

# RECOLHIMENTO DO ICMS POR REGIME DE CAIXA: UMA MEDIDA DE RESPEITO AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

## ICMS COLLECTION BY CASH BOOK FLOW: A MEASURE OF RESPECT TO THE TAXPAYER'S FUNDAMENTAL RIGHTS

Douglas Roberto FERREIRA\*

### RESUMO

Os direitos fundamentais têm um custo. Com isto, o Estado precisa captar recursos para que possa prestar os serviços públicos necessários. Diante disso, o cidadão tem que cumprir o seu dever de pagar tributos para que possa exigir do Estado a efetivação de seus direitos fundamentais. Por outro lado, os direitos fundamentais do contribuinte devem ser reverenciados. Permitir o recolhimento do ICMS pelo Regime de Caixa é adotar uma medida que respeita os direitos fundamentais do contribuinte e que, certamente, auxiliará na sobrevivência de sua microempresa. Com base no exposto, os objetivos deste trabalho são: a) salientar o relevante vínculo existente entre a tributação e os direitos fundamentais; b) explicar que o tributo não é uma norma de rejeição e sim um dever fundamental; c) expor a relevância da microempresa na geração de emprego e sua ínfima participação na arrecadação do ICMS; d) fundamentar o recolhimento do ICMS pelo Regime de Caixa. A metodologia utilizada envolveu estudo e análise de decisões judiciais, exame de leis tributárias e contábeis, apreciação de informações divulgadas pelo Sebrae e IBGE, além de pesquisa bibliográfica, de meios eletrônicos, jornais e revistas. Do estudo realizado, pode-se concluir que é indiscutível o vínculo do tributo com os direitos fundamentais. Portanto, ele não pode ser interpretado como uma norma de rejeição e sim um dever fundamental. Por outro lado, o empresário é um cidadão que deve ter seus direitos fundamentais respeitados.

---

\* Mestrando do Programa de Mestrado em Direito na UNIMAR. Especialista em Desenvolvimento Econômico, Auditoria e Perícia Contábil pela UEM-Maringá.

Elaborar uma norma que faculte ao contribuinte recolher o ICMS pelo Regime de Caixa é legislar de acordo com os arts. 170, IX e 179 da Constituição Federal. Trata-se de uma medida que fará rutilar os seus direitos fundamentais e o auxiliará na projeção e controle do fluxo de caixa da empresa.

**Palavras-chave:** Direitos Fundamentais; Tributo como Dever; Recolhimento por Regime de Caixa

### ABSTRACT

The fundamental rights have costs. Thus, the State needs to raise resources in order to pay the necessary public services. Accordingly, the citizens have the duty of paying the taxes so that they can demand from the State their effective fundamental rights. On the other hand, the taxpayer's fundamental rights must be revered. Allowing the ICMS (*Imposto sobre Circulação de Mercadorias* – Tax on Circulation of Goods) collection by Cash book Flow is to adopt a measure which respects the taxpayers' fundamental rights and that it will certainly help them in their microbusiness. Based on that, the aims of this paper are: a) to emphasize the relevant bond between tax contribution and fundamental rights; b) to explain that the tax is not a rejection rule but a fundamental duty; c) to expose the relevance of microbusiness in job generation and its participation in the ICMS collection; d) to ground the ICMS collection by cash book flow. The study involved the analysis of juridical decisions, the examination of tributary and accounting laws, evaluation of SEBRAE (*Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas* – Brazilian Service for Micro and Small Business) and IBGE (*Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística* – Brazilian Institute of Geography and Statistics) information, besides bibliographic research, electronic search, newspapers and magazines. Results show that the bond between tax contribution and fundamental rights is indisputable. Therefore, it cannot be interpreted as a rule of rejection but as a fundamental right. Nevertheless, the entrepreneur is a citizen who must have their fundamental rights respected. Making a rule to allow the taxpayer to collect ICMS by cash book flow is legislating in accordance with articles 170, IX and 179 of the Federal Constitution. The measure will gleam the fundamental rights and will contribute for the projection and control of the company cash book flow.

**Key words:** fundamental rights; tax as duty; collection by cash book flow.

### Introdução

O parágrafo 1º do art. 5º da Constituição Federal (CF) determina que as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata, entretanto não se pode olvidar que a efetivação dos direitos fundamentais têm um

custo. Com isto, o tributo passa a ser apreciado como um instrumento que auxilia a proteger e garantir a dignidade humana e a cidadania.

Um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é construir uma sociedade livre, justa e solidária. No mundo contemporâneo, o Estado não é o único detentor do poder, portanto não se pode responsabilizar apenas o Poder Público pela violência e a desigualdade social. A sociedade também é responsável pela garantia de uma vida digna a todo cidadão, visto que a dignidade da pessoa humana pressupõe e exige um complexo de direitos e deveres fundamentais. Uma excessiva desigualdade social é sempre uma ameaça à democracia, provoca o surgimento de grupos que protestam e lutam pela dignidade, por exemplo, Movimentos dos Sem-Terra (MST), Movimento dos Sem-Teto (MST) etc. Todo cidadão pode auxiliar no combate à redução da desigualdade social cumprindo seu dever de pagar tributos; entretanto, é fundamental que os princípios da capacidade contributiva e o mínimo existencial sejam respeitados.

As microempresas exercem um papel relevante na sociedade, em especial, na geração de empregos. Os arts. 170, IX e 179 da CF asseguram-lhes um tratamento privilegiado e isto fundamenta a idéia de permitir que elas optem em recolher o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pelo Regime de Caixa.

Na seqüência, o objetivo deste trabalho é destacar a relevância dos direitos fundamentais, o liame entre eles e a tributação e, por fim, sugerir a permissão do recolhimento do ICMS pelo Regime de Caixa, visto que se trata de uma medida que respeita os direitos fundamentais do contribuinte e pode auxiliar na sobrevivência das micro e pequenas empresas.

### **Delimitação terminológica e conceitual dos direitos fundamentais**

A Revolução Francesa iniciou-se em 14 de julho de 1789 com a queda da Bastilha. A burguesia francesa exercia um papel fundamental na economia francesa, fato este que lhe gerou forças para excluir o poder da aristocracia e a monarquia absolutista. Essa classe aderiu às idéias de filósofos iluministas como Rousseau, Montesquieu e Diderot, que defendiam a livre expressão do pensamento, a tolerância religiosa e a igualdade de todos perante a lei.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em seu art. 16, especifica que uma sociedade não estará constituída quando a garantia dos direitos não estiver assegurada e não houver a separação dos poderes.

Analisando as idéias defendidas pelos Iluministas, nota-se que os direitos fundamentais foram criados com um objetivo principal: proteger contra o arbítrio do poder estatal. O direito foi evoluindo, fatos marcantes da história ocorrendo

(Guerras Mundiais) e, conseqüentemente, surgiram as novas dimensões dos direitos fundamentais. Entretanto, as finalidades essenciais dos direitos e garantias fundamentais continuam as mesmas, ou seja, certificar o respeito ao princípio da dignidade da pessoa humana, protegê-lo contra o arbítrio do poder estatal e definir as condições mínimas de vida e desenvolvimento da personalidade humana.

O direito fundamental está vinculado ao princípio da dignidade da pessoa humana. Trata-se de um direito que visa a assegurar à pessoa a possibilidade de uma condição digna de vida. Em um Estado Democrático de Direito, é essencial que a Constituição positive os direitos fundamentais.

O princípio da dignidade da pessoa humana é a base dos direitos fundamentais. Objetiva unificar todos os direitos necessários à sobrevivência, à realização e à convivência das pessoas humanas. Esses direitos, além de procurarem garantir uma convivência digna, respeitosa, entre os homens, também definem limites e deveres ao Estado. Como limite, o Estado não poderá interferir e impedir que as pessoas usufruam de seus direitos fundamentais. No sentido de dever, caberá ao Estado cumprir seu papel para que ocorra a efetivação desses direitos, como a educação, a saúde, entre outros, nos quais a participação do Estado é fundamental.

