ou utilidades. Os bens suscetíveis de utilidade percorrem todas essas etapas. (SCHMITT, p.3, 2003).



Sendo que no caso brasileiro, conforme SCHMITT (p.3, 2003), “a primeira etapa é reservada para a incidência do Imposto federal sobre Produtos Industrializados (IPI), nos produtos que posto em circulação, recebem também a incidência do ICMS estadual. Sobre a segunda e a terceira fases (esta última impulsionada pelo comércio de varejo) percute novamente o ICMS, sempre e teoricamente sobre o valor adicionado.”

Antes dessa classificação, com a Emenda Constitucional nº18-65, conforme SCHMITT (p.2-3, 2003) “ durante muito tempo, o sistema tributário brasileiro era de base essencialmente política, pois consistia na coexistência, dentro da Federação, de três sistemas tributários autônomos ( federal, estadual e municipal)/.../ , não havia na esfera tributária nenhum entrosamento entre as três órbitas de poder.”

Apesar das classificações e incidências distintas, o sistema tributário deve seguir princípios, que expressam princípios constitucionais conforme dispões art. 145 da CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL (p.93,2003), §1º “ Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica de contribuinte, facultado a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”, sendo esses princípios mais bem detalhados por SCHIMITT (p.2, 2003) “ afixam eles ( os tratadistas ) que, qualquer governo, ao conceber um sistema tributário, deveria ter cinco princípios em mente: a) eficiência/.../b) simplicidade administrativa/.../c) flexibilidade /.../d) responsabilidade política /.../ e) justiça” e conclui “ não é preciso muito esforço para inferir que, se houvesse um regime de tributos que perfilhasse tais princípios, o país já teria atingido o estado de sociedade próspera e desenvolvida.”

Mesmo que o país não tenha atingido o grau de prosperidade e desenvolvimento desejado e mesmo que esses princípios não tenham sido efetivados em sua totalidade, é necessário tê-los como meta, pois esses são as bases de constituição de um sistema tributário. E, principalmente por não tê-los atingido, é que se vê a necessidade de busca-los e concentrar os esforços para atingi-los.

### 2.3.2. ICMS ( Produção , Comércio e Serviço)

Segundo SCHMITT (p.3, 2003), “o modelo básico do nosso imposto sobre valor agregado fora trazido da França, que o implantara em meados da década de 50, do século anterior, e progressivamente disseminado por diversos continentes do mundo, vigendo, hoje, em mais de cem países.”

No Brasil, com a Emenda Constitucional nº18-65, foi instituído o ICM como sendo um imposto de competência estadual incidente sobre circulação de mercadorias, com uma alíquota única em 1967 de 15% para operações internas e interestaduais. Alíquota gradativamente alterada conforme escreve SCHMITT (p.4,2003) “com respeito ao aumento de alíquotas, na inauguração do ICM, havia uma alíquota única de 15% (1967) para as operações internas e interestaduais (hoje a mínima é de 7% para produtos selecionados na cesta básica de alimentos), uma intermediária de 18% para generalidade das mercadorias, e duas superiores (26%, 27%) para bens e serviços de alto poder arrecadatório.” Quanto às alíquotas interestaduais do hoje chamado ICMS (pois também incide sobre alguns serviços), está mantida as de 7% quando a mercadoria ou serviço com destino as regiões norte, nordeste e centro-oeste, e de 12% quando destinada a estados da região sul e sudeste. Estas diferenciações de alíquotas levam, em alguns casos a acúmulos de

ICMS, quando, por exemplo, há vendas internas de mercadorias com alíquotas de 7% adquiridas em operações interestaduais com alíquota de 12%, que segundo SCHITT (p.5,2003) “implica, sob o prisma econômico-financeiro, um encargo embutido no preço superior a aplicação da alíquota de 7% para os produtos da dita cesta básica.” Paralelo a esta situação amparada legalmente, está o ilícito na possível simulação de compra destas mercadorias (cesta básica) internas em operações interestaduais, ou a aquisição destas de empresas e/ou notas fiscais inexistentes em outros estados, amparada pela falta de fiscalização no trânsito físico de entrada de mercadorias. E também na entrada de mercadorias agraciadas com benefícios fiscais ou créditos presumidos em outros estados, sendo os mesmos apropriados, ilegalmente, integrais, amparados pela mesma política de fiscalização voltada prioritariamente para as saídas de mercadorias. Sob o mesmo prisma, tal posição da fiscalização acaba por proteger os estados de destino de mercadorias, sendo que um estado acaba por fiscalizar os créditos de outros estados, o que nem sempre é de sua competência e interesse, sendo que muitas vezes não há interesse do estado de origem em colaborar para a arrecadação do estado de destino. Acaba por agir como empecilho à comercialização interestadual de mercadorias produzidas por este território nas mesmas condições fraudulentas previstas acima. De qualquer maneira, possibilita acúmulo de crédito legal ou ilegalmente gerado, de difícil fiscalização pela difusão em todos os estados, e, no caso de ilícitos, o desfavorecimento econômico dos estados que fiscalizam apenas suas saídas apesar da garantia de aporte do tributo. Fiscalizando as saídas, os estados garantem os tributos gerados na produção interna, especialmente das pequenas instituições industriais ou agrárias, que nem sempre são significativos dentro do total arrecadado. Se as entradas fossem fiscalizadas com mais ênfase, os estados garantiriam um aporte de tributos incidentes sobre a comercialização, a idoneidade

dos créditos tributários, e a regulamentação da concorrência de mercado pela entrada de produtos regularizados. Ainda poderia monitorar a entrada de matérias primas e provisionar produção por setor ou estabelecimento. Cada estado realizaria a fiscalização de acordo com os seus interesses, e não de interesses dos outros estados. Conforme escreve SÁ (p.48, 1998) : “Assim, para o poder Público, deve-se concentrar nas áreas que melhor cerceiem as grandes sonegações (o que nem sempre ocorre, em virtude de pressões de fortes interessados) e que maiores resultados propiciem à arrecadação.”

Quanto às diferenças de alíquotas interestaduais, de acordo com o estado de destino, SCMITT (p.5, 2003) afirma que “com o progressivo uso de benefícios fiscais e de tratamentos tributário diferenciados, o que era para ser mero mecanismo de partilha de receita entre os erários estaduais, transformou-se em poderoso diferencial de competitividade. A aquisição de mercadorias a alíquotas menores, por conta de reduzir o imposto de custo associado ao capital de giro, induziu as empresas a elegerem fornecedores sediados em outros estados”. Tal situação pode ser agravada pela falta de fiscalização de entrada de mercadorias, permitindo, a qualquer tempo, sua entrada no estado a par da legalidade, com o gravame da possibilidade de ocorrência desta condição na entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, onde o ICMS deve ser recolhido antecipadamente pelo remetente da mercadoria. Desfavorecendo, em ambos os casos a economia doméstica, com concorrências desleais e também, nos casos de produtos com baixa elasticidade na procura ou alta elasticidade na oferta, favorecer o fluxo monetário para outras unidades federativas, visto o imposto ser arcado pelo comprador e significar maior lucro do vendedor. No mesmo aspecto, o posicionamento da fiscalização prioritariamente voltada para as saídas de mercadorias do estado minimiza o risco de que o mesmo ocorra nas vendas

interestaduais de mercadoria, criando um fator interferente negativamente para a igualdade de condições na comercialização entre os estados, favorecendo econômica e financeiramente outros estados da federação, dificultando o aporte financeiro proveniente de vendas interestaduais.

### 2.3.3. Fiscalização

Conforme DALTON (1970, p.50), “ a distinção entre impostos e multas se faz em razão dos motivos que os estabeleceram: o poder público impõe impostos principalmente para obter receitas e aplica multas principalmente para impedir certos atos.”

Torna-se portanto necessária a fiscalização para garantir o aporte de impostos, por vezes mediante aplicação de multas. Como na iniciativa privada, torna-se necessário, em se tratando de transferência de valores monetários entre instituições, e a julgar interesses e culturas diferentes das pessoas que efetivam essas transferências, a necessidade de realização de auditorias, para acompanhar a regularidade, legalidade e ética destas transferências de valores do setor privado para o setor público sob a forma de tributos. Segundo DAIUTO (p.119, 1995) essa transferência é “a obrigação cuja prestação consiste no pagamento de um tributo ou de uma multa pecuniária. É sempre a entrega de determinada soma de dinheiro ao estado. Dentro de uma classificação geral comum a todo direito obrigacional, seja público ou privado, podemos classificá-lo como uma obrigação de dar, que tem sempre um conteúdo patrimonial”

Conforme já discutido, esta transferência tem o amparo moral e ético dentro do contexto da organização das sociedades, sendo amparado legalmente em uma

constituição federal, a qual expressa os anseios desta sociedade. Segundo já dito, conforme SCHMITT (p.3, 2003) “ a ciência econômica diz passarem os bens e serviços por um circuito ou ciclo, desdobrado em etapas que se iniciam na produção, passam por um processo de distribuição e se encerram no consumo.” É assim que se formam as bases de incidência dos tributos e os elos de ligação e transmissão de créditos e débitos entre os agentes econômicos que adicionam valor nessas distintas etapas.

