

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DÉBORA CAMPOS HENRIQUES

ESTUDO COMPARATIVO DO IMPACTO NA ARRECADAÇÃO DO ICMS
EM RELAÇÃO A CINCO PROGRAMAS DE INCENTIVO A EXIGÊNCIA
DE DOCUMENTO FISCAL

Juiz de Fora

2018

DÉBORA CAMPOS HENRIQUES

**ESTUDO COMPARATIVO DO IMPACTO NA ARRECADAÇÃO DO ICMS
EM RELAÇÃO A CINCO PROGRAMAS DE INCENTIVO A EXIGÊNCIA
DE DOCUMENTO FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me. Rodrigo Ferraz de Almeida

**Juiz de Fora
FACC/UFJF
2018**

**Substituir pelo Termo de autorização de publicação de
trabalhos acadêmicos**

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por poder chegar até aqui.

Aos meus pais, meus irmãos e ao Carlos, por toda paciência, carinho, incentivo e por sempre acreditarem no meu potencial, amo vocês!

Ao meu orientador Rodrigo, pelo suporte, pelas correções e pelo incentivo ao executar este trabalho.

A todos que de forma direta ou indireta contribuíram para minha formação.



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Termo de Declaração de Autenticidade de Autoria

Declaro, sob as penas da lei e para os devidos fins, junto à Universidade Federal de Juiz de Fora, que meu Trabalho de Conclusão de Curso é original, de minha única e exclusiva autoria e não se trata de cópia integral ou parcial de textos e trabalhos de autoria de outrem, seja em formato de papel, eletrônico, digital, audiovisual ou qualquer outro meio. Declaro ainda ter total conhecimento e compreensão do que é considerado plágio, não apenas a cópia integral do trabalho, mas também parte dele, inclusive de artigos e/ou parágrafos, sem citação do autor ou de sua fonte. Declaro por fim, ter total conhecimento e compreensão das punições decorrentes da prática de plágio, através das sanções civis previstas na lei do direito autoral¹ e criminais previstas no Código Penal², além das cominações administrativas e acadêmicas que poderão resultar em reprovação no Trabalho de Conclusão de Curso.

Juiz de Fora, 11 de junho de 2018.

DÉBORA CAMPOS HENRIQUES
201378053

¹ LEI Nº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.

² Art. 184. Violar direitos de autor e os que lhe são conexos: Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1(um) ano ou multa



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ATA DE DEFESA DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Aos 11 dias do mês de junho de 2018, nas dependências da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, reuniu-se a banca examinadora formada pelos professores abaixo assinados para examinar o Trabalho de Conclusão de Curso de **DÉBORA CAMPOS HENRIQUES**, discente regularmente matriculado(a) no curso de Ciências Contábeis sob o número **201378053**, intitulado Estudo Comparativo do Impacto na arrecadação do ICMS em relação a cinco programas de incentivo a exigência de documento fiscal. Após a apresentação e consequente deliberação, a banca examinadora se reuniu em sessão fechada, considerando o (a) discente _____. Tal conceito deverá ser lançado em seu histórico escolar quando da entrega da versão definitiva do trabalho, impressa e em meio digital.

Juiz de Fora, 11 de junho de 2018.

Prof. Me. Rodrigo Ferraz de Almeida

Prof.^a Ma. Heloísa Baia da Costa

Prof. Me. Julio Cesar Mendes

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Estimativas da População residente no Brasil e Unidades da Federação com data referêcia em 1º de julho de 2017.....	28
Quadro 2: Programas analisados.....	29
Quadro 3: Recolhimento ICMS Estado – Pará.....	30
Quadro 4: Recolhimento ICMS Estado – Bahia.....	30
Quadro 5: Recolhimento ICMS Estado – Rio Grande do Sul.....	31
Quadro 6: Recolhimento ICMS Estado – Goiás.....	31
Quadro 7: Recolhimento ICMS Estado – São Paulo.....	32
Quadro 8: Números referentes ao programa – São Paulo.....	32
Quadro 9: Números referentes ao programa – Bahia.....	33
Quadro 10: Números referentes ao programa – Pará.....	33
Quadro 11: Números referentes ao programa – Rio Grande do Sul.....	33
Quadro 12: Quadro comparativo da premiação estabelecida pelos programas.....	34

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BP-E - Bilhete de Passagem Eletrônico

CNPJ/MF - Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica

CONFAZ – Conselho Nacional de Políticas Fazendárias

CPF/MF - Cadastro de Pessoas Físicas

ECF - Emissor de Cupom Fiscal

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IOF – Imposto sobre operações financeiras

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

ITCMD - O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

MEI - Microempreendedor Individual

NFC - E - Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica

NF-E – Nota Fiscal Eletrônica

NFVC - Nota Fiscal de Venda a Consumidor

RICMS/AL - Regulamento - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação de Alagoas

RICMS/MG - Regulamento do - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação de Minas Gerais

SEFAZ - Secretaria de Estado da Fazenda

SENAC - Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial

SESC - Serviço Social do Comércio

SESI - Serviço Social da Indústria

SNSS – Sua Nota é um Show de Solidarietà

RESUMO

Este estudo tem como objetivo analisar o impacto na arrecadação de ICMS em relação aos programas de incentivo a exigência de nota fiscal. Os programas de incentivo a exigência de documento fiscal foram escolhidos pelo critério de maior população regional, assim, os Estados analisados foram: Bahia, São Paulo, Rio Grande do Sul, Pará e Goiás. Para tanto, o método de pesquisa mais adequado foi a revisão bibliográfica, onde foram analisados, o sistema tributário, a competência tributária dos Estados, a função dos tributos, os programas escolhidos, entre outros. A partir da percepção dos programas, foram analisadas a arrecadação do ICMS anterior e posteriormente ao programa, para assim responder à pergunta de pesquisa. Os resultados apontaram que em alguns dos Estados analisados, o programa trouxe impactos positivos na arrecadação do ICMS.

Palavras-Chave: ICMS, Arrecadação, Nota Fiscal, Incentivo.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	11
2.	REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	14
2.2	O TRIBUTO	14
2.2.1	FUNÇÃO DOS TRIBUTOS	16
2.3	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL	16
2.4	ICMS	17
2.5	A OBRIGATORIEDADE DE DOCUMENTO FISCAL NO PAÍS	18
2.6	ESTÍMULO A CIDADANIA FISCAL	19
2.7	OS PROGRAMAS DE INCENTIVO A EXIGÊNCIA DE DOCUMENTO FISCAL	20
2.7.1	NOTA FISCAL CIDADÃ	20
2.7.2	NOTA FISCAL GAÚCHA	21
2.7.3	NOTA FISCAL GOIANA	22
2.7.4	NOTA FISCAL PAULISTA	23
2.7.5	NOTA PREMIADA BAHIA	24
3	METODOLOGIA	26
4	RESULTADOS	28
4.1	ESTUDO DA POPULAÇÃO ESCOLHIDA	28
4.2	RECOLHIMENTO DO ICMS	29
4.2.1	PARÁ	29
4.2.2	BAHIA	30
4.2.3	RIO GRANDE DO SUL	31
4.2.4	GOIÁS	31
4.2.5	SÃO PAULO	32
4.3	NÚMEROS APRESENTADOS PELOS PROGRAMAS	32
4.4	COMPARATIVO DA PREMIAÇÃO	34
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	35
	REFERÊNCIAS	37

1. INTRODUÇÃO

O desenvolvimento de um Estado ocorre por meio de recursos que lhe são competidos e a arrecadação tributária faz com que estes recursos acrescentem em seu desenvolvimento. Desse modo, os Estados competem entre si por uma maior arrecadação e, conseqüentemente, por um aumento de seus recursos. Sendo assim, os Estados prezam por este montante recolhido, como citado por Crepaldi (2012, p.11) “É por meio das receitas tributárias que é viabilizada a manutenção das estruturas políticas e administrativas do Estado e as ações de governo.”