Em comentários ao inciso III, do art. 1º, da Constituição Federal, Moraes expõe o conceito de dignidade da pessoa humana e sua dupla concepção:

*A dignidade da pessoa humana é um valor espiritual e moral e inerente à pessoa, que se manifesta singularmente na autodeterminação consciente e responsável da própria vida e que traz consigo a pretensão ao respeito por parte das demais pessoas, constituindo-se em um mínimo invulnerável que todo estatuto jurídico deve assegurar, de modo que apenas excepcionalmente possam ser feitas limitações ao exercício dos direitos fundamentais, mas sempre sem menosprezar a necessária estima que merecem todas as pessoas enquanto seres humanos.*

[...]

O princípio fundamental consagrado pela Constituição Federal da dignidade da pessoa humana apresenta-se em uma dupla concepção. Primeiramente, prevê um direito individual protetivo, seja em relação ao próprio Estado, seja em relação aos demais indivíduos. Em segundo lugar, estabelece verdadeiro dever fundamental de tratamento igualitário dos próprios semelhantes.<sup>1</sup>

Com base na dupla concepção, pode-se concluir que o princípio da dignidade humana estabelece, simultaneamente, limites e tarefas aos poderes estatais.

---

<sup>1</sup> MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil Interpretada*. São Paulo:Atlas, 2003.

É tratado como parâmetro à solução de conflito de princípios; portanto, a harmonização nessas colisões deverá ser firmada na dignidade.

O conceito de dignidade também é especificado por Siches:

La idea de la dignidad consiste en reconocer que el hombre es un ser que tiene fines propios suyos que cumplir por sí mismo, o, lo que es igual, diciéndolo mediante una expresión negativa – que tal vez resulte más clara –, el hombre no debe ser jamás degradado a un *mero* medio para la realización de fines extraños o ajenos por completo a los suyos propios. El ser humana es un fin en si mismo, en sí próprio; es un autofin.<sup>2</sup>

A dignidade humana, por ser considerada um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, é muito mais do que um princípio da ordem jurídica, e passa a ter um valor supremo.

Há um relevante vínculo entre os direitos fundamentais e o princípio democrático. A democracia é indispensável onde prevalecem os direitos fundamentais. Trata-se de um instrumento e meio para a efetivação desses direitos, visto que um de seus pressupostos é a luta permanente pela justiça social. Não há o reconhecimento e a proteção dos direitos fundamentais, se a democracia estiver ausente.

Uma certa dificuldade é definir qual direito pode ser considerado fundamental. Qual o alcance do termo “fundamental”? O qualificativo “fundamental” está vinculado àquilo que é essencial à sobrevivência, à dignidade humana. Merece destaque o conceito que Cunha Júnior atribui aos direitos fundamentais:

Os direitos fundamentais são todas aquelas posições jurídicas favoráveis às pessoas que explicitam, direta ou indiretamente, o princípio da dignidade humana, que se encontram reconhecidas no texto da Constituição formal (fundamentalidade formal) ou que, por seu conteúdo e importância, são admitidas e equiparadas, pela própria Constituição, aos direitos que esta formalmente reconhece, embora dela não façam parte (fundamentalidade material).<sup>3</sup>

No âmbito do constitucionalismo contemporâneo, está cada vez mais predominante a interpretação dos direitos fundamentais como princípios, fato

---

<sup>2</sup> SICHES, Luis Recaséns. *Introducción al Estudio del Derecho*. Porrúa, 1997, p. 331.

<sup>3</sup> CUNHA JR., Dirley da. *Controle Judicial das Omissões do Poder Público*. São paulo: Saraiva, 2004, p.155.

este que atribui ao direito fundamental um sentido teleológico de validade, ao passo que, se forem considerados como direito terão um sentido deontológico de validade. Ao serem interpretados como um princípio, os direitos fundamentais passam a incidir tanto do ponto de vista dos indivíduos como da comunidade.

Inúmeros direitos consagrados como fundamentais não estão incluídos no art. 5º da CF, além de, a efetivação desses direitos não ser de responsabilidade exclusiva do Estado. O Supremo Tribunal Federal tem apresentado decisões confirmando que direitos fundamentais não são apenas os especificados no art. 5º da CF e que a efetivação dos direitos fundamentais também é responsabilidade da sociedade. Atualmente, a grande dificuldade é proteger os direitos fundamentais, conforme destaca o preclaro Bobbio:

O problema fundamental em relação aos direitos do homem, hoje, não é tanto o de *justificá-los*, mas o de *protegê-los*. Trata-se de um problema não filosófico, mas político. [...]

Com efeito, o problema que temos diante de nós não é filosófico, mas jurídico e, num sentido mais amplo, político. Não se trata de saber quais e quantos são esses direitos, qual é sua natureza e seu fundamento, se são direitos naturais ou históricos, absolutos ou relativos, mas sim qual é o modo mais seguro para garanti-los, para impedir que, apesar das solenes declarações, eles sejam continuamente violados.<sup>4</sup>

Proteger esses direitos envolve questões complexas e de difícil solução; entretanto, é preciso que sejam adotadas medidas que, no mínimo, reduzam as desigualdades e possibilitem a efetivação dos direitos fundamentais. É necessário que a comunidade e o Estado unam suas forças para que a dignidade humana seja respeitada.

### **Funções dos direitos fundamentais**

A primeira dimensão dos direitos fundamentais surgiu na Revolução Francesa, cujo principal objetivo era a liberdade. Visando a garantir a dignidade da pessoa humana, os direitos fundamentais exercem diversas funções, entre as quais se destacam: a função de defesa ou de liberdade, a função de prestação, a função de proteção perante terceiros e a função de não-discriminação.

O art. 5º da Constituição Federal assegura a todos a igualdade perante a lei, a inviolabilidade à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade,

---

<sup>4</sup> BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 24-25.

conseqüentemente se faz necessário estabelecer limites ao poder público. Para que todos tenham a livre expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, a plena liberdade de locomoção, é preciso que o indivíduo possa se defender contra o abuso de poder das autoridades públicas. Nesse caso, os direitos fundamentais exercem uma função de defesa ou de liberdade. Canotilho faz opulento comentário sobre tal função:

Os direitos fundamentais cumprem a função de direitos de defesa dos cidadãos sob dupla perspectiva: (1) constituem, num plano jurídico-objectivo, normas de competência negativa para os poderes públicos, proibindo fundamentalmente as ingerências destes na esfera jurídica individual; (2) implicam, num plano jurídico-subjectivo, o poder de exercer positivamente direitos fundamentais (liberdade positiva) e de exigir omissões dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos (liberdade negativa).<sup>5</sup>

O Estado não pode criar aleatoriamente obstáculos que impeçam o cidadão de usufruir de seus direitos fundamentais.

Tanto a saúde como a educação são direitos de todos e dever do Estado, de sorte que os direitos fundamentais permitem, em sentido estrito, que o particular exija do Estado a execução da prestação social. É relevante lembrar que “a função de prestação dos direitos fundamentais anda associada a três núcleos problemáticos dos direitos sociais, econômicos e culturais”.<sup>6</sup>

O Estado, além de estar proibido de criar obstáculos, tem o dever de proteger o exercício dos direitos fundamentais perante terceiros. Com isto, cabe ao Estado procurar impedir que qualquer indivíduo tenha seu asilo violado, que ocorra violação de correspondências etc. É notável que, “diferentemente do que acontece com a função de prestação, o esquema relacional não se estabelece aqui entre o titular do direito fundamental e o Estado (ou uma autoridade encarregada de desempenhar uma tarefa pública) mas entre o indivíduo e outros indivíduos”<sup>7</sup>. Trata-se de um dever do Estado vedar que terceiros impossibilitem qualquer cidadão de usufruir de seus direitos fundamentais.