Para garantir esse aporte de tributos ao erário público, as empresas devem estar cadastradas, para a finalidade a que se constitui, em todas as esferas de governo e seguir regulamentos para efetivar suas transações econômicas. Segundo DAIUTO (p.120, 1995) “ por obrigação acessória, em matéria tributária, entende-se a obrigação cuja prestação consiste na prática ou abstenção de atos que a lei tributária define com necessários para garantir o cumprimento e a fiscalização da obrigação principal. O conteúdo desta é sempre a prestação ou abstenção de um ato”. Tais regulamentos são leis, por vezes expressas em códigos e regulamentos previstos na constituição federal, que regularizam e garantem a efetividade das situações criadas nas operações civis e públicas. Essas leis não visam somente a defesa do aporte de tributos às instituições públicas, com o exemplo do Código Tributário Nacional, ou os Regulamentos do ICMS dos Estados, mas também e principalmente as garantias e deveres dos envolvidos nessas operações econômicas, citando como exemplo o Código Civil e o Código de Defesa do Consumidor. Quando as operações mercantis ocorrem nas relações privadas, o interessado busca resguardar seus direitos, da mesma maneira, quando ocorre a geração de obrigações nas relações público-privadas, o estado busca resguardar seus direitos, ambos utilizando-se das leis que regem seus relacionamentos.

Nessa inter-relação, quando ocorre um fato ou ato praticado por uma instituição ou pessoa, com fim de produção, comercialização, investimento, lucro, serviço, etc., gera-se a obrigação tributária em suas várias esferas, conforme definido em lei, e para garantir o cumprimento desta obrigação tributária principal, ou seja, o repasse do valor monetário devido aos cofres públicos referente a incidência do tributo, há a necessidade de se cumprir obrigações acessórias que formalizem a ocorrência do fato gerador, ou seja, a emissão de documentos fiscais previstos em lei para cada caso.

Com este contexto torna-se necessário a existência de auditorias promovidas pelo poder público por pessoas aptas e legalmente constituídas, para garantir o cumprimento da lei e conseqüente recolhimento de tributos. O serviço de auditoria fiscal pública ocorre em qualquer área do território, tanto dentro de instalações privadas quanto em vias de tráfego destes produtos e serviços. Correm de maneira aleatória ou dirigida, intermitente ou constante e abrangente ou restrita. Aleatória quando se opta pela auditoria fiscal simplesmente para compor parâmetros, dirigida quando há indícios de desvios dos parâmetros. Intermitente quando realizada a cada período, sem continuidade; e constante quando ocorre de maneira regular. Abrangente é a auditoria fiscal quando analisa documentos, estoques, recolhimentos, contabilidade, ou períodos completos. Restrita quando analisa especificamente a ocorrência de uma situação ou determinados períodos. Condizente com SÁ (p.44, 1998) que classifica a auditoria aplicada quanto a:

- “processo indagativa: geral (ou de balanço) ou analítica (ou detalhada);
- forma de intervenção: Interna ou externa;
- tempo: contínua ou periódica;
- natureza: normal ou especial;
- limite: total ou parcial.”

No Brasil, com a constituição da República Federativa, os estados são autônomos quanto a políticas de fiscalização, tributação e arrecadação de ICMS. Porém, parâmetros são dados pela Constituição da República, pelo Código Tributário Nacional e por convênios firmados entre os estados, estabelecidos pelo CONFAZ, que estabelece regras gerais, não interferindo em políticas fiscais dos estados. Assim, a maioria dos estados da federação possuem uma estrutura de fiscalização de trânsito intermitente de mercadorias, com edificação de Postos Fiscais, especialmente em suas divisas territoriais, sendo obrigatória a parada de veículos que efetuem o transporte de cargas nestes pontos de fiscalização, onde serão fiscalizados a critério das políticas desenvolvidas em cada estado. A fiscalização nesses pontos pode ser dirigida ou aleatória, abrangente ou restrita a conferência documental ou levantamentos físicos das mercadorias transportadas, sendo intermitente na grande maioria dos estados. Nestes pontos de fiscalização, coletam-se dados (vias de notas fiscais) que compõem indícios em busca por fraudes fiscais, servindo de exemplo situação descrita por SÁ (p.463, 1998), “outra fonte de evasão tem sido a nota ‘calçada’, ou seja, aquela em que uma via tem um valor diferente e em outra via outro; a dita ‘nota fria’ também é usual, ou seja, a ‘compra’ de notas que não correspondam a pagamentos efetivos. “ e SÁ (p.463,1998) justifica esses fatos dizendo que “o sistema de corrupção que se institucionalizou no País, através do comissionamento de homens do poder, para vitória em concorrências públicas criou problemas de caixa que incentivaram o negócio das notas frias, tão como os favorecimentos por lei, decretos leis e outros atos” e SÁ (p.463, 1998) finaliza o raciocínio para o auditor alegando que “tal realidade, contundente, vergonhosamente, mas comum, tem atingido duramente o mundo empresarial, e o auditor não pode nem deve desconhecer tal anomalia/.../ e deve permanecer incólume, pois não tem condições de exercício da profissão quem



não preserva a sua honra profissional.” Busca-se, com isso, efetivar o aporte de tributos aos cofres públicos com a presença física da fiscalização, penalizando as eventuais irregularidades percebidas com multas e exigindo-se o tributo devido, se for o caso. Conforme DALTON (1970, p.50), já citado, “ a distinção entre impostos e multas se faz em razão dos motivos que os estabeleceram: o poder público impõe impostos principalmente para obter receitas e aplica multas principalmente para impedir certos atos.” É o estado exercendo o seu poder de polícia para garantir o pagamento do tributo pelo contribuinte.

Como a obrigação principal é gerada por uma obrigação acessória, e como as grandes empresas possuem setores contábeis e jurídicos especializados, a probabilidade de ocorrência de irregularidades praticadas por estes tipos de empresa em Postos Fiscais é muito menor que a probabilidade de irregularidades cometidas por micro empresas ou empresas de pequeno porte, que por vezes são isentas de obrigação principal, mas acabam gerando essa obrigação principal pela falta da obrigação acessória, culposa ou dolosamente. Situação descrita por SÁ (p.48, 1998):”há, no caso, uma ‘política de exames’ que guia as programações dos trabalhos dos auditores. /.../ em geral o exame concentra-se nos ‘erros mais freqüentes’ motivados por ‘inadvertências comuns’”, inadvertências cometidas principalmente por empresas menores, visto não contarem com acompanhamentos técnicos especializados como ocorre nas grandes empresas que possuem setores para planejamentos tributários. Assim esse tipo de fiscalização em Postos Fiscais acaba por penalizar as pequenas e médias empresas, principalmente do território do próprio estado, pois as políticas de fiscalização são voltadas para as saídas de mercadorias, herança dos ciclos agropecuários já discutida.

## 2.4. ECONOMIA E EMPREGO

Com o intuito de analisar uma possível alteração positiva no nível de emprego, ocasionado pela alavancagem financeira impulsionada por uma fiscalização estrategicamente planejada, torna-se necessário explanar sobre a empregabilidade histórica e atual no país e no estado do Paraná.

### 2.4.1. A economia no Brasil

Segundo MORETTO (2000,p.1) “a industrialização brasileira começou no decorrer dos anos trinta. Nessa década o Brasil entrou propriamente na fase de sua Revolução industrial. As transformações daí decorrentes surgiram do rompimento de suas bases agrárias tradicionais de caráter basicamente colonial.”

MORETTO (2000,p.1) expõe a concentração histórica da indústria no Estado de São Paulo escrevendo que “o processo de industrialização brasileiro, fundamentado no modelo de substituição de importação, concentrou seu parque industrial basicamente no estado de São Paulo, ficando as demais unidades da federação à margem do crescimento industrial/.../foi tão intensa que em 1939 o estado já era responsável por 45,4% de toda produção industrial brasileira.” Segundo estudo do BNDES (p.7, 2003), “em 2000, essa região (sudeste) respondia por 54% dos estabelecimentos do país. Em seguida, estão o sul com uma participação de 22%, o nordeste (13%), o centro oeste (8%) e o norte (3%).”

Para corrigir tal distorção OLIVEIRA 4 (2001,p.17) cita HURSCHMAN (1961,p131) “os investimentos públicos são , no mínimo, uma tentativa para corrigir a separação entre níveis econômicos regionais, define duas formas de investimentos públicos: as atividades diretamente na produção (ADP), e o capital

fixo social (CFS)” e segue “a destinação preferencial dos investimentos deveriam ser em ADP, principalmente no limiar de crescimento de uma região. Na sua opinião, a aplicação em um grande programa baseado em CFS não garantiriam a atração de indústrias.”

#### 2.4.2. Panorama da empregabilidade

Conforme CECHIN (p.32, 2000) “a absorção de novos ingressantes no mercado de trabalho requer taxas de crescimento de PIB bastante elevadas, acima de 5% ao ano. Como estas taxas não foram alcançadas nos últimos anos, o desemprego aumentou.” situação que continua ocorrendo desde a publicação deste comentário. Conforme mesmo estudo de CECHIN (p.30, 2000) “espera-se que a PIA (população em idade ativa) cresça a 1,6% e a PEA (população economicamente ativa) cresça 1,9% ao ano nos próximos dez anos/.../ o PEA de baixa idade estará diminuindo em termos absolutos, enquanto que a população de mais idade aumenta a uma taxa ainda ascendente nesta década, devendo também permanecer superior a 3% por pelo menos mais uma década, reflexo cumulativo das maiores taxas de crescimento populacional do passado, mas também do aumento da longevidade”. Assim, o “desafio para o governo e para a sociedade é o de gerar, em termos absolutos, mais de 1,5 milhão de novos empregos por ano, empregos de boa qualidade, diga-se de passagem” conforme CECHIN (p.31, 2000).