De acordo com Souza e Teixeira (2016), a guerra fiscal atribuída aos Estados está vinculada aos impostos de sua competência, principalmente ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), sendo este uma espécie de tributo fiscal não vinculado, ou seja, exclusivo para o fim de arrecadação financeira, configurando-se como o principal imposto para o desenvolvimento econômico dos Estados e do Distrito Federal e a maior fonte de arrecadação destes.

O cidadão tem um importante papel no desenvolvimento dos Estados diante de sua parcela sobre os tributos, seja por pessoa física, seja por pessoa jurídica, cabendo a ele importante participação na educação fiscal. Na atualidade, há o conceito de Cidadania Fiscal que envolve, de modo responsável, o pagamento de tributos para a manutenção do Estado pelo cidadão. Da mesma forma que o povo de um país exerce o poder, é ele quem tem que contribuir para a manutenção deste (CHANEL, 2009, apud HACK, 2015).

A tributação brasileira encontra-se em constante modificação, o que dificulta o seu entendimento e sua competência tributária, conforme citado por Souza e Teixeira (2016, p. 222):

O atual cenário tributário brasileiro é o de uma constante guerra fiscal no que tange ao exercício irregular da competência tributária do ICMS, a cargo dos estados-membros da Federação e do Distrito Federal, mais especificamente em relação às operações interestaduais e às operações de importação de produtos.

Assim como a União é responsável pela execução de sua competência tributária, os Estados e o DF também assumem esta responsabilidade. Conforme Crepaldi (2012, p. 64), “A união tem competência para instituir impostos federais, os Estados, impostos estaduais, os Municípios instituem impostos municipais e finalmente o Distrito Federal tem competência dúplice: instituir impostos municipais e estaduais”. Assim sendo, os Estados têm autonomia

para a criação de seus incentivos, independentemente de outros estados concederem ou não, o que ocorre bastante divergência entre eles.

Segundo Souza e Teixeira (2016), o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) tem o objetivo de unificar a tributação para que não ocorram divergências entre os Estados no que se refere à autonomia, uma vez que as questões tributárias podem ser administradas de modo autônomo por cada um deles. Contudo, a criação do CONFAZ foi insuficiente, visto que não houve uma padronização em relação aos parâmetros constitucionais e infraconstitucionais, com diferentes alíquotas interestaduais, incentivos e benefícios fiscais.

O Estado tem a obrigação de assegurar à sociedade seus direitos básicos, tais como: saúde e educação, tendo os cidadãos e as empresas como fontes de execução destes direitos, exercendo o dever do pagamento dos tributos. Portanto, a fim de impulsionar a educação fiscal dos cidadãos, alguns dos Estados vêm adotando políticas de incentivo a arrecadação, por meio de programas que estimulam os cidadãos a exigir documento fiscal, de modo que ocorra diminuição da sonegação sobre a não emissão de documento fiscal e, portanto, uma maior arrecadação para o Estado.

Destarte, este estudo de revisão bibliográfica versará sobre a arrecadação do ICMS por meio de incentivo a cidadania fiscal, com o objetivo da participação dos cidadãos na cultura tributária dos Estados, a fim de interferirem diretamente em uma maior arrecadação. Sendo assim, foram escolhidos cinco programas de diferentes regiões do Brasil, Nota Fiscal Paulista, representando o Sudeste, Nota Fiscal Gaúcha, o Sul, Nota Fiscal Goiana, o Centro-Oeste, Nota Premiada Bahia, o Norte e a Nota Fiscal Cidadã, o Nordeste, cujo objetivo foi apresentar o índice de arrecadação de ICMS em relação aos períodos em que foram instituídos os programas e comparar a eficácia do programa na arrecadação do imposto. Diante do exposto, **a criação dos programas, levando em consideração a arrecadação do ICMS, obteve-se quais resultados?**

O objetivo geral foi observar a adoção de políticas fiscais incentivadoras de exigências de documentos fiscais nos Estados escolhidos, para entender o que foi proposto, buscando analisar os programas de incentivo, a fim, de comparar a eficácia do programa em relação ao ICMS.

Este estudo está dividido como segue: pela introdução, anteriormente apresentada, pelo capítulo 2, que apresenta uma revisão dos temas retratados neste estudo, como o Sistema Tributária, a capacidade de tributar dos estados, o conceito de tributo, do ICMS e demais assuntos do âmbito tributário. No capítulo 3 temos a metodologia a qual foi adotada para este

estudo e apresentado como foi o critério de escolha dos programas e conseqüentemente as limitações da pesquisa.

No capítulo 4, se faz uma análise dos dados referentes ao estudo, a fim de verificar a eficácia dos programas nos Estados selecionados. Por fim, no capítulo 5 foi apresentado as considerações finais, trazendo os pontos de relevância dos resultados obtidos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Brasileiro se concretizou com o objetivo de simplificar o sistema tributário e melhorar a distribuição da carga tributária, porém, hoje vive-se sobre cargas tributárias elevadas e uma legislação complexa.

A função fiscal dos tributos é definida por Crepaldi (2012, p. 25) como “Um sistema tributário é essencialmente um conjunto de tributos cuja principal função é arrecadar recursos para que o Estado possa custear atividades que lhe são inerentes, como educação, saúde, segurança, moradia, saneamento, entre outras.”

Conforme apresentado por Oliveira et al. (2012), no que tange as alterações que a Constituição Federal trouxe sobre o sistema tributário, afirma-se que estas não ocorreram somente em relação ao volume de tributos existente e no campo de abrangência destes tributos, mas também na forma de distribuição dos valores arrecadados entre União, Estado e Municípios, o que influencia em uma reforma tributária em relação a má distribuição da divisão dos valores arrecadados. Assim, institui-se quais os tributos e o efeito nas atividades decorrentes deles. Como ressaltado por Crepaldi (2012, p. 11), “a Constituição também cuida de definir as possibilidades e limites da tributação, fazendo-o por meio da outorga constitucional da competência tributária.”

Portanto, o Sistema Tributário Nacional é integrado pela vasta legislação que o disciplina, compreendendo a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, as leis complementares, as leis ordinárias, os decretos-lei, as portarias, as resoluções, as instruções e demais normas (CREPALDI, 2012).

2.2 O Tributo

Instituído em seu Art. 3º pela Lei nº 5.172/66. “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sansão de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”

Segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010), o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, posto que prestação é quando se determina a obrigação a alguém, no caso ao contribuinte, pecuniária significa a representação por dinheiro, o tributo é uma obrigação em

dinheiro, sendo o compulsório, a obrigatoriedade do pagamento, independente da vontade do contribuinte.

O imposto é uma categoria de tributo que tem por suposição e incidência um fato gerador que não se refere a uma atuação específica do poder público, isto é, para que seja instituído e cobrado, não é necessário oferecer uma contrapartida específica para o contribuinte (como uma obra ou serviço público qualquer). Conforme a Constituição Federal de 1988, Art. 145, em relação a instauração dos tributos:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I–impostos; II–taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III–contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à 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. § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

No que concerne ao tributo, “tributo é uma receita pública derivada que tem por objetivo uma prestação pecuniária compulsória, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (MARTINS, 2012, p. 79). Segundo Crepaldi (2012, p.11) “os tributos ou exações fiscais são receitas derivadas, arrecadadas pelo Estado, para financiar a despesa pública.”