No Estado em que a Constituição Federal consagra os princípios da dignidade da pessoa humana e o da igualdade, torna-se fundamental que se proíba a discriminação. O Estado não poderá adotar um tratamento discriminatório

---

<sup>5</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 3. ed. Lisboa: Almedina, 1997, p. 383.

<sup>6</sup> Idem, *Ibidem*, p. 384.

meramente por questão de sexo, cor, religião etc. Em virtude da função de não-discriminação, o Estado deverá respeitar rigidamente o princípio da igualdade.

### **Dimensões (ou gerações) dos direitos fundamentais**

Inicialmente, destacamos que há autores que questionam se o termo correto é “gerações” ou “dimensões” dos direitos fundamentais. O ilustre Aurélio Buarque de Holanda Ferreira atribui ao termo “dimensão” o sentido em que se mede a extensão para avaliá-la, importância, valor, enquanto que o termo “geração” é considerado o espaço de tempo (aproximadamente 25 anos) que vai de uma geração a outra. Os direitos fundamentais foram sendo conquistados lentamente, acompanharam a evolução econômico-social, de maneira que as dimensões dos direitos correspondem à ordem cronológica do reconhecimento e afirmação dos direitos fundamentais. Os novos direitos fundamentais conquistados não extinguiram os direitos já consagrados. A crítica ao uso do termo “geração” é destacada por Santos:

O termo “geração” é, por muitos, criticado, sob o argumento de que leva a imaginar-se estágios que se sucedem, substituindo-se uns aos outros, quando, na prática, verifica-se a coexistência de direitos nascidos nas mais diversas fases históricas. Por isso, muitos propõem a substituição desse termo, sendo mais apropriado o uso do termo “dimensão”. Assim, os diversos direitos que se diferenciam seriam separados em algumas “dimensões”.<sup>8</sup>

Pode-se concluir que o termo mais coerente a ser utilizado é “dimensões”, visto que os direitos fundamentais são reinterpretados com a evolução econômico-social e passam a ser apreciados por uma nova dimensão. No início, o objetivo principal era defender os direitos individuais, posteriormente os direitos sociais e na seqüência os direitos coletivos. Portanto, a alteração na finalidade exige uma mudança na interpretação. Ao priorizar direitos coletivos certamente haverá colisão com direitos fundamentais individuais. Não haverá uma substituição ou uma exclusão de direitos, e sim uma reinterpretação que possibilite uma conciliação.

A primeira dimensão dos direitos fundamentais visou a acabar com o arbítrio governamental. Procurou estabelecer limites à intervenção do Estado. Impôs uma abstenção ao Estado. Resguardou os direitos e garantias individuais e políticos. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, promulgada pela

---

<sup>7</sup> Idem, *Ibidem*, p. 385.

<sup>8</sup> SANTOS, Gustavo Ferreira. *O Princípio da Proporcionalidade na Jurisprudência do STF: Limites e Possibilidades*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 67.

Assembléia Nacional Francesa, objetivando proteger os direitos individuais e políticos, consagrou diversos princípios relevantes, entre os quais estão inclusos: o princípio da igualdade, da livre manifestação de pensamento, da propriedade, da reserva legal, da liberdade religiosa, da anterioridade em matéria penal, da liberdade, da resistência à opressão, etc. É nítido que o objetivo principal foi amparar as pessoas contra o poder opressivo do Estado.

Após a Segunda Guerra Mundial, surgiu a chamada dimensão positiva dos direitos fundamentais, já que a finalidade era assegurar os direitos econômicos, sociais e culturais. A Revolução Industrial provocou o surgimento de graves problemas sociais e não havia como amenizá-los sem a participação do Estado. Percebe-se que os direitos da primeira dimensão buscaram limitar os poderes do Estado, enquanto que os da segunda dimensão estão vinculados ao serviço público, fato este que exige uma maior participação do Estado.

A terceira dimensão dos direitos fundamentais pretende proteger os direitos difusos, a qualidade de vida, a conservação do meio ambiente, a paz e, por isso, foi denominada de direitos de fraternidade ou solidariedade. O objetivo visado exige uma participação mundial, como, por exemplo, o Protocolo de Kyoto. A informatização, juntamente com a globalização, vem exigindo cada vez mais uma internacionalização dos direitos fundamentais, o que é um tanto complexo, pois “o que parece fundamental numa época histórica e numa determinada civilização não é fundamental em outras épocas e em outras culturas”.<sup>9</sup>

A existência da quarta dimensão dos direitos fundamentais é defendida por uns e questionada por outros. De acordo com Bonavides:

A globalização política na esfera da normatividade jurídica introduz os direitos da quarta geração, que, aliás, correspondem à derradeira fase de institucionalização do Estado social.

São direitos da quarta geração o direito à democracia, o direito à informação e o direito ao pluralismo. Deles depende a concretização da sociedade aberta do futuro, em sua dimensão de máxima universalidade, para a qual parece o mundo inclinar-se no plano de todas as relações de convivência.<sup>10</sup>

Essa nova dimensão dos direitos fundamentais ainda não foi reconhecida, tanto no direito positivo interno como no direito internacional. É notório que a primeira e a segunda dimensão dos direitos fundamentais procuram resguardar o indivíduo, enquanto que os de terceira e quarta têm por fim a coletividade.

---

<sup>9</sup> BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 19.

<sup>10</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 571.

## Dimensões subjetivas e objetivas dos direitos fundamentais

A primeira finalidade dos direitos fundamentais foi consagrar a liberdade e o direito individual do ser humano. Portanto, o principal objetivo era defender os direitos subjetivos. A Revolução Francesa ocorreu em defesa da liberdade individual e da forma democrática de governo. Com isso, podem surgir dúvidas quanto à classificação dos direitos fundamentais, ou seja, trata-se apenas de um direito subjetivo ou pode ser considerado também um direito objetivo? Para uma análise mais apurada, é bom destacar os conceitos que Gonçalves atribui aos direitos objetivo e subjetivo:

*Direito objetivo* é o conjunto de normas impostas pelo Estado, de caráter geral, a cuja observância os indivíduos podem ser compelidos mediante coerção. Esse conjunto de regras jurídicas comportamentais (*norma agendi*) gera para os indivíduos a faculdade de satisfazer determinadas pretensões e de praticar os atos destinados a alcançar tais objetivos (*facultas agendi*). Encarado sob esse aspecto, denomina-se direito subjetivo, que nada mais é do que a faculdade individual de agir de acordo com o direito objetivo, de invocar a sua proteção.

*Direito subjetivo* é, portanto, o meio de satisfazer interesses humanos e deriva do direito objetivo, nascendo com ele. Se o direito objetivo é modificado, altera-se o direito subjetivo.<sup>11</sup>

O direito objetivo determina as normas de conduta que todos devem observar, para que haja segurança e ordem nas relações sociais. É um conjunto de normas que a todos se dirige, a todos se vincula<sup>12</sup>. O direito subjetivo é a oportunidade que o indivíduo tem de agir e de exigir aquilo que as normas de direito atribuem a alguém como próprio. Trata-se da faculdade conferida ao indivíduo de invocar a norma a seu favor.<sup>13</sup>

Afirmar ter uma faculdade corresponde à possibilidade de poder fazer (*facultas agendi*), enquanto que ter direito está correlacionado ao poder de exigir que outrem faça (*facultas exigendi*). Havendo o poder de fazer algo, entretanto não existindo a possibilidade de exigir que outrem faça alguma coisa, estaremos diante de um direito objetivo. Em situação contrária, o direito subjetivo possibilita

---

<sup>11</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. *Sinopses Jurídicas, Direito Civil - Parte Geral*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 5.

<sup>12</sup> RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 6.

<sup>13</sup> Idem, *Ibidem*, p. 7.

que se exija que outrem faça alguma coisa. O direito subjetivo sempre envolve pelo menos duas pessoas, das quais uma poderá exigir o seu direito, enquanto que a outra terá o dever de fazer. A pretensão é decorrente do direito subjetivo.