Por outro lado, a cada ano, as empresas de pequeno porte assumem um papel mais significativo tanto no percentual de pessoal formalmente empregado, quanto no incremento dos empregos gerado no país. Segundo dados divulgados pelo BNDES (p.1, 20002) “as micro firmas (com até 19 empregados) são uma parte cada vez maior do total de estabelecimentos do país. Em 2000 havia 400 mil firmas

a mais do que em 1995. com esse aumento elas chegaram a representar 93% no total de estabelecimentos empregadores” . segundo esse dados divulgados “ nestas (firmas de grande porte), o saldo entre contratações e desligamentos foi de 29652 novos postos entre 1995 e 2000. nas micro, foi de mais de um milhão e quatrocentos mil./.../ e aconteceu em todos os setores da economia. Além disso, o número de empregos gerados teve maior aumento percentual nas regiões centro-oeste (27%) e norte (15%) em comparação com a região sudeste com aumento de 4%. Conforme dados divulgados pelo BNDES (p.1,2002), neste período, “o número de trabalhadores em firma de grande porte cresceu 3%. Nas microfirms, o crescimento no número de trabalhadores foi de 25,9%.”

Apesar deste incremento no emprego gerado pelas microempresas, as empresas de maior porte conforme o BNDES (p.2, 2002) “representam menos de 2% do total de firmas e respondem pela contratação de 55% dos trabalhadores formais” e as “micro firmas representam 93% dos estabelecimentos empregadores e 26% dos trabalhadores formais

Quanto a distribuição geográfica, o mesmo estudo do BNDES(p.5-6, 2002) aponta que em “2000, as regiões nordeste, norte e centro-oeste tinham quantidades expressivas de trabalhadores em unidades de médio e grande porte 61,7%, 61,4% e 58,9%, respectivamente”. E “ na região sul, cerca de 51,7% dos trabalhadores estavam em micro e pequenas unidades. A região era a que tinha maior percentual de trabalhadores em micro firmas”. Porem tal situação vem se alterando gradativamente, apontando o estudo do BNDES (p.8, 2002) que “entre 1995 e 2000 houve um aumento na participação de micro firmas no total de estabelecimentos, um crescimento mais forte dos setores de comercio e serviços, e uma desconcentração regional das firmas. A geração líquida de empregos também teve essas características: concentrou-se em micro firmas”. Mesma opinião de PUGA

(p14, 2003) que “ consideradas simples coadjuvantes no desenvolvimento econômico e social brasileiro, as micro, pequenas e médias empresas (MPMEs) têm sido crescentemente reconhecidas em seu papel de representarem a imensa maiorias do número de empresas do País e serem as principais empregadoras e responsáveis pela geração de empregos e renda”.

São ,portando, as micro e pequenas empresa responsáveis por grande parte da geração de empregos no contexto atual, e cada vez mais difundidas espacialmente pelo País. Também representam forte fator de incremento econômico para as regiões em que se instalam, pois diferentemente das grandes industrias que possuem suas matrizes em grandes capitais, concentrando lucros das filiais, coligadas e controladas, as pequenas empresas representam a difusão microeconômica dos ganhos auferidos, constituindo um forte fator de distribuição de renda.

#### 2.4.3. A economia e o emprego no Paraná

A situação física do Estado, descrita por OLIVEIRA 4 (2001,p.28) é que “ pelo senso de 2000, da fundação do instituto brasileiro de geografia e estatística, o Paraná tem uma população de 9,5 milhões de habitantes, dos quais, 7,8 milhões urbana (81,42%) e 1,7 milhões rural, distribuídas nos seus 399 municípios, com área total de 199554 quilômetros quadrados e dez municípios tem população superior a cem mil habitantes./.../ o Estado ocupa o quarto lugar na representação econômica entre as unidades federativas do Brasil. Segundo o Instituto Paranaense de Desenvolvimento Econômico e Social - IPARDES, em 2000 o Estado contabilizou um PIB de US\$42 bilhões, correspondente a 6,4% do PIB nacional, obtendo um PIB percapta de US\$3439.”

Segundo MORETTO (2000, p.2) “ a exemplo da economia brasileira, a paranaense passou por vários ciclos econômicos desde sua ocupação , a saber: ouro, tropeirismo, mata, madeira, café e, mais recentemente soja./.../O estudo destes diversos ciclos econômicos, leva a inferir que a economia paranaense esteve, basicamente, voltada para o mercado internacional, como exportadoras de matérias primas e importadora de bens de consumo em geral.”

MORETTO (2000, p.3) cita Magalhães Filho (1996): “em 1942, o Paraná participava com apenas 2,4% do valor da produção industrial brasileira.”

Conforme MORETTO (2000, p.4) no Paraná o setor primário foi o principal responsável na formação do PIB :”de acordo com Padis (1981): em 1939 o setor primário foi responsável por 48,5% da formação da renda interna, enquanto o setor secundário e o terciário responderam, respectivamente, por 14% e 37,5%. No final do período, na média de 1965/67, a situação pouco se alterou.”

MORETTO (2000, p.4) escreve que “no decorrer dos anos 70, a industria paranaense passou por um acentuado processo de transformação, caracterizado pelo dinamismo e diversificação do parque industrial, notadamente pela instalação de novas fábricas no Estado.”

Segundo MORETTO (2000, p.25)” o setor agrícola foi ultrapassado pelo industrial em 1976, quando o Paraná deixou de ser em Estado eminentemente agrícola, ingressando numa fase industrial com forte tendência a se consolidar nos próximos anos.”

Situação que realmente vem a ocorrer, porém com a integração de industria e agropecuária, formando um parque agroindustrial, conforme descrito por OLIVEIRA:

no interior do Estado ainda pesa as industrias tidas como tradicionais (alimentos, têxtil e madeira). A agroindustria é a base produtiva, com as cooperativas representando grande parcela da capacidade produtiva do setor./.../ e de acordo com o levantamento da Organização de Cooperativas do Estado do Paraná – OCEPAR, o parque cooperativo do Paraná é composto por 61 cooperativas, com 110,6mil produtores associados e com um

faturamento anual de US\$3,9 bilhões em 1998. as cooperativas absorvem 55% da produção agropecuária do Estado, detém expressiva parcela da capacidade de industrialização do Paraná, possuem estruturas gerenciais e de capitalização avançadas e atuam de forma regionalizada.(OLIVEIRA 4, 2001,p.17, cita Lourenço (1999, p.11)).

MORETTO (2000, p.27) descreve que “ no início dos anos 80, a agropecuária participava com cerca de 20% na composição do PIB paranaense, tendo caído para cerca de 14% no final da década. Por outro lado o setor secundário não apresentou grandes mudanças ao longo dos anos enquanto o setor terciário teve sua participação aumentada de 51,7% para 59,7%.”

Em tabela apresentada por MORETTO (2000, p.28) pode-se verificar que em 1995 o setor agropecuário, industrial e de serviço representavam 13,78%, 30,71% e 55,51% do PIB, respectivamente.

OLIVEIRA define o setor industrial do Estado em 1999:

contando, em 1999, com 25.698 indústrias de transformação, o setor industrial do estado é formado por parque industrial diversificado, que vem se alterando ao longo da década de 90, ocupando um novo perfil caracterizado pela nova pauta de produtos na agroindústria ( com mais sofisticação e valor adicionado), pela instalação do pólo automotivo da Região Metropolitana de Curitiba e aos rearranjos em todos os setores impostos pelo período recessivo 90-93, bem como pela abertura comercial. (OLIVEIRA 4, 2001,p.94)

OLIVEIRA consegue Caracterizar os principais ramos de atividade em número de estabelecimentos, trabalhadores ocupados pelo setor e localização predominante no território, sendo que os elencados corresponde a maioria dos estabelecimentos industriais estão condensados em 4 setores: alimentar, têxtil, madeireiro e metalúrgico,

O gênero de produtos alimentares é o mais representativo do Estado, com 4420 estabelecimentos (17,38% do total de indústrias do Estado) e com maior contingente de trabalhadores, 74998 pessoal ocupado, é também o melhor distribuído espacialmente. (OLIVEIRA 4, 2001,p.95).

A indústria de confecção reúne 4205 empresas (16,4% do total de indústrias do Estado). Com localização pulverizada por todas as regiões, predominam pequenas e médias confecções de roupas e tecidos/...o complexo têxtil (fição, tecelagem, confecção e calçados) comporta 48808 postos de trabalho no Estado (CAGED, JAN 2001). (OLIVEIRA 4, 2001,p.97).

O madeireiro, com um total de 3024 empresas, sendo 11,8% do total de indústrias do estado e o complexo madeireiro(madeira e móveis) comporta 70061 empregos diretos no Estado

(CAJED-MTE, JAN 2001) sendo o gênero imobiliário com 2690 estabelecimentos instalados (10,5%). (OLIVEIRA 4, 2001, p.99).

O gênero metalúrgico reúne 2577 unidades manufatureiras (10% do total do Estado) e empregam 23158 pessoas. (OLIVEIRA 4, 2001, p.102)

OLIVEIRA 4 (2001, p.101), cita ainda que “uma das mais importantes refinarias de petróleo do país está instalada na Região Metropolitana de Curitiba, /.../ sendo a quinta em capacidade de produção, refinando 24mil metros cúbicos diários, equivalente a 15% da demanda nacional de derivados de petróleo.”

Pode-se perceber dos dados dispostos que a economia industrial do Paraná está centrada em setores, bem como a economia agrária estadual está centrada em cooperativa, com tendências a maiores centralizações. Estes dados subsidiam a tese inicial, pois a fiscalização e o controle em auditorias internas é facilitado por estas características setoriais.



### 3. METODOLOGIA

Para melhor embasar a tese inicial procurou-se realizar um trabalho de coleta de dados das empresas existentes no estado do Paraná.