Sublinha-se que a vinculação que os tributos têm em relação a atividade do Estado podem ser qualificadas em não vinculados e vinculados. Segundo Martins (2012), os tributos não vinculados não apresentam arrecadação com um fim determinado, sendo usados para cobrir uma necessidade. Os tributos são vinculados quando a arrecadação tem um determinado fim, sendo esse fim próprio, como por exemplo, a contribuição de melhoria que é direcionada para a construção de uma obra pública, a taxa para a prestação de um serviço etc.

Ressalta-se que o tributo dispõe sobre três funções: Parafiscal, Fiscal e Extrafiscal. De acordo com Messa (2016, p.51) “Parafiscais: arrecadar verba para manter entidades. Fiscais: arrecadar verba para custear as despesas gerais do Estado. Extrafiscais: arrecadar verba para promover o desenvolvimento econômico.”

2.2.1 Função dos Tributos

O tributo é dividido em funções para alcançar o seu intuito final, sendo que o tributo pode obter uma mesma função de uma só vez, não anulando uma função em detrimento da outra. Dessa forma, de acordo Rezende, Pereira e Alencar (2010, p.49) as funções são explicitadas dos seguintes modos:

Diz-se que um tributo tem função fiscal, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos para o Estado; extrafiscal, quando o objetivo principal é a interferência no domínio econômico; e parafiscal, quando destinado ao custeio de atividades que, em princípio, não integram as funções próprias do Estado.

Como exemplo, pode-se dizer que o ICMS e o IR tem função fiscal, enquanto o Imposto de Importação e o IOF têm função extrafiscal (regulatória) e as contribuições às entidades como SESI, SESC, SENAC têm função parafiscal.

Martins (2012, p.79) em relação a função dos tributos, as define como Fiscais, Parafiscais e Extrafiscais:

No tributo fiscal, o Estado arrecada valores para o bem geral da coletividade, como no imposto. Tributos extrafiscais são tributos que têm por objetivo a interferência no domínio econômico, mas também para restringir certas condutas das pessoas, como de atividades nocivas. Exemplo seria o tributo contra o cigarro. Tributos parafiscais (ao lado do Estado) são tributos vinculados à satisfação de certas situações que não são características do Estado (exemplo: as contribuições sociais).

Martins (2012) também define que os tributos são qualificados em diretos e indiretos, nos tributos diretos quem faz o recolhimento do imposto é quem suporta aquela carga tributária, como no imposto de renda, mas, nos tributos indiretos, quem ampara o tributo é o contribuinte de fato, assim que ocorre a compra da mercadoria, os valores permanecem embutidos nas compras e nas vendas (exemplo: ICMS).

2.3 Competência Tributária dos Estados e do Distrito federal

Exposto na Constituição Federal de 1988 a designação de responsabilidade de competência tributária se dá em seu Art. 155.

“Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre. I - Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direito. II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. III - Propriedade de veículos automotores.”

Assim, a competência tributária respeita o poder de editar normas que criem tributos. Para Oliveira (2013), a determinação dos tributos é qualificada com a limitação de

tributar. Portanto, eles seguem os princípios constitucionais, assim, quando ultrapassam ou não estes princípios. É neste ponto que está localizado o poder de tributar

No tocante a obrigação tributária, Oliveira et al. (2012, p. 8) apresentam a seguinte questão:

As partes da obrigação tributária, assim como de qualquer outra obrigação, são, de um lado, o sujeito ativo e, de outro lado, o sujeito passivo. O sujeito ativo da obrigação tributária é o ente público (União, Estado ou Município), criador do tributo, O Código Tributário prevê duas espécies de sujeito passivo: (a) o contribuinte, que é quem tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador; e (b) o responsável, que é quem, sem revestir a condição de contribuinte (isto é, não pratica ato que enseja a ocorrência do fato gerador), vê a obrigação de pagar o tributo nascer por força de dispositivo legal.

Salienta-se que segundo Crepaldi (2012, p.13) no exercício do poder de tributar, o Estado representa uma autoridade, “Entretanto, não obstante exercer a soberania, a relação que se desenvolve entre Estado e contribuinte não é relação de poder, mas sim relação jurídica, devendo ser entendida como a contribuição prestada pelos indivíduos em benefício dos demais, visando o desenvolvimento estatal.”

2.4 ICMS

Tendo em vista que o estudo aborda somente o ICMS, este item contempla: i) Como o imposto é apresentado nos diferentes Estados e ii) o impacto no faturamento das empresas na emissão de documentos fiscais. Porém, vale destacar que, apesar de o estudo tratar especificamente do ICMS, existem outros impostos estaduais, tais como: o Imposto sobre causas mortis, de quaisquer bens ou direito. – ITCMD e o Imposto sobre propriedade de veículos automotores. – IPVA.

Segundo Franco (2008), como citado por Souza e Teixeira (2016, p. 222), “o ICMS se tornou um objeto de disputa entre os Estados em busca de arrecadação, investimentos e crescimento econômico interno. Esse dissenso iniciou-se no século passado, com o advento da República Federativa, principalmente quando os estados passaram a ter mais liberdades.”

O ICMS sendo determinado como um imposto de competência estadual, a Constituição detalha as especificações deste, de modo que não haja contestações dos Estados. Assim, eles têm autonomia para administrar este imposto. Portanto, no § 2º, do art. 155, da Constituição Federal de 1988:

O imposto previsto no inciso II atenderá ao: “I – será não – cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo

mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) Não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) Acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços; “IV- resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

2.5 A Obrigatoriedade de Documento Fiscal no País

Conforme a Secretaria do Estado da Fazenda de Minas Gerais em seu Regulamento do ICMS, a exigência de documento fiscal ocorre conforme anexo V, Art. 1º, do RICMS/MG:

Os estabelecimentos, inclusive o de produtor rural inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, emitirão Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), modelo 55:I - sempre que promoverem a saída de mercadorias; II - na transmissão da propriedade das mercadorias, quando estas não devam transitar pelo estabelecimento transmitente; III - sempre que, no estabelecimento, entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente, nas hipóteses do artigo 20 desta Parte.

Portanto para a SEFAZ do Alagoas quem está obrigado a emissão de documento fiscal nas operações com mercadorias são, conforme Art. 130 do RICMS/AL:

Os estabelecimentos, exceto os de produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal:
I - sempre que promoverem a saída de mercadoria;
II - na transmissão da propriedade das mercadorias, quando estas não devam transitar pelo estabelecimento transmitente;
III - sempre que, no estabelecimento, entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente, nas hipóteses do art.143.

Para tanto, o documento fiscal pode ser exigido através de cupom fiscal, sendo a emissão por meio do Emissor de Documento Fiscal (ECF), apresentado pela SEFAZ de Minas Gerais em seu anexo VI, art. 4º do RICMS/MG como:

É obrigatória a emissão de documento fiscal por ECF:
I - na operação de venda, à vista ou a prazo, de mercadoria ou bem promovida por estabelecimento que exercer a atividade de comércio varejista, inclusive restaurante, bar e similares;
II - na prestação de serviço de transporte público rodoviário regular de passageiros, interestadual ou intermunicipal, realizada por contribuinte que não estiver obrigado à emissão do Bilhete de Passagem Eletrônico - BP-e - e não optar por emití-lo, nos termos do disposto no § 1º do art. 116-A da Parte 1 do Anexo V.

A exigência de documento fiscal é vista para o combate à sonegação, todavia essa exigência ainda não é um hábito brasileiro, portanto, não precisaria ocorrer essa exigência, pois, já que a emissão é obrigatória.

2.6 Estímulo a Cidadania Fiscal

Ao fazer a venda de uma mercadoria é obrigatória a emissão de documento fiscal, portanto, quando se está no final da cadeia tributária, onde se encontra o consumidor final, o documento fiscal em sua maioria das vezes, não é apresentado e nem exigido, com isso, ocorre a perda para os Estados, pela falta de arrecadação dos contribuintes, apresentando um faturamento menor do que o realizado. Desse modo, os Estados criaram os programas de estímulo a cidadania fiscal.