Predominou por muito tempo a interpretação de que o direito fundamental era apenas um direito subjetivo, visto que o indivíduo tem o direito de exigir que o Estado não interfira no gozo de seus direitos fundamentais. Com a importância que foi sendo atribuída aos direitos coletivos, aos individuais homogêneos, aos interesses difusos, ao direito ambiental, entre outros, percebeu-se que os direitos fundamentais também são objetivos.

O direito é obrigado a acompanhar o desenvolvimento socioeconômico e cultural. A reforma do Código Civil, da Lei das Sociedades Anônimas, da Lei de Falências, entre outras, comprova que há mudanças constantes na sociedade e que, apesar de ocorrer em ritmo bem mais lento, as normas jurídicas são atualizadas. Com essa evolução, é notável que o legislador, além de não poder restringir direitos fundamentais, também deverá editar normas que possibilitem a eficácia dos direitos fundamentais. Essa dupla dimensão dos direitos fundamentais é salientada por Steinmetz:

A vinculação aos direitos fundamentais tem dupla dimensão: primeiramente, é uma vinculação negativa, porque o legislador não poderá intervir nos direitos fundamentais, restringindo-os, ou autorizar que um outro poder público intervenha (Executivo e Judiciário), sem fundamento constitucional; e, depois, é uma vinculação positiva, porque cabe ao legislador criar as estruturas normativas configuradoras, reguladoras, procedimentais, organizatórias para a plena eficácia dos direitos fundamentais. A vinculação negativa fundamenta-se na dimensão subjetiva dos direitos fundamentais, enquanto uma esfera individual livre de ingerência estatal, exceto em hipótese justificada constitucionalmente. A vinculação positiva funda-se na dimensão objetiva dos direitos fundamentais, obrigando o legislador a tomar providências que garantam a vigência e a eficácia ótima desses direitos.<sup>14</sup>

Como direito subjetivo, o direito fundamental possibilita ao indivíduo que exija dos órgãos estatais, ou de quem for o eventual obrigado, que cumpra seu dever, caso contrário poderá recorrer a uma ação judicial. Limita o poder estatal, impondo-lhe uma atitude de abstenção, de não-intervenção<sup>15</sup>.

O Estado, além de não poder impedir que o cidadão usufrua de seus direitos fundamentais, tem o dever de proteger, defender as pessoas, como no

---

<sup>14</sup> STEINMETZ, Wilson Antônio. *Colisão de Direitos Fundamentais e Princípio da Proporcionalidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 38.

<sup>15</sup> MALUF, Sahid. *Teoria Geral do Estado*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1984, p.225.

exemplo do uso obrigatório do cinto de segurança. Visando a proteger o direito à vida, o Estado limitou o livre arbítrio do condutor do veículo. Essa norma tem por fim proteger a coletividade. Os direitos fundamentais, em sua dimensão objetiva, procuram não só impedir que terceiros agridam os direitos fundamentais de outrem, como também impõem aos poderes estatais certas prestações. Sarmento defende a dimensão objetiva dos direitos fundamentais, afirmando:

Os direitos fundamentais, mesmo aqueles de matriz liberal, deixam de ser apenas limites para o Estado, convertendo-se em norte de sua atuação. [...] É preciso abandonar a perspectiva de que a proteção dos direitos humanos constitui um problema apenas do Estado e não também de toda a sociedade. A dimensão objetiva liga-se a uma perspectiva comunitária dos direitos humanos, que nos incita a agir em sua defesa, não só através dos instrumentos processuais pertinentes, mas também no espaço público, através de mobilizações sociais, da atuação em ONGs e outras entidades, do exercício responsável do direito de voto. [...] Passa-se a entender que não basta que os Poderes Públicos se abstenham de violar tais direitos, exigindo-se que eles os protejam ativamente contra agressões e ameaças provindas de terceiros. [...] A idéia, enfim, é de que a realização efetiva da dignidade da pessoa humana, no quadro de uma sociedade complexa, onde o poder não repousa apenas nas mãos do Estado, mas antes se dilui por múltiplas instâncias sociais capilares, depende da existência de políticas públicas, de procedimentos e instituições adequadas, sem as quais as promessas emancipatórias dos direitos fundamentais não passarão de mera retórica.<sup>16</sup>

Com o desenvolvimento econômico, em especial com a globalização, o Estado perdeu o monopólio do poder. Decisões tomadas por grandes empresas forçam o governo a adotar medidas desfavoráveis ao trabalhador, à economia nacional. A péssima distribuição de renda, a violência, a desigualdade social, não são culpa exclusiva do governo. Com o capitalismo, empresários objetivam ambiciosamente ao lucro. O excesso de oferta de mão-de-obra desvaloriza o trabalhador e possibilita ao empregador desprezar o assalariado. Entretanto, quem arca com as conseqüências da injustiça social é toda a comunidade. A gravidade do desequilíbrio socioeconômico atingiu um nível tão relevante que o seqüestro deixou de ser um crime praticado, exclusivamente, contra grandes empresários. Não se pode olvidar que todos (ricos, pobres, brancos, pretos etc.) estão sujeitos a serem

---

<sup>16</sup> SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 134-137.

as vítimas da violência provocada pela falta de emprego, pela injustiça social. Os direitos fundamentais precisam ser respeitados e efetivados tanto pelo Estado como pelo setor privado. Steinmetz salienta:

Há muito o Estado não é o único detentor de poder – talvez nunca tenha sido o único. No mundo contemporâneo, pessoas e grupos privados não só detêm o poder político, econômico e ideológico como também desenvolvem lutas de e pelo poder, (i) ora no seio do Estado, com o objetivo de ocupação de espaços estratégicos de poder e eventual obtenção de vantagens [...], (ii) ora com o Estado, hipótese na qual grupo(s) privado(s) se aliam aos governantes e/ou à burocracia estatal para fragilizar, restringir, neutralizar ou até impedir a ação de outro(s) grupo(s) privados, e (iii) ora contra o Estado, e.g., ataques especulativos orquestrados por megagrupos financeiros privados nacionais e, sobretudo, internacionais. [...]

Ora, no mundo contemporâneo, o Estado não é o único sujeito capaz de condicionar, restringir ou eliminar a liberdade das pessoas (indivíduos ou grupos). Nas relações horizontais, entre particulares, também se verifica, amplamente, a capacidade de alguns sujeitos condicionarem, restringirem ou eliminarem as liberdades de outros sujeitos.<sup>17</sup>

Recentemente, o Congresso Nacional aprovou um projeto que visa à parceria entre os setores privado e público na construção de rodovias, em investimentos na infra-estrutura. Percebe-se que o Estado sozinho não consegue atender à demanda. O Brasil é um país democrático, portanto é fundamental que o setor privado assuma seu papel na efetivação dos direitos fundamentais. Uma sociedade justa exige a participação ativa tanto do Estado como do setor privado.

## O tributo como um dever

As necessidades públicas têm como características básicas a não-individualidade e a coação. Alcançar os objetivos estabelecidos no art. 3º da CF tem um custo; assim, se não houvesse coação, dificilmente o Estado conseguiria obter as riquezas necessárias para atender às necessidades públicas. Percebe-se que o tributo não almeja interesses e necessidades exclusivos do Estado. Ele é um instrumento que possibilita ao Estado atender às exigências materiais e imateriais da sociedade. O tributo não deve ser considerado uma norma de rejeição. Trata-se

---

<sup>17</sup> STEINMETZ, Wilson. *A Vinculação dos Particulares a Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 85-87.

de um dever fundamental. Objetivar uma sociedade justa e solidária impede que se considere o tributo uma norma de rejeição, visto que o Estado precisa arrecadar para que possa dar o devido amparo à sociedade.