#### 3.1. Definição da amostra e coleta de dados

Foram utilizados dados constantes no sistema de informação cadastral de contribuintes do estado do Paraná, via intranet – CELEPAR - , utilizando os sistemas de cadastro de informações fiscais, -CIF-A-, de onde foram extraídos o número total de empresas ativas e as amostras com os seus respectivos códigos de atividade econômica e seu sistema de apuração de ICMS. Tais dados foram obtidos utilizando-se da variável de letra inicial de razão social, em ordem alfabética, para facilitar a retirada da amostra, este conjunto selecionado aleatoriamente representa 0,52% das empresas ativas no estado, colhendo-se as informações das empresas cadastradas na numeração seqüencial múltipla de cem. A partir destas inscrições estaduais selecionadas, foi realizado acesso ao sistema FIR-D-A, onde consta o número de empregados, o faturamento e o recolhimento das respectivas empresas. Porém nem todas as empresas apresentam o cadastro (GIA) completamente preenchido, deste modo, de um total de da 174807 empresas ativas, foi coletada dados de 941 empresas, destas, 209, ou seja, 22% apresentam omissão de declaração ou apresentam GIA sem movimento (ou com movimento simbólico), restando um total de 732 empresas analisadas. Mesmo essas 732 empresas não apresentam todos os campos preenchidos todos os meses, fato percebido principalmente no campo 'número de empregados', sendo o mesmo completada com o numeral '1', visto qualquer empresa com movimento empregar ao menos uma

pessoa (quer seja o proprietário) .De posse dos dados, foi realizada tabulação e análise estatística da representatividade dos mesmos, sendo os dados agrupados de maneira a subsidiar a tese inicial. Os dados relativos a empregabilidade foram agrupados em classes de maneira análoga a apresentada no sistema RAIZ (CAGED) do Ministério da Indústria, Comercio e Exportação. Os dados relativos ao faturamento bruto e ICMS foram agrupados em classes conforme determina Decreto Estadual 246/03 (Paraná, 1993). Foi constatado, primeiramente que no início do mês de julho de 2003 existiam 174807 empresas ativas no estado, sendo tabulado dados de 941empresas.

Da mesma forma, no mesmo sistema CELEPAR, foi acessado o sistema de Processo Administrativo Fiscal –PAF-, utilizando-se as autuações em postos fiscais na rotina L91, onde pode ser visualizado a lavratura de autos de infração, por variável específica, sendo levantado o código dos postos fiscais no Paraná e com esses códigos realizada a pesquisa de número de autos de infração lavrados em cada posto no período de janeiro de junho de 2003, escolhendo-se aleatoriamente na função ALEATÓRIO, do Excel no Microsoft Windows 1% dos 11322 autos lavrados no período. Esta amostra de 113 autos foi analisada minuciosamente, auto a auto, identificando-se, quando possível, a empresa autuada e seu porte, o sentido de deslocamento do veículo, e o tipo de produto transportado. Esses dados foram agrupados e analisados estatisticamente conforme necessidade para subsidiar a tese inicial.

Desta tabulação criada especialmente para analisar a inter-relação entre empregos gerados, imposto recolhido e autuações em postos fiscais por porte de empresa, no primeiro semestre de 2003, pôde-se obter os dado a seguir expostos.

### 3.2. Empregos segundo porte de empresa

Da amostra coletada conforme tabela e gráfico que se seguem. Dados coletados entre julho e novembro de 2003.

TABELA 1 – Número de empregos e número de empresas e média de empregos por número de empregados

	ATE 4	DE 5 A 9	DE 10 A 19	DE 20 A 49	DE 50 A 99	DE 100 A 249	DE 250 A 499	DE 500 A 999	1000 OU MAIS
emprego	831	586	624	684	194	544	413	709	
empresa	562	92	47	22	3	3	1	1	
Média	1	6	13	31	65	181	413	709	

Dados coletados

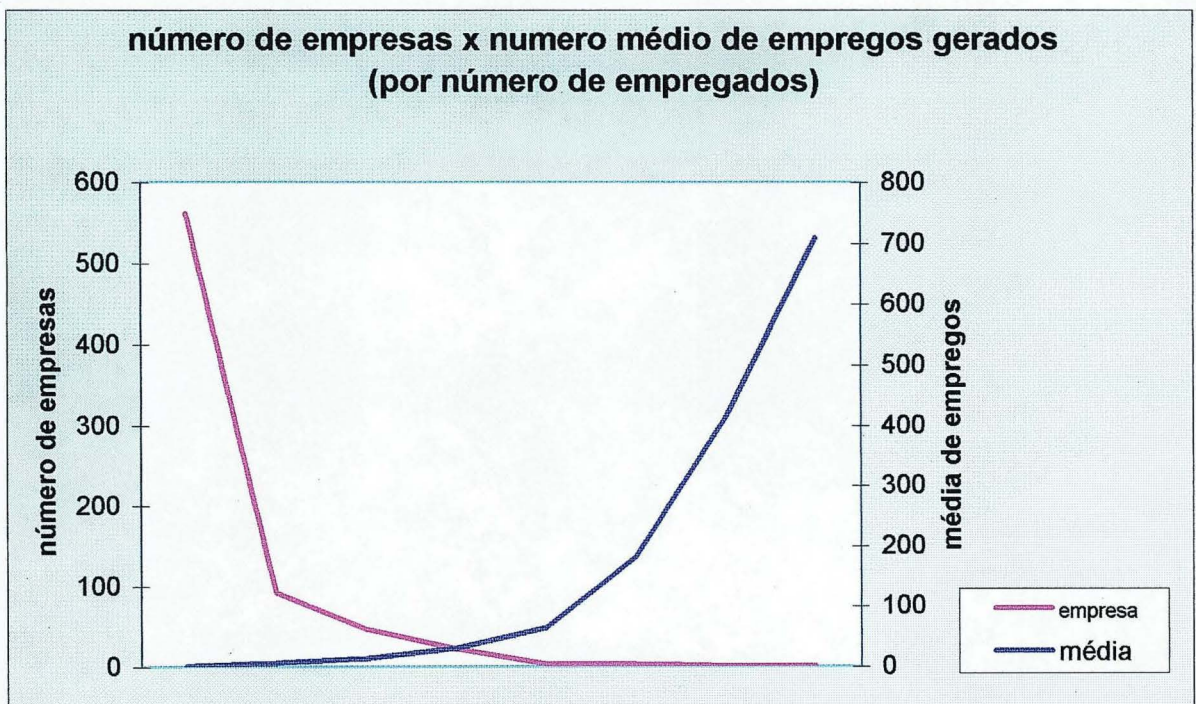


Gráfico 1

Dados coletados

Situação condizentes com o apresentado no sistema RAIZ no CAGED, do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), os dados abaixo são relativos ao ano de 2001 e os acima relativos ao primeiro semestre de 2003. Porém pode-se perceber a semelhança das curvas, guardadas as devidas proporções devido a amostra coletada ser menor que a apresentada pelo MTE ( pois neste caso trata-se de dados totais ), porém com índices muito próximos, justificando a adoção da complementação dos dados ausentes relativos a empregados, como a melhor opção para desenvolvimento do projeto.

TABELA 2 – Número de empregos e número de empresas e média de empregos por número de empregados

	ATE 4	DE 5 A 9	DE 10 A 19	DE 20 A 49	DE 50 A 99	DE 100 A 249	DE 250 A 499	DE 500 A 999	1000 OU MAIS
emprego	98851	90916	100511	114073	75319	80493	54158	29987	41330
empresa	61879	13875	7562	3812	1102	520	156	43	24
Média	2	7	13	30	68	155	347	697	1722

Fonte: RAIZ-MTE

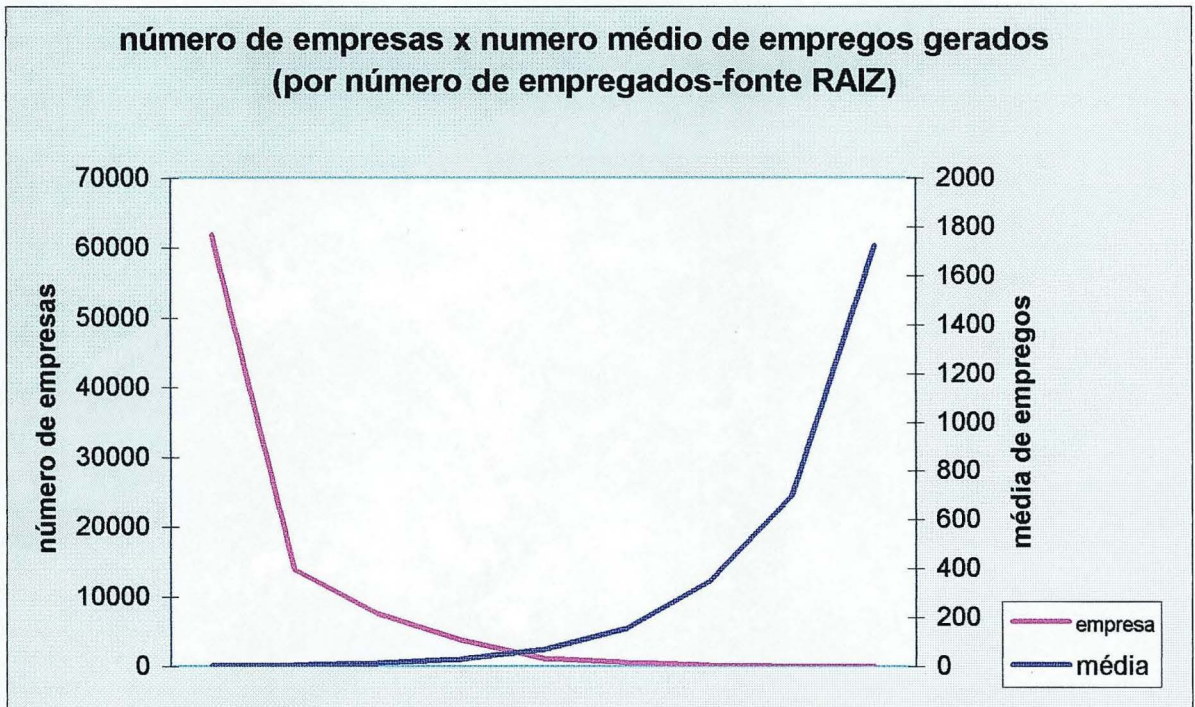
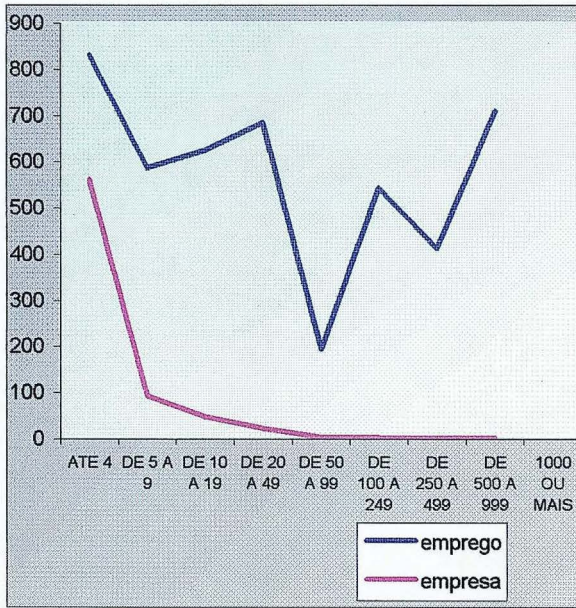