Conforme apresenta o Estado da Bahia em seu inciso 3º, Art. 1º do Decreto nº18.701, um dos objetivos pela inclusão do programa de exigência de documento fiscal é: “contribuir para o fortalecimento do exercício da cidadania e a disseminação da função socioeconômica dos tributos com ações de Educação Fiscal.”

Já para o Estado do Rio Grande do Sul, conforme art. 1º da Lei nº 14.020:

Fica instituído o Sistema Estadual de Cidadania Fiscal, de responsabilidade da Secretaria da Fazenda, com objetivo de fomentar a cidadania fiscal e integrar programas, projetos e ações que visem à valorização da função socioeconômica do tributo, promovendo a participação dos cidadãos.

Para o Estado de São Paulo “Fica instituído o Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado de São Paulo, com o objetivo de incentivar os adquirentes de mercadorias, bens e serviços de transporte interestadual e intermunicipal a exigir do fornecedor a entrega de documento fiscal hábil.” apresentado em seu art. 1º do Decreto nº 12.685/2007.

Segundo o Art. 1º da Lei nº 8.846 de 1996

A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

Portanto, alguns estabelecimentos se recusam a emitir esses documentos fiscais para a omissão de suas receitas para o não pagamento de impostos que são devidos sobre essas rendas, logo os benefícios que alguns estados concedem, servem para ocorrer a emissão desses documentos, que logo ao serem exigidos não se deve recusar a emissão.

Conforme apresentado por Machado e Bioni (2016, p. 252)

Há alguns anos foram criados programas para estimular os consumidores-cidadãos a exigirem a entrega do documento fiscal na hora da compra, com o objetivo de reduzir a sonegação fiscal. Tais programas devolvem parte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), recolhido pelo estabelecimento, a seus consumidores, que podem receber na forma de créditos ou mesmo de dinheiro depositado em conta bancária

Assim apresentado por Almeida (2016) os programas que possuem como intuito o aumento da arrecadação, também apresentam como objetivo, inserir o cidadão na vida tributária/financeira do Estado, com isso, os cidadãos encaram o dever de pagar seus impostos, para manter o Estado em manutenção, sendo assim, ocorrendo esse envolvimento entre o Estado e o cidadão.

2.7 Os Programas de Incentivo a Exigência de Documento Fiscal

Serão apresentados a seguir, os programas que estimulam o incentivo a educação fiscal dos cidadãos, dos seguintes Estados: Pará, Rio Grande do Sul, São Paulo, Goiás e Bahia, apresentando, portanto, suas características.

2.7.1 Nota Fiscal Cidadã

No Estado do Pará, fica instituído por meio da Lei nº 7.632, de 22 de maio de 2012, o Programa Estadual de Cidadania Fiscal, apresentando como objetivo, estimular a cidadania fiscal no Estado do Pará, mediante as seguintes ações: I - conscientização da sociedade sobre a gestão fiscal; II - valorização de iniciativas cidadãs de apoio e exercício da cidadania fiscal; III - premiação, na forma de crédito do Tesouro do Estado, ao consumidor que exigir do fornecedor de mercadorias e bens a emissão de documento fiscal hábil, com identificação do adquirente, observado o disposto nesta Lei e em seu regulamento.

O programa irá distribuir premiação, na forma de crédito do Tesouro do Estado, ao consumidor que exigir do fornecedor a emissão de documento fiscal, contendo, portanto, o CPF do adquirente das mercadorias ou bens, de acordo com o art. 2º da Lei nº 7.632/2012.

Em relação a participação ao programa, Lei nº 7.632/2012:

Poderão participar do Programa Nota Fiscal Cidadã, para efeito de premiação de que trata o inciso III do caput do art. 2º: I - a pessoa natural, inscrita no Cadastro de Pessoas Físicas do Ministério da Fazenda - CPF/MF, ainda que inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS; II - a pessoa jurídica, de direito privado, inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda - CNPJ/MF e não contribuinte do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; III - o contribuinte Microempreendedor Individual - MEI, a que se refere o art. 18-A da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Para a apuração da premiação serão consideradas as aquisições, realizadas no período de referência do sorteio, acobertadas por documentos fiscais previstos em ato do titular da Secretaria de Estado da Fazenda. I - Cupom Fiscal emitido por equipamento Emissor de

Cupom Fiscal - ECF; II - Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2; III - Nota Fiscal, modelos 1 e 1-A; IV - Nota Fiscal Avulsa, preenchida de forma manual., conforme apresentando pela Instrução Normativa nº 16/2012.

Segundo apresentado pelo Decreto nº 7.632, em seu Art. 5º os prêmios serão sorteados mediante bilhetes eletrônicos. O consumidor terá direito ao bilhete eletrônico, assim gerado a partir das informações contidas nos documentos fiscais registrados na SEFAZ, portanto, os prêmios recebidos serão depositados em conta corrente do participante, ou em conta poupança do mesmo.

2.7.2 Nota Fiscal Gaúcha

Para o Rio Grande do Sul o Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado tem como objetivo de fomentar a cidadania fiscal e integrar programas, projetos e ações que visem à valorização da função socioeconômica do tributo, promovendo a participação dos cidadãos, conforme Lei nº 14.020, de 25 de junho de 2012.

São diretrizes do programa, segundo o art. 2º da Lei nº 14.020:

- I** -a participação direta dos cidadãos em ações que tenham por finalidade:
 - a)** contribuir para o incremento da arrecadação tributária;
 - b)** verificar a efetiva e correta aplicação dos recursos;
- II** -a disseminação das funções econômicas e sociais do tributo;
- III** -a promoção de ações de caráter transversal, envolvendo no Sistema:
 - a)** outros programas voltados à educação fiscal;
 - b)** órgãos de participação cidadã;
 - c)** órgãos e instâncias de transparência e controle social.

O programa contará com a distribuições de prêmios em bens ou em dinheiros aos consumidores e recursos para as entidades das áreas beneficiárias do Programa, conforme apresentado pela Lei nº 14.020.

Já para o programa da Nota Fiscal Gaúcha, a participação dos cidadãos, se dá pela solicitação ao fornecedor de mercadorias ou serviços a inclusão do número de sua inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas da Receita Federal do Brasil - CPF, no documento fiscal que registrar a operação e efetuar o seu cadastramento no site do Programa, aceitando as condições estabelecida, Decreto nº 49.479 de 2012.

Para o programa Nota Gaúcha, em relação aos documentos que terão a inserção do CPF são: documento fiscal relativo à venda a consumidor final ou, no caso de emissão de Nota Fiscal de Venda a Consumidor - modelo 2, fazer essa indicação manualmente.

A concessão do benefício no Estado do Rio Grande do Sul, é instituída por meio de sorteio, onde o montante anual de recursos do Programa será de até R\$ 38.000.000,00 (trinta e oito milhões de reais), assim distribuídos: **I** -até R\$ 18.000.000,00 (dezoito milhões de reais), destinados à premiação dos cidadãos; **II** -até R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais), destinados aos repasses às entidades beneficiárias, de acordo com a Lei nº 14.020.

Conforme discriminado em ser Art. 2º da Resolução nº 05/2013.