Os direitos fundamentais estão vinculados às finanças públicas. A efetivação desses direitos exige investimento, portanto o tributo é o preço que o cidadão paga pela garantia de seus direitos. O imposto é uma contribuição para que o Estado possa atender aos interesses de todos os cidadãos. Assim sendo, o dever de pagar impostos é um dever fundamental e o tributo é considerado o preço da liberdade. A terceira dimensão dos direitos fundamentais assenta na solidariedade, por isso o usufruto solidário desses direitos gera deveres de solidariedade. Por um lado, os direitos fundamentais definem limites aos deveres fundamentais, mas, por outro, são esses deveres que garantem o exercício da liberdade. Quem faz brilhante destaque do dever de pagar tributos é Torres:

*O dever de pagar tributos surge com a própria noção moderna de cidadania e é coextensivo à idéia de Estado de Direito. Tributo é dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever de pagar tributos é correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais.*<sup>18</sup>

É predominante a exigência do respeito aos direitos do cidadão. A tributação sempre foi analisada focalizando os direitos do contribuinte, entretanto é bom lembrar que ele tem deveres. Sendo certo que o contribuinte tem direitos a serem respeitados no exercício da competência tributária, é igualmente certo que o dever de pagar impostos é ínsito à cidadania, e decorre da idéia de solidariedade<sup>19</sup>. É oportuno ressaltar que a primeira e a segunda dimensão dos direitos fundamentais focalizavam o indivíduo, e a terceira e quarta passaram a visar à coletividade. O cidadão tem o dever de solidariedade na manutenção dos serviços públicos. Trata-se da dimensão coletiva do tributo. O vínculo existente entre os direitos fundamentais e o dever de pagar tributos é destacado por Nogueira:

Hodiernamente, não se pensa mais os direitos fundamentais dos cidadãos dissociado dos deveres fundamentais. É uma relação de alteridade indissociável, uma superação do individualismo em favor do coletivo. Uma visão do tributo como norma de rejeição social, sobre ser equivocada (s.m.j.) do ponto de vista jurídico, é

---

<sup>18</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2. ed. Rio de Janeiro:Renovar, 2001.

<sup>19</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo:Dialética, 2004.

ultrapassada sob uma perspectiva de uma sociedade dinâmica que se quer mais justa e solidária.<sup>20</sup>

O Estado deve exercer o seu poder tributário, mas precisa respeitar os direitos fundamentais do contribuinte. É o dever de pagar tributos que possibilita ao Estado garantir os direitos fundamentais. Por outro lado, é indispensável que as normas tributárias respeitem o mínimo existencial, o princípio da capacidade contributiva, a liberdade fiscal, a justiça tributária etc.

### **Mínimo existencial**

A Constituição Federal, em seu art. 7º, IV, determina que o salário mínimo deverá ser capaz de atender às necessidades vitais básicas do trabalhador e às de sua família com relação à moradia, alimentação, educação, saúde, vestuário, higiene, transporte, previdência social e lazer. Procura garantir uma vida digna a todo cidadão. Infelizmente, o que se constata, no Brasil, é uma sociedade injusta, onde cerca de 53,9 milhões de pessoas não possuem acesso ao mínimo social, como saúde, alimentação, seguridade social e habitação<sup>21</sup>. Com um número tão relevante de seres humanos em situação precária, é conveniente que as imunidades e os privilégios aos pobres sejam interpretados de maneira extensiva.

O §1º do art. 15 da CF de 1946 determinava expressamente a isenção do imposto de consumo dos produtos que a lei classificava como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. Na Constituição brasileira vigente, não consta o termo mínimo existencial, como destaca Torres:

A imunidade do mínimo existencial nem sempre possui dicção constitucional própria, devendo ser lida nas entrelinhas do princípio da tributação progressiva. Mas não se confunde com a justiça nem com a capacidade contributiva, nem com a progressividade, posto que é um predicado dos direitos da liberdade e é pré-constitucional.<sup>22</sup>

É do princípio da dignidade da pessoa humana que se extrai a idéia do mínimo existencial, portanto, por uma questão de justiça social, não poderá incidir tributos sobre o mínimo necessário à sobrevivência do cidadão e de sua família.

---

<sup>20</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Direito Financeiro e Justiça Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p.120.

<sup>21</sup> ALMEIDA, Evaristo. *Programas de Garantia de Renda Mínima*. Fapesp, 2000.

<sup>22</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

Em resumo, mínimo existencial é a menor quantia de renda absolutamente necessária para a sobrevivência digna do contribuinte.<sup>23</sup> Garantir o mínimo existencial é um meio de realização da justiça social.

No campo tributário, o mínimo existencial se refere à pobreza absoluta, ou seja, quando há risco de sobrevivência física do indivíduo ou da família, o que, pois, baseia-se em um padrão mínimo de sobrevivência. A pobreza relativa tem liame com a desigualdade de renda.

Com o objetivo de proteger o mínimo existencial, o legislador estabeleceu explicitamente na CF algumas imunidades, dentre as quais salientamos a assistência jurídica integral e gratuita que o Estado deverá prestar às pessoas que comprovarem a insuficiência de recursos, a gratuidade do registro civil de nascimento e a certidão de óbito aos reconhecidamente pobres, a garantia da assistência social independentemente de contribuição à seguridade social etc. Analisando as hipóteses de imunidade, percebe-se que a imunidade fiscal do mínimo existencial é ampla, pois abrange impostos, taxas e contribuições.

### **Princípio da capacidade contributiva**

O princípio da capacidade tributária define que cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica<sup>24</sup>. A justiça distributiva está vinculada ao princípio da capacidade contributiva. Cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira<sup>25</sup>. Trata-se de um princípio que impõe limites ao poder de tributar do Estado, entretanto não exclui do cidadão o dever de pagar tributos. É o princípio que concilia os direitos fundamentais à limitação do poder de tributar.

Para que ocorra a efetivação do princípio da capacidade tributária, é necessário que sejam respeitados os limites da: a) não tributação do mínimo existencial; b) não tributação com o efeito confiscatório. Portanto, temos o limite quantitativo, cuja finalidade é evitar que o mínimo necessário à sobrevivência do cidadão seja tributado, e o limite qualitativo, que visa a impedir a concessão de privilégios odiosos a terceiros e às discriminações arbitrárias.

Sempre houve debate quanto à validade da capacidade contributiva como princípio jurídico. Há a corrente favorável e a opositora a essa classificação. A carga tributária brasileira, em 1947, era de aproximadamente 17% do PIB, em

---

<sup>23</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

<sup>24</sup> Idem. *Ibidem*.

<sup>25</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

1970 em torno de 26% e, em 2003, chegou ao patamar de 36%. Percebe-se que houve um relevante aumento na carga tributária, fato este que induziu doutrinadores a um amplo debate quanto à aceitação da capacidade contributiva como princípio tributário-constitucional. Com o objetivo de certificar justiça fiscal ao cidadão e proteger o mínimo existencial, o princípio da capacidade contributiva foi se consolidando como um meio de justiça fiscal, fato este nobremente salientado por Zilveti:

É esse um princípio fundamental que rege a distribuição da carga fiscal no Estado social de direito e garante o respeito à dignidade do cidadão. A tributação de acordo com a capacidade contributiva desenvolve-se segundo conceitos que priorizem o respeito ao mínimo existencial. O direito fundamental da igualdade, expresso por meio do respeito ao mínimo existencial na apuração da capacidade contributiva, deve limitar o poder de tributar do Estado. Esta seria a realização da justiça no campo do direito tributário.<sup>26</sup>

Atualmente, doutrinas e jurisprudências ostentam que o princípio da capacidade contributiva é um princípio de justiça fiscal.

### **Recolhimento do ICMS por Regime de Caixa**

Com base no princípio da capacidade contributiva, a tributação deveria ser efetuada proporcionalmente à riqueza de cada um, entretanto não é o que ocorre, em especial, na tributação indireta. O ICMS é um imposto considerado injusto, uma vez que não considera o poder aquisitivo e apresenta relevante dificuldade na aplicação do princípio da capacidade econômica do contribuinte. Infelizmente, os tributos indiretos representam cerca de 70% da carga tributária total, em nosso país.