Gráfico 2

Fonte: RAIZ-MTE

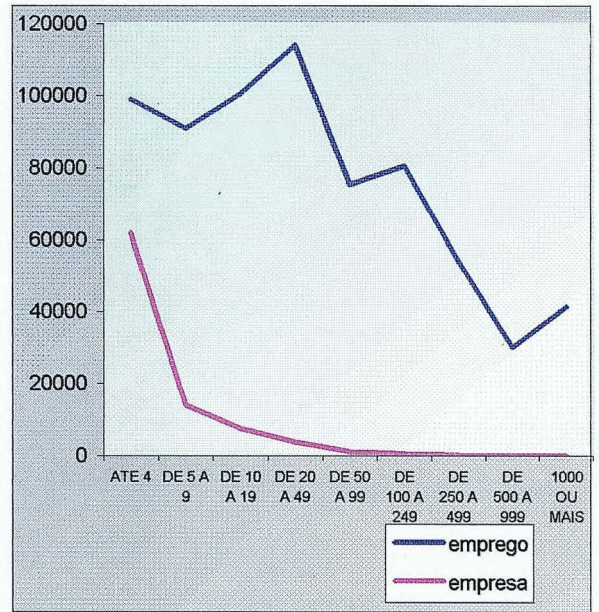
Tais dados condizentes com o informado pelo MTE também podem ser visualizados nos gráficos com os totais de empregos por porte de empresa, tomando como padrão para compor as classes o número de empregados.

No gráfico a seguir pode ser observado o número total de empregos e número total de empresas conforme número de empregados



Conforme levantamento

Gráfico 3



Fonte: RAIZ-MTE

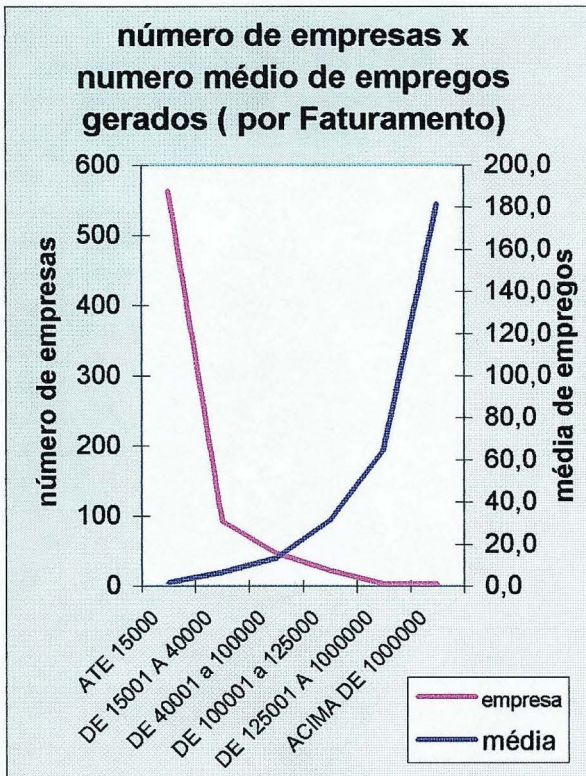
Gráfico 4

Tomando-se por base de formação da classe o faturamento bruto, ou seja a venda bruta média mensal, tem-se situação bastante semelhante:

TABELA 3 – Número de empregos e número de empresas e média de empregos por faturamento bruto

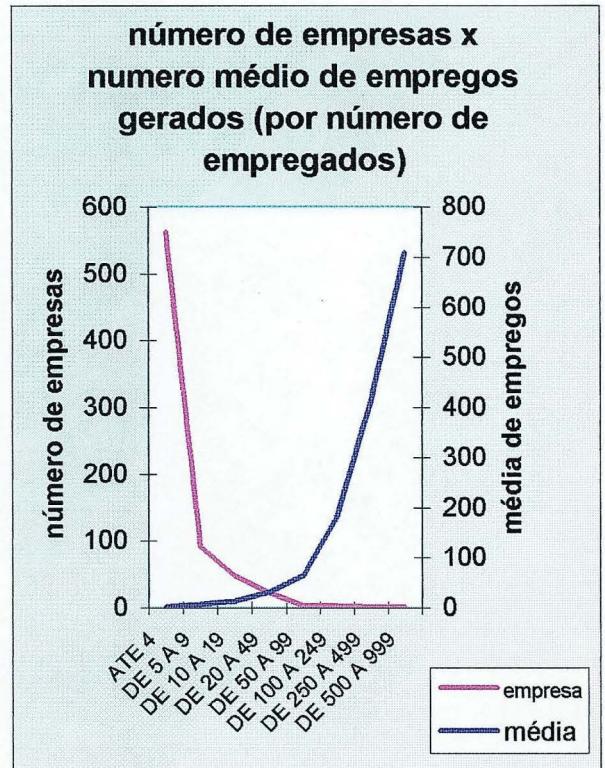
	ATE 15000	DE 15001 A 40000	DE 40001 a 100000	DE 100001 a 125000	DE 125001 A 1000000	ACIMA DE 1000000
Emprego	831	586	624	684	194	544
Empresa	562	92	47	22	3	3
Média	1	6	13	31	65	181

Conforme levantamento



Conforme levantamento

Gráfico 5



Conforme levantamento

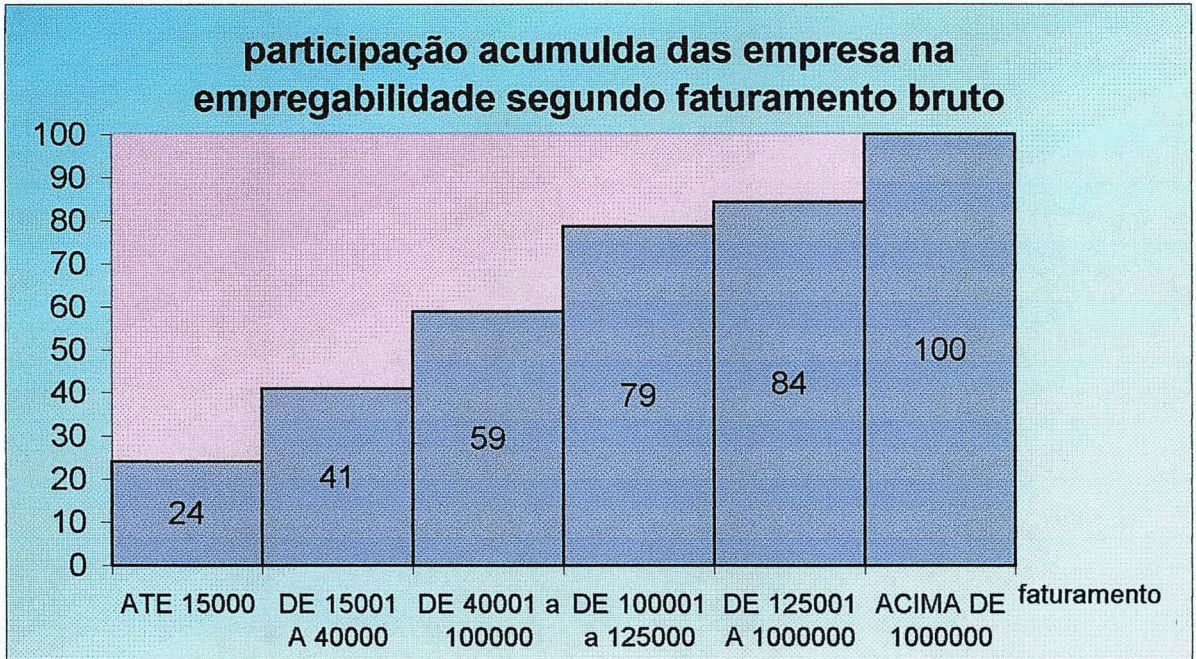
Gráfico 6

Em qualquer fonte de dados, tomando-se por padrão o número de empregados ou o faturamento, observando-se que o levantamento realizado ou a base de dados do Ministério do Trabalho, pode-se concluir que poucas empresas fornecem muitos empregos em média e as empresa que mais faturam mais fornecem empregos, em média.