Os cidadãos, consumidores finais, como retribuição por determinadas ações, bem como pelas aquisições efetuadas nas empresas participantes do Programa, farão jus à seguinte pontuação:

I -1 (um) ponto a cada R\$ 1,00 (um Real) em compras para cada Nota Fiscal Gaúcha que contenha seu CPF;

II -100 (cem) pontos-extras ao se cadastrar no programa;

III -1.000 (mil) pontos-extras, pelo pagamento antecipado do IPVA, conforme cronograma estabelecido pela Secretaria da Fazenda do RS,

IV -500 (quinhentos) pontos-extras, pela solicitação de recebimento do documento do IPVA via internet (IPVA verde), que deverá ser feita no site da Secretaria da Fazenda do RS;

V -400 (quatrocentos) pontos-extras, se efetuar seu cadastro no Programa até o dia 10 de março de 2013;

§ 2º -O crédito de pontos em favor do cidadão observará os seguintes limites:

a)Independentemente do valor total da aquisição, será possível obter, no máximo, 1.000 (mil) pontos por documento;

c)serão considerados, dentre os documentos que pontuarem, no máximo, 30 (trinta) documentos emitidos no mesmo estabelecimento, em cada período base

d)Serão considerados, no máximo, 5.000 (cinco mil) pontos em cada período base.

Para tanto, a cada 100 pontos, o cidadão ganhará 1 (um) bilhete eletrônico, assim, ganhando o cidadão com o sorteio em dinheiro e a entidade social também, com os repasses feitos a ela.

2.7.3 Nota Fiscal Goiana

Fica instituído o Sistema Estadual de Cidadania Fiscal, de responsabilidade da Secretaria da Fazenda, com o objetivo de fomentar a cidadania fiscal e integrar programas, projetos e ações que visem à valorização da função socioeconômica do tributo, promovendo a participação dos cidadãos.

Já para a nota fiscal goiana, as diretrizes são, conforme apresenta em seu art. 2º da Lei nº 18.679

I - a participação direta dos cidadãos em ações que tenham por finalidade:

a) contribuir para o incremento da arrecadação tributária;

b) verificar a efetiva e correta aplicação dos recursos públicos;

II - a disseminação das funções econômicas e sociais do tributo;

III - a promoção de ações que visam à integração com:

a) outros programas voltados à educação fiscal;

b) órgãos de participação cidadã;

c) órgãos e instâncias de transparência e controle social.

Conforme o art. 5º da Lei nº 18.679, o programa distribuirá prêmios em bens, dinheiro e possibilitará a concessão de desconto no pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores -IPVA- ao consumidor, pessoa natural, não contribuinte do ICMS, que a ele aderir.

A participação dos cidadãos no Programa de Cidadania Fiscal – Nota Fiscal Goiana – dar-se-á mediante habilitação no Portal da Cidadania Fiscal com a indicação do número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas da Receita Federal do Brasil –CPF– para inclusão no documento fiscal, apresentado em seu Art. 6º da Lei nº 18.679.

A documentação referente a inserção do CPF se dará por meio de documento fiscal relativo à venda a consumidor final, ou, no caso de emissão de Nota Fiscal de Venda a Consumidor - modelo 2, fazer essa indicação manualmente, e, em ambos os casos.

Para cada documento fiscal emitido de acordo com o Decreto nº 8.310/2015 e transmitido à Secretaria da Fazenda o consumidor fará jus à conversão do valor da aquisição de mercadoria ou serviço em pontos, esses pontos serão convertidos para a emissão de bilhetes, para a participação nos sorteios e serão convertidos para o desconto no IPVA, caso o cidadão decida usar a pontuação para a utilização neste desconto.

2.7.4 Nota Fiscal Paulista

Instituído como apresenta o Art. 1º da Lei nº 12.685 de 28 de agosto de 2007, o programa Nota Fiscal Paulista, tem como objetivo de incentivar os adquirentes de mercadorias, bens e serviços de transporte interestadual e intermunicipal a exigir do fornecedor a entrega de documento fiscal hábil.

A pessoa natural ou jurídica que adquirir mercadorias, bens ou serviços de transporte interestadual e intermunicipal de estabelecimento fornecedor localizado no Estado de São Paulo, que seja contribuinte do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, fará jus ao recebimento de créditos do Tesouro do Estado, apresentando assim, pelo Art. 2º da Lei nº 12.685.

Já para a Nota Paulista, os créditos concedidos são previstos na Lei nº 12.685 de 2007, conforme segue:

§ 1º - Os créditos previstos no “caput” deste artigo somente serão concedidos se:

- 1 - o documento relativo à aquisição for um Documento Fiscal Eletrônico, assim entendido aquele constante de relação a ser divulgada pela Secretaria da Fazenda;
- 2 - o adquirente, inscrito no Cadastro de Pessoas Físicas do Ministério da Fazenda - CPF/MF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ/MF, for:
- pessoa física;
 - empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006;
 - entidade de direito privado sem fins lucrativos, conforme disciplina a ser estabelecida pela Secretaria da Fazenda;
 - o condomínio edilício.

Em relação aos créditos concedidos, corresponde a 30% do ICMS que o estabelecimento tenha recolhido, sendo distribuídos conforme proporção em suas aquisições, para tanto, também podem ter direito a crédito as entidades paulistas de assistência social, de direito privado da área da saúde, culturais ou desportivas, da área de defesa e proteção animal ou até mesmo de educação, todas sem fins lucrativos. Os créditos correspondentes podem ser utilizados para reduzir o valor do IPVA do exercício seguinte, esses créditos também podem ser creditados em conta corrente ou poupança da titularidade do ganhador, conforme Lei nº12.685/2007

- § 1º - Os créditos previstos no “caput” deste artigo somente serão concedidos se:
- o fornecedor emitir um dos seguintes documentos:
 - Nota Fiscal Eletrônica - NF-e;
 - Nota Fiscal de Venda a Consumidor “On-Line” - NFVC-”On-Line”;
 - Cupom Fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF, ou Nota Fiscal ou Nota Fiscal de Venda a Consumidor - NFVC emitidas mediante a utilização de impresso fiscal, e, em qualquer caso, desde que efetuado o respectivo Registro Eletrônico de Documento Fiscal - REDF.
 - Cupom Fiscal Eletrônico - CF-e-SAT
 - outros, conforme disciplina da Secretaria da Fazenda.

2.7.5 Nota Premiada Bahia

Já para Bahia, o programa tem como objetivos, segundo o Decreto nº 18.071/2017:

- incentivar o cidadão, a solicitar a Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica - NFC-e ou a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, com inclusão do número do Cadastro de Pessoa Física - CPF, mediante a distribuição de prêmios, em dinheiro, por meio de sorteios;
- apoiar as instituições da Campanha “SUA NOTA É UM SHOW DE SOLIDARIEDADE - SNSS” através do compartilhamento pelo cidadão dos seus documentos fiscais eletrônicos emitidos;
- contribuir para o fortalecimento do exercício da cidadania e a disseminação da função socioeconômica dos tributos com ações de Educação Fiscal

Em relação a participação no programa, terá, o interessado que cadastrar no portal da Nota Premiada Bahia, indicar as instituições que serão beneficiadas com o compartilhamento das suas notas fiscais eletrônicas e exigir a emissão de NFC-e ou NF-e autorizada pela

Secretaria da Fazenda - SEFAZ, com a inclusão do número de seu CPF, conforme Decreto nº18.071/2017.

Em relação a concessão do sorteio, serão realizados em duas modalidades, sendo mensais e especiais, cada compra efetuada e registrada, através dos documentos fiscais eletrônicos NFC-e ou NF-e com a inclusão do CPF, habilitará o adquirente a concorrer às premiações dos sorteios mensais e especiais, não sendo considerados no cômputo para os sorteios os documentos fiscais emitidos ou registrados com erro, dolo, fraude ou simulação. Assim que cadastrado, será gerado um bilhete para concorrer aos sorteios. Decreto nº18.071/2017.

3 METODOLOGIA

O presente estudo foi realizado através da metodologia caracterizada por descritiva e bibliográfica.