Predomina a interpretação de que o tributo é um dos principais instrumentos de desenvolvimento econômico e de repartição de riqueza, contudo não se pode olvidar dos direitos fundamentais do contribuinte e do importante papel da microempresa, na economia brasileira. Pesquisa divulgada pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) mostra que, entre o período de 1996 e 2003, mais de 58,5% dos novos postos de trabalho foram gerados por pequenas empresas.

---

<sup>26</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 153.

Nesse mesmo período, o IBGE constatou que, das 620.000 novas empresas, apenas 193.000 permaneceram em atividade. As empresas que possuem empregados apresentam uma resistência ainda menor. A média anual é 120.000 novas empresas (micro ou pequena – com empregados), de cujo total são excluídas 58.000, no primeiro ano de atividade.

De acordo com informações do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), o total de empresas existentes no Brasil, em 1998, era de 3,6 milhões, das quais 98,8% classificavam-se como micro e pequenas empresas. Nessa pesquisa, o Sebrae considerou como grande empresa: a) na indústria – empresas com mais de 499 empregados; b) no comércio e serviços – empresas com mais de 99 empregados.

A Constituição Federal assegura, em seus art. 170, IX<sup>27</sup> e 179<sup>28</sup>, um tratamento diferenciado às empresas de pequeno porte. Para tentar facilitar a organização e o funcionamento da microempresa e da empresa de pequeno porte, foram adotadas, por meio de leis, medidas que simplificam ou reduzem as obrigações tributárias, administrativas, previdenciárias e creditícias. O Superior Tribunal de Justiça ratificou a legalidade desse privilégio às microempresas.

Resp 121226/DF a legalidade deste benefício: “Microempresa – Lei num. 7.256/84 – Tratamento privilegiado. A microempresa possui direito a tratamento privilegiado (Lei nº. 7256/84)”.

A legislação federal faculta, às microempresas, às empresas de pequeno porte e às empresas que optam pelo lucro presumido, escolher o Regime de Caixa para apurar os tributos federais devidos, conforme Instrução Normativa (IN) 104, de 24/8/1998. Do ponto de vista jurídico, é indiscutível que esse regime respeita plenamente o conceito constitucional de renda, visto que o acréscimo patrimonial disponível será detectado com maior precisão. A legalidade do recolhimento pelo Regime de Caixa foi confirmada pelo REsp 438624/RJ:

RECURSO ESPECIAL 438624/RJ – 2002/0063365-9 – Ministra ELIANA CALMON – Data do julgamento 3/8/2004 – DJ 4/10/2004 p.231. [...]

---

<sup>27</sup> Art. 170, IX, CF. “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país.

<sup>28</sup> Art. 179, CF. “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.

3. o regime de caixa instituído não é ilegal porque não aumentou a carga tributária e não desvirtuou o conceito de renda, apenas dinamizou o recebimento pelo Fisco.

O recolhimento do ICMS por Regime de Caixa auxiliará a amenizar um dos maiores problemas dos empresários: a falta de capital de giro. Em proposta enviada pelos presidentes de entidades de classe do setor produtivo do Paraná ao governador Roberto Requião, foi especificado:

Em razão dos prazos para o recolhimento dos débitos tributários – em geral mais exíguos do que os prazos médios de recebimento do produto financeiro das vendas –, as empresas são forçadas, na maioria das vezes, a buscar recursos no mercado financeiro (via endividamento) para adimplir suas obrigações com o Fisco, comprometendo seu capital de giro.<sup>29</sup>

De acordo com o Serviço de Proteção ao Crédito (SPC) da Associação Comercial e Empresarial de Maringá (ACIM), o índice de inadimplência no comércio de Maringá, no primeiro semestre de 2003, atingiu 53%, fato este que deixa o empresário em situação crítica, financeiramente. Só o recolhimento do imposto, geralmente antes do recebimento das vendas, é suficiente para afetar o capital de giro da empresa. Havendo um percentual de inadimplência elevado como o referido, a probabilidade de contribuintes serem obrigados a encerrarem suas atividades aumenta drasticamente. Esse exorbitante índice de inadimplência certamente agravará a crise financeira na empresa. O recolhimento do ICMS pelo Regime de Caixa não solucionará tale problema, no entanto auxiliará a amenizar os efeitos da escassez de recursos e proporcionará justiça fiscal.

O controle do fluxo de caixa é fundamental para administrar o capital de giro. Ao permitir que o ICMS seja recolhido pelo Regime de Caixa, o Estado estará induzindo a empresa a aprimorar sua eficácia no setor financeiro.

É relevante destacar que esse método de recolhimento favorecerá os empresários tanto na área tributária como na contábil. Se a base de cálculo do ICMS a recolher for o valor recebido, o princípio da capacidade contributiva estará sendo respeitado. Em relação à contabilidade, deve-se dissecar o que segue:

O planejamento de caixa é a espinha dorsal da empresa.<sup>30</sup>

É bom ter em mente que as empresas não quebram por falta de lucro. Elas quebram por falta de caixa.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> Trata-se de proposta para edição de lei para regularização de débitos tributários estaduais, que foi elaborada em 14/7/2003, pelos presidentes de entidades de classe do setor produtivo do Paraná.

<sup>30</sup> GITMAN, Lawrence J. *Princípios de Administração Financeira*. 7. ed. São Paulo: Harbra, 1997.

<sup>31</sup> SMITH, Terry. Accounting for growth. *Exame*, 24/5/1994.

Há muito se sabe que uma empresa pode operar sem lucros por muitos anos, desde que tenha um fluxo de caixa adequado.<sup>32</sup>

Finalidade da Contabilidade tradicional: apenas atender ao fisco, pois as demonstrações tradicionais são uma inutilidade para a tomada de decisões. [...]

Principais avanços que quebram a inutilidade:

1ª) A contabilidade orçamentária tem peças como o fluxo de caixa, onde os usuários podem visualizar o retorno do capital entre vários auxílios gerencias.<sup>33</sup>

A falta de controle do fluxo de caixa é um dos principais motivos das graves crises financeiras de muitas empresas. Portanto, os objetivos visados com a implantação do recolhimento do ICMS pelo Regime de Caixa são: a) uma tributação mais justa ao micro e pequeno empresário; b) uma administração financeira mais eficaz; c) reduzir o percentual de microempresas que encerram suas atividades com menos de cinco anos de atividade. Em relação ao total do ICMS arrecadado no exercício de 2005, apenas 1,44% é procedente das microempresas. Por conseguinte, por maior que seja a queda na arrecadação com a adoção do Regime de Caixa, globalmente será uma redução ínfima. Os beneficiados serão empresas simbólicas na arrecadação, mas representativas na geração de empregos. Trata-se de uma medida que, além de proporcionar justiça fiscal, beneficiará o contribuinte contábil e administrativamente.

### **Principais vantagens da arrecadação do ICMS pelo Regime de Caixa**

Tanto os empresários como o Estado serão beneficiados com o recolhimento do ICMS pelo Regime de Caixa. Entre as vantagens, destacamos:

a) Capital de Giro. As micro e pequenas empresas, geralmente, não disponibilizam de capital próprio para financiar suas atividades. Quando a soma das despesas, dos valores a pagar aos fornecedores e dos tributos ultrapassam o total do capital disponível, geralmente os empresários recorrem aos empréstimos bancários, ao desconto de duplicatas, medidas estas que apenas amenizam momentaneamente a situação, já que, com o altíssimo índice de inadimplência, com juros elevadíssimos, torna-se uma dívida impagável, tudo como consequência o

---

<sup>32</sup> DRUCKER, Peter F. *Administrando para o Futuro*. São Paulo: Pioneira, 1992.