Porém, em números absolutos, o número de empregos fornecidos por empresas com até 49 funcionários representam 59% da mão de obra empregada e empresas com um faturamento de até R\$40000 representam 40% dos empregos existentes. Se for considerado um faturamento de até R\$100.000, essas empresas são responsáveis pela ocorrência de 59% dos empregos. Além disso, conforme

literatura já discutida, essas pequenas empresas são também as responsáveis pela maioria da geração de novas frentes de trabalho.

O gráfico abaixo ilustra tal situação:



Conforme levantamento

Gráfico 7

### 3.3. Icms recolhido conforme porte de empresa (produção, comércio e serviço.)

Definido porte de empresa conforme faturamento, seguindo os padrões estabelecidos já descritos, pode-se verificar que da mesma maneira que ocorre com o emprego ocorre com a arrecadação. Poucas empresas são responsáveis por grandes recolhimentos, conforme tabela abaixo elaborada e gráfico ilustrativo.

TABELA 4 – Número de ICMS e número de empresas e média de

ICMS por faturamento bruto



	ATE 15000	DE 15001 A 40000	DE 40001 a 100000	DE 100001 a 125000	DE 125001 A 1000000	ACIMA DE 1000000
Icms	9555	22580	55604	24866	212403	741678
Empresa	520	88	48	12	39	20
Média	18	257	1158	2072	5446	37084

Conforme levantamento

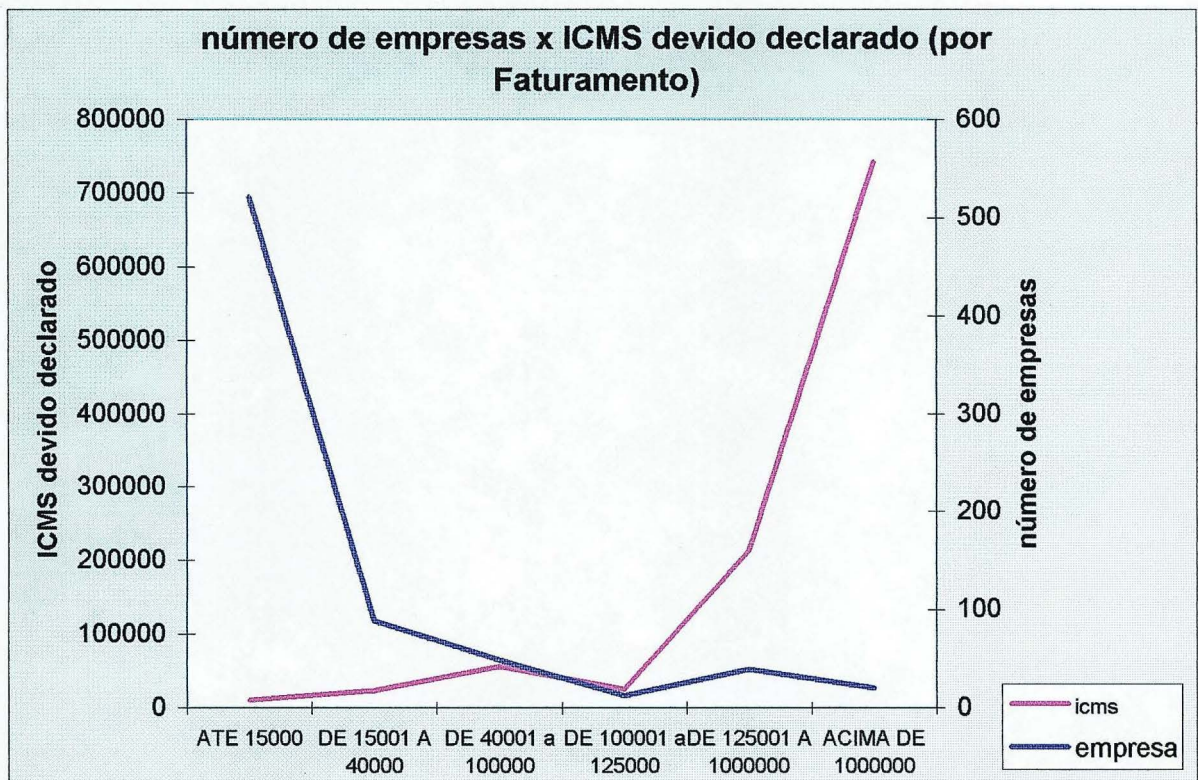


Gráfico 8

Conforme levantamento

Porém, esses dados não são dados médios e sim reais, desta maneira, a expressividade da representação do ICMS gerado pelas grandes empresas é significativamente maior que sua representatividade na composição da mão de obra empregada. Conforme pode ser percebido no gráfico do percentual de participação

da arrecadação acumulada. Assim, as empresas com faturamento de até R\$125000. que são responsáveis por 79% dos empregos existentes representam apenas 30% do imposto sobre circulação de mercadorias gerados, conforme gráfico que se segue:

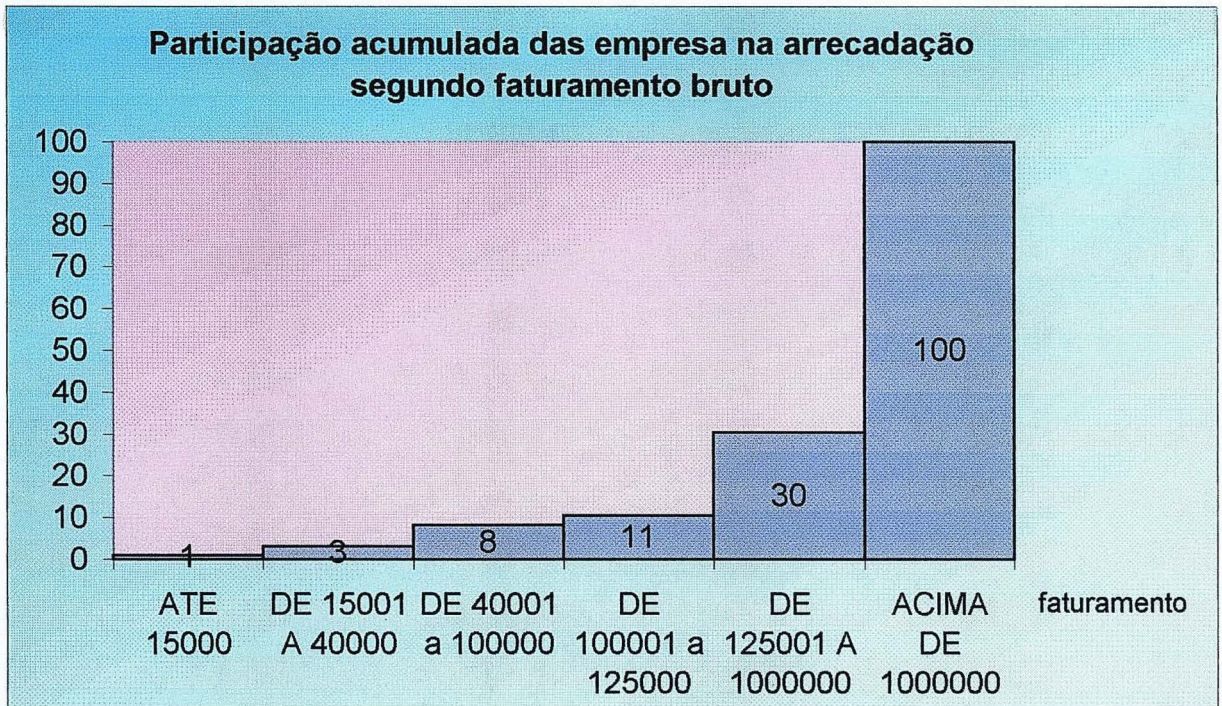


Gráfico 9

Conforme levantamento

#### 3.4. Autuações em postos fiscais conforme porte de empresa e movimento de entrada ou saída do Estado

Conforme já descrito, as amostras foram coletadas do banco de dados PAF, via CELEPAR, mais especificadamente dos postos fiscais (P.F.) ativos: P.F. Marchanjo Bianchini, P.F. Fragosos, P.F. Milton de Almeida, P.F. Querubino P da Silva, P.F. Berthier de Oliveira, P.F. Ariovaldo Huergo, P.F. Almeida, P.F. Marques dos Reis, P.F. Mello Peixoto, P.F. Passo dos Leite, P.F. Salto do Itararé, P.F. Santana do Itararé, P.F. Waldomiro Vargas, P.F. Charles Naufal, P.F. Jorge

Radziminski, P.F. Antonio F Nogueira, P.F. Ezequias L Carvalho, P.F. Leônidas Buy, P.F. Santo Inácio, P.F. Taquaruçu, P.F. Porto Camargo, P.F. Gervásio L Laguna, P.F. João Elírio L. R. Maia, P.F. Afonso Popia. Sendo a quantidade de processos analisadas proporcionais a quantidade de processos lavrados nos respectivos postos fiscais, totalizando uma amostra de 120 processos do total de 11322 autos lavrados entre janeiro e junho de 2003.