A pesquisa descritiva permite descrever as características de uma população, um fenômeno ou experiência para o estudo realizado. Conforme Michel (2015, n.p):

A pesquisa descritiva verifica, descreve e explica problemas, fatos ou fenômenos da vida real, com a precisão possível, observando e fazendo relações, conexões, considerando a influência que o ambiente exerce sobre eles. Não interfere no ambiente; seu objetivo é explicar os fenômenos, relacionando-os com o ambiente. Trata, em geral, de levantamentos das características de uma população, um fenômeno, um fato, ou do estabelecimento de relações entre variáveis controladas. A pesquisa descritiva está baseada na premissa de que os problemas sociais podem ser mais bem entendidos e resolvidos, assim como as práticas relacionadas podem ser melhoradas se for feita uma descrição detalhada de suas características, propriedades, causas, consequências.

Para realizar o levantamento das informações utilizou-se de documentos apresentados pelas Receitas Estaduais dos Estados utilizados.

Em relação a amostra utilizada na escolha da população, se deu através de amostra intencional, assim, propositalmente escolheu-se certos elementos para pertencer a mesma amostra. Assim, a amostra se deu pelos cinco estados, sendo um de cada região do país: São Paulo, Rio Grande do Sul, Pará, Bahia e Goiás.

Definida a amostra, sendo ela escolhida através do estudo populacional de cada Estado, e em se tratando de um estudo sobre a cidadania fiscal, resolveu-se analisar o índice populacional como critério de escolha dos Estados.

Com o estudo bibliográfico dos programas, obteve-se como método para as análises, o método comparativo, que segundo Matias (2016.n.p):

O método comparativo procede pela investigação dos indivíduos, classes e fenômenos ou fatos, com vista em ressaltar as diferenças ou semelhanças entre eles. Esse método possibilita o estudo comparativo de grandes grupamentos sociais, separados pelo espaço e pelo tempo. Por sua vez, é percebido, em geral, como um método superficial.

Assim, para a comparação de eficácia do programa, analisou-se a arrecadação do ICMS, sendo essa informação extraída das devidas Receitas Estaduais e do CONFAZ. Para a realização da comparação dos programas, observou-se a legislação dos mesmos, dadas por meio de Decretos ou Lei, conforme o Estado determinava. Ocorreu a limitações em relação aos resultados, pois a comparação da arrecadação se deu por dois anos anteriores a implantação ao programa e um ano posterior a implantação ao programa, portanto, em alguns Estados ocorreu a limitação de analisar conforme descrito anteriormente, sendo necessário alterar o critério de

análise que foi o critério de análise anual, passando a ser no Estado com limitação uma análise mensal, para assim, conseguir chegar aos mesmos resultados das análises dos outros Estados.

4 RESULTADOS

Foram escolhidos cinco programas de diferentes regiões do Brasil e como critério de seleção desses programas foi observado o número de habitantes dos estados mais populosos por região. Como os programas tratam de estímulo a cidadania fiscal, escolheu-se os programas por meio do índice populacional.

4.1 Estudo da população escolhida

A seguir, será apresentada a estimativa da população residente no Brasil, para a seleção dos Estados em estudo.

Quadro 1: Estimativas da População residente no Brasil e Unidades da Federação com data referência em 1º de julho de 2017

BRASIL E UNIDADES DA FEDERAÇÃO	POPULAÇÃO ESTIMADA
Brasil	207.660.929
Região Norte	17.936.201
Rondônia	1.805.788
Acre	829.619
Amazonas	4.063.614
Roraima	522.636
Pará	8.366.628
Amapá	797.722
Tocantins	1.550.194
Região Nordeste	57.254.159
Maranhão	7.000.229
Piauí	3.219.257
Ceará	9.020.460
Rio Grande do Norte	3.507.003
Paraíba	4.025.558
Pernambuco	9.473.266
Alagoas	3.375.823
Sergipe	2.288.116
Bahia	15.344.447
Região Sudeste	86.949.714
Minas Gerais	21.119.536
Espírito Santo	4.016.356
Rio de Janeiro	16.718.956
São Paulo	45.094.866
Região Sul	29.644.948

Paraná	11.320.892
Santa Catarina	7.001.161
Rio Grande do Sul	11.322.895
Região Centro-Oeste	15.875.907
Mato Grosso do Sul	2.713.147
Mato Grosso	3.344.544
Goiás	6.778.772
Distrito Federal	3.039.444

Fonte: IBGE. Diretoria de Pesquisas - DPE - Coordenação de População e Indicadores Sociais - COPIS.

Os Estados analisados em relação aos seus programas de incentivo a Cidadania são os de maior população estimada por região, sendo eles: Pará, Bahia, São Paulo, Rio Grande do Sul e Goiás. Dessa forma, seguem, no quadro 2, os programas que foram avaliados com suas devidas legislações:

Quadro 2: Programas analisados

Nome do Programa	Estado	Legislação da implementação do programa
Nota Fiscal Cidadã	Pará	Lei nº 7.632, de 22 de maio de 2012
Nota Premiada Bahia	Bahia	Decreto nº 18.071 de 18 de dezembro de 2017
Nota Fiscal Gaúcha	Rio Grande do Sul	Lei nº 14.020, de 25 de junho de 2012
Nota Fiscal Goiana	Goiás	Lei nº 18.679, de 26 de novembro de 2014
Nota Fiscal Paulista	São Paulo	Lei nº 12.685, de 28 de agosto de 2007

Fonte: Elaborado pela autora

É notório que os estados não seguem uma padronização ao nomear o seu programa de incentivo a Cidadania Fiscal, assim, como incorpora o programa por meio de decreto ou leis

4.2 Recolhimento do ICMS

Como observado, as legislações atuais dos programas variam de 2007 a 2017, sendo analisadas a arrecadação do ICMS em dois anos anteriores a legislação de implantação do programa e um ano posterior a sua implantação, bem como a variação de arrecadação do ICMS, avaliando se o programa trouxe uma variação positiva para o estado.

4.2.1 Pará

O quadro 3, apresenta os valores da arrecadação do ICMS nos referidos anos já determinados anteriormente, apresentando a diferença da arrecadação do imposto.

Quadro 3: Recolhimento ICMS Estado - Pará

PERÍODO	ARRECADANÇA DE ICMS POR ANO	DIFERENÇA DA ARRECADANÇA COM ANO SEGUINTE
2010	5.175.261.788,94	9,67%
2011	5.729.599.886,07	19,26%
2012	7.096.207.692,38	11,58%
2013	8.025.258.228,52	Não ocorreu comparação

Fonte: SEFA/Pará – Boletim de arrecadação - Elaborado pela autora

Diante do exposto, observou-se o desenvolvimento da receita de ICMS no Estado, estando este apresentando crescimento do ano de 2011 para 2012, sendo 2012 o ano de instituição do programa. Assim, a arrecadação do ICMS para o Estado do Pará, obteve um resultado considerável no ano de implantação do programa.

4.2.2 Bahia

Como o programa foi instituído em dezembro de 2017, a análise não pôde ser feita de forma anual como a anterior, resolveu-se então, analisar como média mensal da arrecadação, conforme a tabela 4.

Quadro 4: Recolhimento ICMS Estado - Bahia

PERÍODO	ARRECADANÇA DE ICMS POR MÉDIA MENSAL	DIFERENÇA DA ARRECADANÇA COM ANO SEGUINTE
2016	1.621.750.913,31	7,85%
2017	1.759.875.275,52	0,48%
2018	1.768.360.128,52	Não ocorreu comparação

Fonte: Transparência Bahia – Receitas tributárias - Elaborado pela autora

A limitação foi não poder analisar o ano de 2018 em sua totalidade, sendo incluído na análise dados até o mês de março. Então, realizou-se a média mensal da arrecadação e foi encontrado um resultado não muito esperado para 2018, apenas uma diferença de 0,48% em relação à média do ano anterior, mas, apesar de haver a limitação, ainda sim foi possível considerar o período na análise, observando-se um resultado não muito favorável em relação à média mensal, ocorrendo a média mensal anterior ao do programa, uma média maior do que a atual.