<sup>33</sup> HOOG, Wilson Alberto Zappa; PETRENCO, Solange Aparecida. *Prova Pericial Contábil*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2003, p. 28-29.

encerramento das atividades. Optando pelo Regime de Caixa, a empresa só pagará o tributo se e quando receber, fato este que a favorecerá em relação ao capital de giro;

b) Princípio da capacidade contributiva. O contribuinte passará a recolher ICMS sobre o valor que respectivamente recebeu, ou seja, estará utilizando capital próprio para o pagamento do imposto devido. Apesar de o ICMS ser um tributo indireto, o princípio da capacidade contributiva resguarda o mínimo existencial e define um limite para que não haja confisco;

c) A IN 104 da Receita Federal, editada em 1998, permite o recolhimento dos impostos federais por Regime de Caixa. O Estado, adotando esse sistema de recolhimento, facilitará e estimulará o contribuinte a optar por tal método. Atualmente, quem opta pelo Regime de Caixa em relação aos impostos federais é obrigado a apurar o ICMS pelo Regime de Competência;

d) Custos menores e a possibilidade de melhor uso da contabilidade. Pesquisa realizada mostra que poucas empresas, em especial as de pequeno e médio porte, elaboram a demonstração do fluxo de caixa. Com o recolhimento por Regime de Caixa, esse demonstrativo se tornará obrigatório;

e) O Estado também será beneficiado, visto que o contribuinte informará pela Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA – ICMS) o total das compras (Entradas), de despesas, de vendas (Saídas) e de recebimentos. Portanto, com o cruzamento dessas informações, a sonegação será facilmente detectada (aquisições mais despesas, por lógica, não poderão ser constantemente superiores ao valor recebido);

f) O empresário terá uma fonte de informação indispensável, a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), para organizar e controlar o capital de giro da empresa.

Em sua Tese de Doutorado, Silvio Hiroshi Nakao<sup>34</sup> especifica que o custo para o recolhimento do tributo pelo Regime de Caixa será reduzido, pelos seguintes motivos:

a) A objetividade do fluxo de caixa e a simplificação na regulamentação reduzirão os gastos com consultoria, planejamento tributário e custo com treinamento;

b) A efetivação de uma auditoria torna-se mais simples, porque, os

---

<sup>34</sup> NAKAO, Silvio Hiroshi. *Um Modelo de Tributação da Renda por Fluxos de Caixa Realizados*. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), Universidade de São Paulo, 2003.

- exames a serem aplicados serão reduzidos;
- c) Uma maior agilidade na apuração dos tributos devidos;
- d) A elaboração do fluxo de caixa não exige conhecimento contábil, fato este que reduz o custo de treinamento;
- e) O sistema de informações do fluxo de caixa pode ser adaptado de um sistema de tesouraria.

## **Desvantagens da arrecadação do ICMS pelo Regime de Caixa**

Os aspectos que podem ser questionados como desvantagens são:

- a) Queda de arrecadação. Logicamente que pode haver uma queda de arrecadação, em especial nos quatro primeiros meses, visto que os vencimentos só voltarão a se acumular a partir do terceiro ou quarto mês seguinte. Será uma redução temporária. Além disso, se for analisado o custo *versus* benefício, se concluirá que as vantagens obtidas superam as desvantagens. A arrecadação proveniente das microempresas é ínfima em relação ao total de ICMS arrecadado. Certamente, o Regime de Caixa poderá reduzir o número de falências e de empresas que encerram suas atividades. Com isso, favorecerá a distribuição de renda, haverá geração, ou pelo menos, manutenção de empregos, entre outros benefícios;
- b) A contabilidade deverá proceder dois registros contábeis: um de acordo com as normas contábeis (Regime de Competência) e o outro em conformidade com as normas tributárias (Regime de Caixa). Portanto, gerará mais trabalho para o setor contábil, mas não originará problemas que justifiquem a não adoção do Regime de Caixa para o recolhimento do imposto devido.

O recolhimento pelo Regime de Caixa torna obrigatório um controle sobre o fluxo de caixa, fato este que beneficiará o próprio empresário. Por outro lado, o Estado terá mais uma informação acrescentada à Guia de Informação e Apuração do ICMS (valor recebido). Certamente, a adoção desse regime elevará o percentual de micro e pequenas empresas que conseguem permanecer ativas, após cinco anos de atividade.

A relevância da demonstração do fluxo de caixa fundamenta o Projeto de Lei nº. 3.741/2000, que prevê alterações na Lei das Sociedades Anônimas, uma das quais é a substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) pela Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC).

## A legalidade do recolhimento do ICMS por Regime de Caixa

O ICMS devido, geralmente, está vinculado a um contrato de compra e venda mercantil, no entanto o que gera a obrigação de recolher o ICMS é a circulação da mercadoria. De acordo com a doutrina, uma das obrigações básicas do vendedor é a entrega da coisa e do comprador o pagamento do preço. Nota-se que o fato gerador do ICMS, predominantemente, depende do cumprimento da obrigação do vendedor, por quanto, com a entrega da mercadoria se efetiva a circulação, o que, conseqüentemente, origina a obrigação de pagar o imposto. O fato gerador se consolida com a mudança de propriedade das mercadorias, independentemente do pagamento do preço por parte do adquirente. Baseado nos art. 170, IX e 179 da CF, o legislador poderá descrever que o fato gerador, em operações realizadas por microempresas, será considerado efetivado no momento do recebimento do preço.

O fato de o ICMS ser um imposto de competência estadual, estar vinculado ao princípio da não-cumulatividade e encontrar-se incluído no preço da mercadoria adquirida (calculado “por dentro”) restringe a permissão do recolhimento pelo Regime de Caixa às micro e pequenas empresas. Os documentos fiscais emitidos por microempresas não geram direito ao crédito, fato este que elimina qualquer ilegalidade em relação ao princípio da não-cumulatividade.

Na obra *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*<sup>35</sup>, foi questionada a coerência da exigência do tributo em operações celebradas com o Poder Público e que não foram, por este, adimplidas. A opinião predominante dos nobres juristas, advogados, doutorados, é de que não deve ser exigido o tributo sobre essas operações, visto que: a) o patrimônio do contribuinte estará sendo lesado; b) haverá desrespeito ao princípio da moralidade; c) será uma conduta imoral, por ofensa ao princípio da capacidade contributiva.<sup>36</sup>

Se o inadimplente fosse uma empresa privada, a situação do contribuinte seria diferente? Logicamente que não! Independentemente do inadimplente ser o Poder Público, pessoa física ou jurídica, a inadimplência prejudicará o fluxo de caixa, poderá obrigar o contribuinte a recorrer ao capital de terceiro e haverá um desrespeito ao princípio da capacidade contributiva.

Uma outra situação a ser analisada é a da substituição tributária. Trata-se de uma medida que possibilita concentrar as obrigações tributárias (ICMS) em

---

<sup>35</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

<sup>36</sup> Em 1998, entrou em vigor a Instrução Normativa 104 da Receita Federal, que possibilita às microempresas, empresas de pequeno porte e às empresas que optam pelo lucro presumido, efetuarem a apuração dos impostos federais devidos por meio do Regime de Caixa.

um grupo reduzido de contribuintes, o que facilitará a arrecadação e a fiscalização. No Paraná, 12 empresas que comercializam produtos sob o Regime de Substituição Tributária são responsáveis por 54,09% da arrecadação do ICMS<sup>37</sup>. Apenas 0,06% dos contribuintes paranaenses são responsáveis por mais da metade da arrecadação do Estado<sup>38</sup>. O imposto será exigido antes da efetivação da operação mercantil, de modo que muitos doutores consideram a EC nº 3/93 inconstitucional, por permitir que a lei exija o pagamento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. Entretanto, não se pode olvidar da dimensão coletiva do tributo. A efetivação dos direitos fundamentais tem um custo, pois o Estado tem o dever de atender aos cidadãos:

RMS 11129/PR; RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA, Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, data do julgamento 2/10/2001.