Na amostra foi possível verificar que 75,8% dos autos lavrados correspondem a movimento de saída do Estado e 13,2% de entradas, sendo que 10,8% dos processos não permitiram a identificação do movimento físico realizado. Dos 75,8% correspondentes a saída, 68% corresponde a autos sobre o serviço de transporte, com valor médio de R\$ 351,00 (trezentos e cinquenta e um reais), do total da amostra de autos lavrados, estes autos sobre o serviço de transporte correspondem a 51,6% em número de autos e a 16,5% em valor autuado, comprovando mais uma vez a tese inicial de que a maioria dos autos lavrados ocorrem nas saídas e que representam valores pequenos lavrados contra pequenos contribuintes (fretistas que não possuem conhecimento de transporte), visto apenas 4,8% destes processos identificarem contribuintes inscritos neste Estado. O gráfico abaixo expressa a quantia e o valor dos autos lavrados.

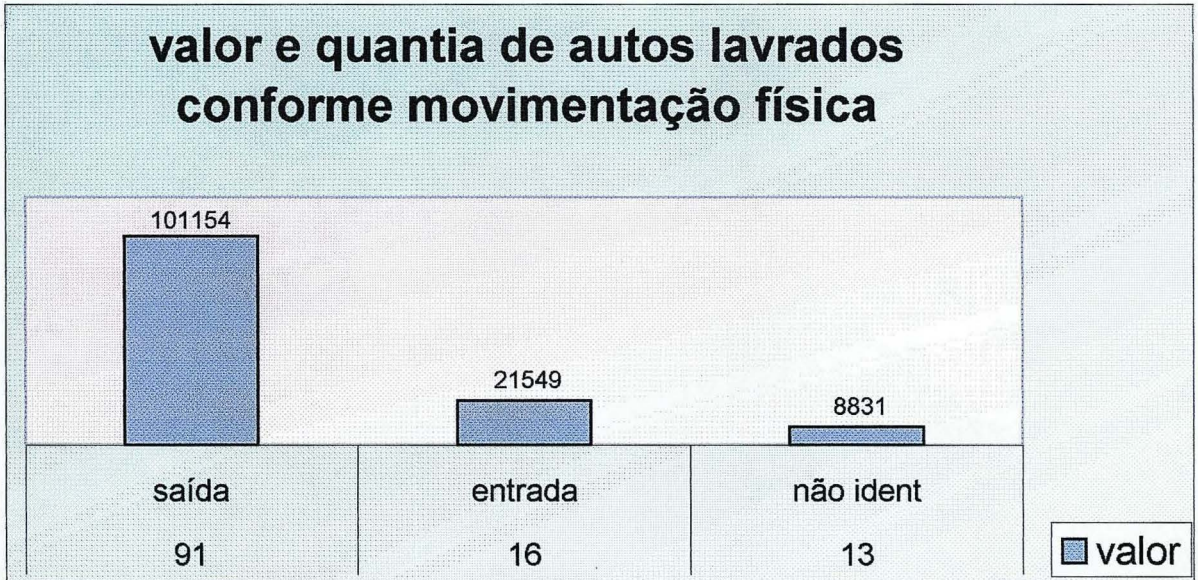
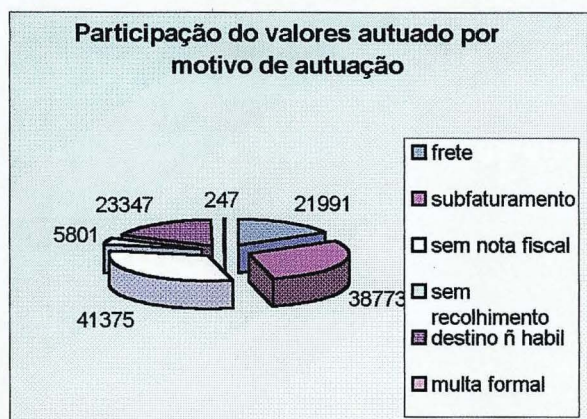


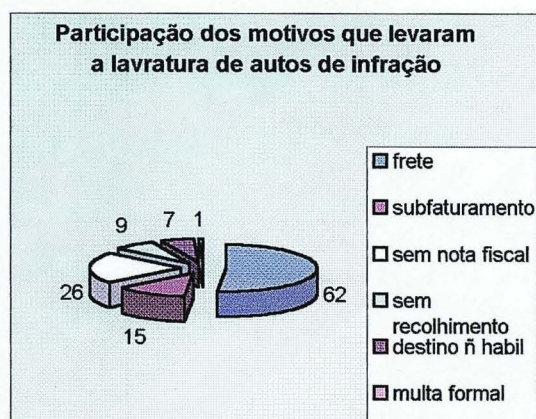
Gráfico 10

Conforme levantamento

Desta maneira, os autos são emitidos predominantemente sobre as saídas, distribuídos em seis grupos principais de motivação: auto sobre o serviço de transporte (frete), auto sobre produtos subfaturados, auto sobre produtos sem nota fiscal, auto sobre produtos com nota fiscal envolvendo contribuintes não habilitados, autos por deixar de recolher o imposto devido na forma e/ou no prazo previsto em legislação e auto de multa formal por embarço a fiscalização (apenas uma ocorrência). Os gráficos abaixo ilustram a situação encontrada, sendo o de maior representatividade em valores os autos de produtos sem nota fiscal, de produtos subfaturados e de produtos envolvendo empresas não habilitadas.



Conforme levantamento  
Gráfico 11



Conforme levantamento  
Gráfico 12

Teoricamente, essas infrações mais representativas quanto ao valor arrecadado podem ser melhor embasadas e surtir maior efeito se realizada em auditorias internas nas empresas. O subfaturamento, a não emissão de documento fiscal e a utilização de documentos envolvendo contribuintes não habilitados podem ser observadas em levantamentos realizados dentro das empresas a qualquer tempo, especialmente nas saídas.

Quanto aos autos lavradas, apenas 4,1% não foram pagos, sendo que 100% dos autos não pagos apresentam em seu pólo passivo empresas inscritas no Estado do Paraná. Quando se toma por base a amostra apenas dos processos lavrados contra contribuintes inscritos, esses representam 28,3% do total de autos lavrados e 14,7% destes autos não apresentam pagamento. Sendo mais constante o pagamento de autos lavrados contra não inscritos no cadastro do Paraná, sendo mais um ponto positivo em prol da tese inicial de fiscalização de entradas.

Quanto a esses contribuintes cadastrados autuados, não se observa freqüência esperada, sendo mais freqüente (que o esperado) contribuintes com

maior faturamento e menos freqüente (que o esperado) os contribuintes com faturamento até R\$40000, conforme segue; tomando-se como esperado o percentual de ocorrência deste tipo de contribuinte:

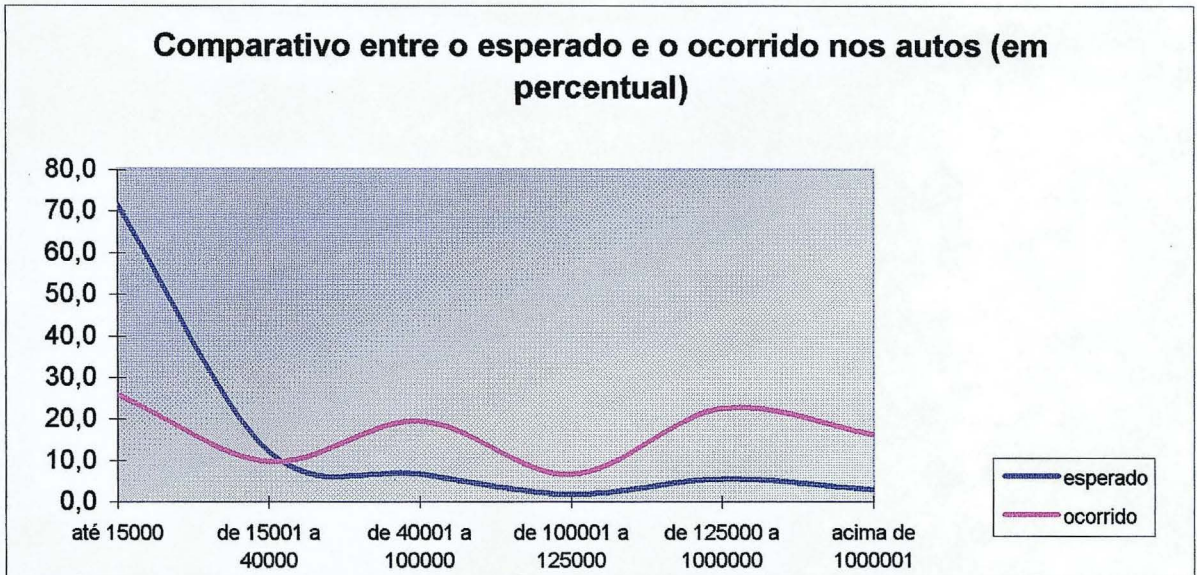


Gráfico 13

Conforme levantamento

Desta maneira, dentro da proposta inicial, o Posto Fiscal desempenha a função que lhe é esperada, sendo constatada a lavratura de autos de infração em percentual (em valores), maior para as maiores empresas, quando considerado os contribuintes atuados com inscrição estadual. Quando se toma por base o numero total de autos lavrados, sem diferenciar o contribuinte inscrito do não inscrito, percebe-se que a maior parte dos autos lavrados são contra pequenos contribuintes, que estão inclusive desobrigados de inscrição estadual, como é o caso de transportador autônomo. Outro fasto a ser considerado é a característica das lavraturas dos autos de infração nestes pontos de fiscalização, onde se elege como sujeito passivo o transportador da mercadoria. Também deve ser observado que os

dados são baseados em informações na atual situação, onde a própria falta de fiscalização nas entradas de mercadorias compõe os dados obtidos. Como a fiscalização é deficitária, os dados pesquisados também o são.