4.2.3 Rio Grande do Sul

O quadro 5, encontra-se no mesmo molde do quadro 3, apresentando a diferença da arrecadação nos dois anos anteriores da implantação do programa, com o ano posterior a criação do programa.

Quadro 5: Recolhimento ICMS Estado – Rio Grande do Sul

PERÍODO	ARRECADAÇÃO DE ICMS POR ANO	DIFERENÇA DA ARRECADAÇÃO COM ANO SEGUINTE
2010	17.283.264.553,73	9,23%
2011	19.040.822.379,26	8,15%
2012	20.730.510.844,61	11,78%
2013	23.497.323.275,69	Não ocorreu comparação

Fonte: Portal da transparência RS - Elaborado pela autora

Com a instituição do programa em 2012, observou-se um aumento na arrecadação com o passar dos anos e um aumento maior em relação ao ano seguinte ao da criação do programa, que foi 2012, assim, de 2012 para 2013 o aumento na arrecadação foi de 11,78%, sendo este resultado positivo para a análise em execução.

4.2.4 Goiás

Assim como analisado os dados de Rio Grande do Sul e Pará, prosseguiu-se com análise similar em Goiás, conforme o quadro 6.

Quadro 6: Recolhimento ICMS Estado – Goiás

PERÍODO	ARRECADAÇÃO DE ICMS POR ANO	DIFERENÇA DA ARRECADAÇÃO COM ANO SEGUINTE
2012	11.369.284.811,26	6,33%
2013	12.137.751.445,63	8,41%
2014	13.252.854.013,35	3,48%
2015	13.745.216.759,11	Não ocorreu comparação

Fonte: Boletim de arrecadação Confaz - Elaborado pela autora

A instituição do programa se deu ao final de 2014, portanto, foi notada uma queda na comparação da arrecadação de 2013 com 2014 e 2014 com 2015. Mesmo com a queda o resultado ainda permaneceu positivo, ocorrendo o aumento da arrecadação no ano de 2015 em 3,48%.

4.2.5 São Paulo

No quadro 7, foram apresentados os resultados do Estado mais populoso do País, São Paulo, sendo os valores apresentados em milhões de reais.

Quadro 7: Recolhimento ICMS Estado – São Paulo

PERÍODO	ARRECAÇÃO DE ICMS POR ANO	DIFERENÇA DA ARRECAÇÃO COM ANO SEGUINTE
2005	37.686,20	9,99%
2006	41.872,40	10,27%
2007	46.663,00	9,33%
2008	51.466,40	Não ocorreu comparação

Fonte: Relatório da receita tributária - Elaborado pela autora

O programa foi instituído no ano de 2007, assim, apresentando uma maior arrecadação do ano de 2006 para o ano de 2007, a variação apresentada para todos os anos foi positiva, ocorrendo sempre uma variação positiva para a arrecadação do ICMS.

4.3 Números apresentados pelos programas

Todos os cinco programas apresentam um site específico. No site há uma breve apresentação sobre o programa, sobre a legislação, os benefícios, os prêmios e em alguns estados apresentam a estatística referente ao progresso do programa. Sendo assim, a seguir, foram apresentadas as estatísticas referentes aos Estados, portanto, cada Estado apresenta um tipo de estatística.

No Estado de São Paulo, os números referentes aos programas são os seguintes:

Quadro 8: Números referentes ao programa – São Paulo

Valor distribuído	R\$ 5.909.870.662,00
Créditos distribuídos	R\$ 4.277.370.662,00
Prêmios distribuídos	R\$ 1.632.500.000,00
Usuários cadastrados	19.793.821
Notas processadas	59.309.245.507
Estabelecimentos cadastrados	1.208.654
Adesões ao regulamento	17.991.667

Fonte: Site do programa Nota Fiscal Paulista - Elaborado pela autora

No entanto, pode-se analisar como visto no quadro 1, que a população no Estado de São Paulo chega a 45.094.866 e a quantidade de usuário cadastrados chega a 19.793.821,

portanto, observa-se que a quantidade de usuário cadastrado chega a 43,89% da população do Estado.

Quadro 9: Números referentes ao programa – Bahia

Cidadãos cadastrados	287.849
Instituições indicadas	670
Notas processadas	6.065.649

Fonte: Site do programa Nota Fiscal Bahia - Elaborado pela autora

Já no Estado da Bahia a estatística apresentada é bem menor do que a do Estado de São Paulo. Como observado, o Estado da Bahia, apresenta no quadro 1 uma população de 15.344.447, para tanto, o resultado em relação ao número de usuários cadastrados foi menor que no Estado de São Paulo, representando de usuários cadastrados 1,88% em relação a população do Estado.

Para o Estado do Pará, a sistemática é bem parecida com a de São Paulo, apresentando a quantidade de bilhete que já foi premiado, a premiação distribuída e etc. Portanto, em relação ao número de usuários cadastrados tem-se 201.960 e uma população de 8.366.628, apresentando assim, um resultado parecido com o Estado da Bahia, apresentando 2,41% de usuário cadastrados em relação ao número da população.

Quadro 10: Números referentes ao programa - Pará

Premiação distribuída	R\$ 7.742.100,00
Fornecedores incluídos	295.240
Consumidores cadastrados	201.960
Bilhetes premiados	71.169
Bilhetes gerados	35.636.700

Fonte: Site do programa Nota da Gente - Elaborado pela autora

No Rio Grande do Sul foi apresentando 1.551.483 de cidadãos cadastrados no programa, portanto, a população corresponde 11.322.895, observando, portanto 13,70% de usuários cadastrados em relação ao número da população.

Quadro 11: Números referentes ao programa – Rio Grande do Sul

Cidadãos Cadastrados	1.551.483
Estabelecimentos credenciados	mais de 300 mil
Entidades indicadas	3.057
Notas processadas	2.811.748.846

Fonte: Site do programa Nota Gaúcha - Elaborado pela autora

Em Goiás não são apresentados os números.

Os números apresentados anteriormente são meramente informativos e de importante conhecimento para todos, não sendo feitas comparações diretas dos números, pois os estados não disponibilizam um histórico.

4.4 Comparativo da premiação

A tabela a seguir apresenta qual a modalidade de premiação estipulada por cada Estado.

Quadro 12: Quadro comparativo da premiação estabelecida pelos programas

Estado	Cidadão	Entidade
Rio Grande do Sul	Prêmio em dinheiro, por meio de sorteio	Recursos disponibilizados
Pará	Prêmio em dinheiro, por meio de sorteio	-
São Paulo	Prêmio em dinheiro, por meio de sorteio, devolve até 30% do ICMS e redução do IPVA com o crédito	Doação dos créditos
Goiás	Prêmio em dinheiro, por meio de sorteio e desconto no IPVA	Premiação em dinheiro
Bahia	Prêmio em dinheiro, por meio de sorteio	Premiação em dinheiro

Fonte: Elaborado pela autora

Todos os Estados apresentam premiação ao cidadão por meio de sorteio, mas, destaca-se que, para as entidades sem fins lucrativos, apenas o Rio Grande do Sul, Goiás e Bahia apresentam premiação em dinheiro. São Paulo além de devolver cerca de 30% do valor do ICMS, também oferece a redução no IPVA, assim como Goiás.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho foi observar o aumento da arrecadação do ICMS na instituição dos seguintes programas: Nota Fiscal Cidadã, Nota Premiada Bahia, Nota Fiscal Gaúcha, Nota Fiscal Goiana e Nota Fiscal Paulista. Assim, foram analisadas as estatísticas apresentadas pelos programas e as diferenças nos incentivos que os estados concedem aos cidadãos que participam dos programas.