1. É dever do Estado assegurar a todos os cidadãos o direito fundamental à saúde constitucionalmente previsto.

RMS 11183/PR; RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA, Ministro JOSÉ DELGADO, data do julgamento 22/8/2000[...]

2. É dever do Estado assegurar a todos os cidadãos indistintamente o direito à saúde, que é fundamental e está consagrado na Constituição da República nos art. 6º e 196.

O Estado depende da arrecadação para cumprir sua missão. Todos os direitos possuem custos e os recursos necessários para o custeamento serão gerados pela coletividade por meio do dever de pagar tributos. A tributação é uma forma de realização de justiça social. Os direitos fundamentais, em especial os direitos sociais, são garantidos para toda a coletividade por intermédio das obrigações tributárias<sup>39</sup>. Com isso, são imensuráveis a relevância do tributo ao Estado e o preclaro papel do contribuinte:

A consciência de que os direitos custam implica *ipso facto* a conscientização de que as pessoas somente possuem direitos na medida em que um Estado responsabilmente recolha recursos junto aos cidadãos responsáveis para custeá-los.<sup>40</sup>

<sup>37</sup> O número de empresas e o percentual da arrecadação baseiam-se em dados de fevereiro/2005.

<sup>38</sup> Em fevereiro de 2005, havia no Paraná cerca de 200 mil contribuintes do ICMS.

<sup>39</sup> RIBEIRO, Gustavo Moulin. *in Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

<sup>40</sup> GALDINO, Flávio. *in Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

A dimensão coletiva do tributo justifica o Estado adotar medidas que facilitem custear as necessidades dos cidadãos, de sorte que a substituição tributária deve ser apreciada de acordo com a sua finalidade, que é facilitar a arrecadação de recursos à efetivação dos direitos fundamentais da coletividade e possibilitar um maior respeito ao princípio da dignidade da pessoa humana. Se for permitido o recolhimento do ICMS pelo Regime de Caixa, o Estado também estará favorecendo a coletividade, visto que se trata de uma medida que auxiliará na sobrevivência das microempresas e certamente estimulará a geração de empregos. Conforme informações do IBGE, entre 1996 e 2003 o número de pessoas assalariadas aumentou de 14,8 milhões para 19,1 milhões, sendo que, 58,5% destes novos postos de trabalho foram gerados por empresas com até 29 pessoas ocupadas. A microempresa é representativa na geração de empregos e simbólica na arrecadação do ICMS, por isso é louvável facultar ao contribuinte um método mais justo na apuração do ICMS devido.

Os art. 170, IX e 179 da CF determinam um tratamento diferenciado às empresas de pequeno porte. O Estado também será beneficiado direta e indiretamente com as conquistas dos empresários. Dessa forma, é plenamente legal e conveniente que o Estado adote medidas que auxiliem a sobrevivência dos micro e pequenos empresários.

## Conclusão

A responsabilidade de constituir uma sociedade livre, justa e solidária não é exclusiva do Estado, principalmente no atual mundo globalizado. Os direitos fundamentais legitimam e limitam o poder de tributar, uma vez, sem recursos, esses direitos jamais serão efetivados. Ao mesmo tempo em que o Estado tem o direito de tributar, tem a obrigação de implantar uma tributação justa. Portanto, deverá respeitar o princípio da capacidade contributiva, o mínimo existencial, a liberdade fiscal, a cidadania fiscal etc. Os direitos fundamentais estão vinculados às finanças públicas. O tributo é a principal fonte de receita do Estado, mas é essencial o respeito aos direitos dos contribuintes. O tributo é um instrumento para o Estado interferir na economia, entretanto não poderá ser um empecilho ao desenvolvimento econômico.

Os direitos e deveres integram-se correlativamente; portanto, todo cidadão pode exigir que seus direitos fundamentais sejam respeitados, mas, em contrapartida, não poderá olvidar do seu dever de pagar tributos.

O princípio da dignidade da pessoa humana, que é a base dos direitos fundamentais, assegura a todos uma existência digna. Dessa maneira, é essencial que os limites da tributação sejam reverenciados.

Permitir o recolhimento do ICMS pelo Regime de Caixa é adotar uma medida que respeita plenamente os direitos fundamentais do contribuinte e o auxilia na administração financeira da empresa. O controle e a projeção do fluxo de caixa são indispensáveis para o sucesso da empresa. Desse modo, o novo método de apuração do ICMS beneficiará o contribuinte, contábil e tributariamente. Em 2005, a participação das microempresas em relação ao total de ICMS recolhido foi de apenas 1,44%, portanto, analisando custos *versus* benefícios, pode-se concluir que, para o Estado, também será uma norma vantajosa. Trata-se de uma medida que induz a um ciclo econômico virtuoso.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Evaristo. *Programas de Garantia de Renda Mínima*. São Paulo: FASESP, 2000.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 4. ed. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BARROS, Suzana de Toledo. *O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais*. 3. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.
- BIAGI, Cláudia Perotto. *A Garantia do Conteúdo Essencial dos Direitos Fundamentais na Jurisprudência Constitucional Brasileira*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2005.
- BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. 18. Tiragem. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13. ed. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BONAVIDES, Paulo. *A Constituição Aberta*. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra, 1991.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Almedina, 1998.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *A Constituição Aberta e os Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.
- CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: São Paulo: Dialética, 1997.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CUNHA JR., Dirley da. *Controle Judicial das Omissões do Poder Público*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Direitos Humanos e Cidadania*. 2. ed. São Paulo: Moderna, 2004.
- DANTAS, Ivo. *Direito Constitucional Econômico*. Curitiba: Juruá, 2003.
- ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de Princípios Constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direitos Humanos Fundamentais*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.
- FREITAS, Vladimir Passos de. *A Constituição Federal e Efetividade das Normas Ambientais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- GODOI, Marciano Seabra. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- GODOY, Walter. *Os Direitos dos Contribuintes*. Porto Alegre: Síntese, 2003.
- GONÇALVES, J. A. Lima. *Isonomia da Norma Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

LEITE, George Salomão. *Dos Princípios Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2003.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MARTINS, Fladimir Jerônimo Belinati. *Dignidade da Pessoa Humana*. Curitiba: Juruá, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. *A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro*. São Paulo: IOB, 2002.

MARTINS NETO, João dos Passos. *Direitos Fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MELLO, Celso D. de Albuquerque; TORRES, Ricardo Lobo. *Arquivos de Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

MELLO, Cláudio Ari. *Democracia Constitucional e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MORAES, Alexandre de. *Direitos Humanos Fundamentais*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, Guilherme Peña de. *Teoria da Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

NOGUEIRA, Alberto. *A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Direito Tributário e Justiça Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Fundamentos do Dever Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

NUNES, Luiz Antônio Rizzato. *O Princípio Constitucional da Dignidade da Pessoa Humana*. São Paulo: Saraiva, 2002.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. *Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del

Rey, 2001.

PAULA, Jônatas Luiz Moreira de. *A Jurisdição como Elemento de Inclusão Social*. Barueri: Manole, 2002.

PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly. *Os Princípios da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

RIBEIRO, Maria de Fátima, FERREIRA, Jussara S. Assis Borges Nasser. *in Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005

ROBERT, Cinthia; MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. *Teoria do Estado, Democracia e Poder Local*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos Fundamentais Sociais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário vol. I e II*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

SICHES, Luis Recaséns. *Introducción al Estudio del Derecho*. Porrúa, 1997, p. 331.

STEINMETZ, Wilson. *A Vinculação dos Particulares a Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2004.

STEINMETZ, Wilson Antônio. *Colisão de Direitos Fundamentais e Princípio da Proporcionalidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOLEDO, Gastão Alves de. *O Direito Constitucional Econômico e sua Eficácia*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol V – O Orçamento na Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol III – Os Direitos Humanos e a Tributação*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.