## 5.CONCLUSÃO

Conforme descrito, a economia paranaense é composta pela produção agropecuária, administrada em sua maior parte por cooperativas; por um parque agro-industrial especialmente desenvolvido nos setores têxtil, alimentar, metalúrgico e madeireiro; por um forte pólo petrolífero; e em sua maior parte por um setor de prestação de serviços. Destes dados, pode-se concluir que grande parte dos produtos destinados a comercialização extraterritorial (o que ocorre muito pouco nos serviços) são artigos de consumo e necessidades (visto os setores de onde provêm), sendo sua procura menos elástica, já discutida em DALTON (1970, p.68): “em condições iguais, um imposto sobre artigos de necessidade elevará os preços dos mesmos muito mais que um imposto igual sobre artigos de luxo”. Assim, a intensificação da fiscalização no movimento de saída de território paranaense acaba por majorar os preços destes produtos na venda em outros estados, dificultando a concorrência de produtos paranaenses, não aumentando o lucro do vendedor, visto fluxo financeiro aportar para o pagamento do imposto. Por outro lado, a entrada desses produtos em diferentes condições, ou seja, sem o devido rigor na fiscalização de entrada no Estado (ou saída do estado de origem), facilitar a venda destes produtos pela diminuição de seu preço, além de aumentar o lucro do vendedor situado em outros Estados pela baixa elasticidade da procura, favorecendo a saída financeira. Esta situação é positiva, se analisada isoladamente, visto que o imposto recolhido aos cofres públicos é proveniente de outros estados, porém, num contexto de empregabilidade e economia, esta situação é desfavorável, pois dificulta a comercialização de produtos produzidos no Paraná, tanto na comercialização extraterritorial, pelo aumento de custo, quanto na comercialização territorial, pelo aumento da concorrência. Visto a elasticidade da procura de artigos



de luxo ser maior e a elasticidade da procura de artigos de necessidade ser menor o imposto sobre estes produtos eleva seu preço, sendo seu ônus monetário direto arcado mais pelo comprador que pelo vendedor, pois a elasticidade da oferta é maior que a elasticidade da procura. Deste modo se justifica a tese inicial de aumento de fiscalização na entrada de produtos provenientes de outras unidades federativas, visto eventual entrada de tais produtos sem imposto representar diminuição do custo de tais mercadorias, com diminuição do preço para o comprador e concorrência para as empresas internas. Por outro lado, afrouxando-se a fiscalização de saídas tem-se um favorecimento do escoamento destes produtos comercializados, e conseqüente favorecimento na concorrência destes produtos em outros mercados, visto o ônus tributário diminuir e favorecer a baixa nos preços. O mesmo raciocínio pode ser empregado ao setor petrolífero, onde a elasticidade da procura é pequena, restando o ônus direto do imposto ao comprador. Com a particularidade da ocorrência de monopólio no setor, e pela maioria tratar-se de produtos com incidência de Imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) sujeitas a regime de substituição tributária nas entradas, e constitucionalmente imune nas saídas interestaduais, o ônus monetário direto eventualmente sonogado acaba concentrado no vendedor. Sendo este um monopólio, o fluxo financeiro do setor tende a dispersar para os estados sedes.

Com relação à economia interna, foi observado que poucas empresas empregam grande número de funcionário e são responsáveis pela maior parte do imposto arrecadado, porém, como existem muitas empresas de pequeno porte, essas acabam empregando mais pessoal e não são expressivas no recolhimento de ICMS. Na fiscalização de trânsito de mercadorias, o mesmo fato pode ser observado, sendo lavrados muitos autos de infração por irregularidades praticadas por pequenos contribuintes que não são representativos em valor, por outro lado, as

poucas empresas atuadas representam as poucas empresas com maior faturamento, sendo este um lado positivo encontrado neste levantamento.

Após essas análises preliminares, e levando-se em conta toda a literatura consultada, percebe-se a necessidade da existência do posto fiscal como fator coercitivo para o repasse do valor monetário do imposto às mãos do Estado. Não representa o valor multado e arrecadado em si, mas o direcionamento dos contribuintes para a arrecadação espontânea. Poderia ser mais bem aproveitado com ênfase nas mercadorias que entram no estado, visto o custo que estes impostos representam para a população local e sua utilidade como meio para coibir a concorrência desleal.

É ponderável a proposta inicial de, em época de recesso econômico, retirar-se a fiscalização dos postos de saída, não intervindo no livre trânsito de mercadorias, mesmo que isto represente queda de arrecadação momentânea, esperando-se o reaquecimento econômico para alterar essa postura. Com estas atitudes, ao mesmo tempo se cria uma descontinuidade do modo de intervenção da fiscalização, com isso quebram-se vícios existentes, tanto da parte do estado quanto do contribuinte, podendo-se observar o mesmo fato de um outro ponto de vista ou irregularidades que até então não se via, fornecendo vida ao sistema arrecadatório. Com isso, também se favorece uma melhor distribuição de rendas, visto a continuidade do imposto representar ajustamento da elasticidade de oferta, e, conforme literatura discutida, haver uma tendência do imposto a recair sobre o comprador ao longo do tempo em condições de imutabilidade no sistema tributário. Assim, o dinamismo na cobrança do imposto favorece a desconcentração do ônus tributário direto do imposto em prol do comprador.

Neste ponto de vista, a intervenção estratégica no sistema de fiscalização, não deve afetar a arrecadação Estadual, visto que as empresas que faturam até

R\$125000,00 mensais, representarem apenas 11% da arrecadação estadual e deve favorecer a geração de empregos nesse setor, visto estas empresas já serem responsáveis por 79% dos empregos existentes. Estes dados, em confronto com literatura discutida, embasam proposta da tese de intervencionismo estatal na arrecadação estadual, sem trazer grandes riscos para a estabilidade do orçamento governamental, com a possibilidade de incremento na geração de empregos e aporte financeiro provenientes do incremento de vendas interestaduais, trazendo melhorias sócio-econômicas para toda sua população, em um primeiro momento. E em longo prazo, representando também um incremento de arrecadação pelo aumento do volume comercializado e melhor fiscalização da venda interna de produtos provenientes de outras Unidades Federativas.

Este é o papel de intervencionismo que o Estado, amparado por vasta literatura, deve cumprir através de seus representantes: gerar conforto e comodidades para seus constituintes, ao mesmo tempo em que impõe o seu papel de direcionador e seguidor da ordem.

## **6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- ANSOFF, H. Igor; McDONNELL, Eduard J. **Implementando a Administração Estratégica**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução a Teoria Geral de Administração**. 3ª ed. São Paulo: McGraw Hill, 1982.
- BNDES**, Informe-se nº36, 2002
- CECHIN, José. **Crescimento, Emprego e Previdência Social**. Conjuntura Social, v11, nº2, p.21-67. Ministério da Previdência e Assistência Social, Brasília, 2000
- BRASIL - CODIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**, 23ª ed. São Paulo, Saraiva, 1994.
- BRASIL - CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL**, 8ª ed. São Paulo, COBRA, Marcos. **Administração Estratégica de Mercado**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- Paulo, Revista dos Tribunais, 2003.
- DALTON, Hugh, **Princípios de Finanças Públicas**. 2ªed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1970.
- DAIUTO, Reinaldo R., **Considerações sobre a Obrigação Tributária**. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, nº44, p. 121-132. São Paulo, 1995.
- FILHO, Alberto Venâncio. **A intervenção do Estado no Domínio Econômico**. Rio de Janeiro: GB, 1968.
- KAPLAN, A; LASSWELL, H. **Poder e Sociedade**. Brasília: Editora UNB, 1979.
- MABBOTT, J.D. **O Estado e o Cidadão. Uma introdução à filosofia política**. Rio de Janeiro: Zahar, 1968.
- MORETTO, A. C. **Relações Intersetoriais e Inter Regionais na Economia Paranaense em 1995**. 2000. Tese (Doutorado em economia agrária) – Escola Superior de Agricultura Luis de Queirós, Universidade de São Paulo, Piracicaba.
- OLIVEIRA 1, Djalma de Pinho Rebouças de. **Empresa familiar: como fortalecer o empreendimento e otimizar o processo sucessório**. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA 2, Djalma de Pinho Rebouças de. **Estratégia empresarial: uma abordagem empreendedora.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1991

OLIVEIRA 3, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico: conceitos, metodologia e prática.** São Paulo: Atlas, 1986.

OLIVEIRA 4, M. A., **Desigualdades Inter-regionais e Políticas Públicas para o Setor Industrial Paranaense na Década de Noventa.** 2001. Tese (Mestrado em economia). Universidade Estadual de Maringá, Maringá.

PESSOA, F, **Estatização, Monopólio, Liberdade e Outros Estudos Sobre Economia e Administração.** São Paulo: Giordano, 1992.

PIRES, V., **Estado, Mercado e Tributação,** Piracicaba: Unimep, 1996.

PUGA, Fernando P., **Alternativa de Apoio a Micro, Pequenas e Médias Empresas Localizadas em Arranjos Produtivos Locais,** Sinopse Econômica nº128, p 14-17, BNDES, 2003.

SÁ, A Lopes de, **Curso de Auditoria,** 8ªed. São Paulo. Atlas, 1998.

SENNETT, Richard. **A Corrosão do Caráter.** Rio de Janeiro. São Paulo: Editora Record, 2001.

SCAFF, Fernando F. **Responsabilidade do Estado Intervencionista.** Saraiva, 1990.

SCHIMITT, Maurílio L. **Sistema Tributário, Princípio e Valores: o ICMS como Efetivo Instrumento de Política Tributária e Fiscal no Paraná.** Análise Conjuntural, v.25, n.3-4, p.2-7, 2003.