Considerando o que foi apresentado, observou-se nos programas ocorre uma semelhança entre as legislações dos seguintes programas: Nota Fiscal Goiana e Nota Fiscal Paulista, observando que ambos, diferentes dos outros, concedem desconto no IPVA. Dessa forma, afirma-se que é possível que todos os programas tenham objetivo similar, que é de estimular a cidadania fiscal.

Ao comparar as variações de arrecadação do ICMS, todos os programas apresentaram resultados positivos em relação ao que foi apresentado e, desse modo, a arrecadação não aparece de forma a reduzir a receita de ICMS, portanto, em alguns dos Estados os resultados da variação da arrecadação do ICMS foram maiores nos anos anteriores aos programas.

No Estado do Pará, o programa foi instituído em 2012, assim, ao comparar a arrecadação do ICMS, a variação do ano anterior para o ano do programa foi de 19,26%, sendo observado um resultado positivo na implantação do programa, para tanto a arrecadação continuou a aumentar, sendo uma variação de 11,58% em relação ao ano de 2012 com 2013. Nesse sentido, o programa trouxe um efeito positivo para o Estado do Pará.

O Estado da Bahia apresentou uma limitação em relação aos outros Estados, onde a instituição do programa foi no ano de 2017, ocorrendo assim, a limitação de analisar o ano de 2018. Então, a análise foi mensal para este Estado. Para tanto, com a média mensal, em relação ao ano anterior não foi apresentado um resultado favorável, sendo a variação para o ano da instituição do programa de 0,48% em relação ao ano anterior.

No Estado do Rio Grande do Sul o resultado também foi positivo com a instituição do programa, sendo este instituído em 2012, mas a variação com o que foi arrecadado em 2013, obteve um aumento de 11,78%, sendo este resultado 3,63% maior em relação ao ano anterior, desse modo, conforme analisado, o programa trouxe um resultado positivo para a arrecadação do Estado.

Já para Goiás o resultado da variação anual não foi como apresentado nos outros programas, tendo uma variação menor no ano de implantação do programa, o resultado ainda

permanece positivo, portanto inferior ao apresentado no ano anterior, a variação foi de 3,48% em relação ao ano de implantação e 8,41% em relação ao ano anterior ao da implantação do programa.

Em relação ao Estado de São Paulo o resultado também permaneceu positivo, ocorrendo, portanto, uma queda de 0,94% em relação ao ano anterior da implantação do programa. Dessa forma, o resultado da variação do ano da implantação com o ano seguinte foi de 9,33%.

Após as considerações sobre todos os programas analisados, percebe-se que independente das limitações dos resultados e levando em consideração apenas a arrecadação da receita de ICMS, todos os programas apresentaram resultado positivo na arrecadação, pois, apesar da queda na variação da arrecadação do ICMS, não ocorreu a queda do ICMS anual ou mensal como no caso em que ocorreu limitação e também em relação ao programa ao que foi proposto analisar. Apesar de todos os resultados positivos, Rio Grande do Sul foi o único com variação maior em relação ao ano de implantação do programa.

No que concerne a análise de benefícios concedidos para os participantes do programa, observou-se grande semelhança entre eles, no que se refere à premiação em dinheiro, entre alguns Estados e o desconto no IPVA e as premiações realizadas para as instituições. É possível concluir que a sistemática dos programas é bem parecida, mas apresentam suas particularidades.

Após todos os resultados apresentados, obtém-se uma concepção sobre os programas de incentivo a cidadania fiscal, onde seu objetivo é de fato bem elaborado e bem-intencionado, assim, a política tributária é efetivada por todos. Sugere-se uma análise maior dos programas para estudos futuros, com intuito de observar as diferenças sobre todos os programas existentes em todos os estados que os instituí.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Matheus Ferreira Almeida. **Cidadania fiscal: aspectos teóricos e práticos**. 2016. 16 f. Artigo (Graduação em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ucb.br/jspui/handle/123456789/9190>>. Acesso em: 15 de dezembro de 2017

BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 de dezembro de 2017

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Sistema Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172complilado.htm> Acesso em: 20 de dezembro de 2017

_____. Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994. **Emissão de documentos fiscais**, Brasília, DF, jan. 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8846.htm> Acesso em: 10 de dezembro de 2017

CONFAZ. Conselho Nacional de Políticas Fazendárias. **Boletim de arrecadação**. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/GO>> Acesso em: 10 de abril de 2018

CREPALDI, Silvio Aparecido, 1952 - **Planejamento tributário**. Silvio Crepaldi. - São Paulo: Saraiva, 2012.

HACK, Érico - **Direito Tributário brasileiro [livro eletrônico]**. Érico Hack. Curitiba: InterSaber, 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Estimativas da População residente no Brasil e Unidades da Federação com data referência em 1º de julho de 2017**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html?=&t=resultados>>. Acesso em: 20 de abril de 2018

MACHADO, BIONI - Jorge Machado e Bruno Ricardo Bioni - **A proteção de dados pessoais nos programas de Nota Fiscal: um estudo de caso do “Nota Fiscal paulista”** - Liinc em Revista, Rio de Janeiro, v.12, n.2, p. 350-364, novembro 2016. Disponível em: <<http://revista.ibict.br/liinc/article/view/3734>>. Acesso em: 10 de janeiro de 2018

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MATIAS-Pereira, José - **Manual de metodologia da pesquisa científica**. José Matias-Pereira. – 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2016.

MESSA, Ana Flávia - **Direito tributário e financeiro**. Ana Flávia MESSA. - 7. ed. São Paulo: Rideel, 2016.

MICHEL, Maria Helena - **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos.** – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2015.

NOTA FISCAL CIDADÃ. Dados do programa. Disponível em: [http://nfc.sefa.pa.gov.br/NOTA FISCAL GAÚCHA. Dados do programa.](http://nfc.sefa.pa.gov.br/NOTA_FISCAL_GAÚCHA.Dados_do_programa) Disponível em: <<https://nfg.sefaz.rs.gov.br/site/index.aspx> > Acesso em: 10 de abril de 2018

NOTA FISCAL GAÚCHA. **Dados do programa.** Disponível em: <<https://nfg.sefaz.rs.gov.br/site/index.aspx> > Acesso em: 10 de abril de 2018

NOTA FISCAL GOIANA. **Sobre o programa.** Disponível em: <<https://nfgoiana.sefaz.go.gov.br/site/>> Acesso em: 10 de abril de 2018

NPB. Nota Premiada Bahia. **Dados do programa.** Disponível em: <<https://www.nbp.sefaz.ba.gov.br/sistemas/nbpp/>>. Acesso em: 10 de abril de 2018

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de - **Contabilidade tributária.** Gustavo Pedro de Oliveira. - 4. ed. Rev. Atual. - São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al - **Manual de contabilidade tributária.** Luís Martins de Oliveira [et al.]. - 11. ed. - São Paulo: Atlas, 2012.

REZENDE, PEREIRA, ALENCAR - **Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas /** Amaury José Rezende, Carlos Alberto Pereira, Roberta Carvalho de Alencar. – – São Paulo: Atlas, 2010.

SEFA. Secretaria da Fazenda do Pará. **Boletim de arrecadação.** Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/receitas-despesas/144-receitas-despesas/info-fazendarias>> Acesso em: 10 de abril de 2018

_____. Secretaria da Fazenda do Pará. Instrução Normativa nº 0016, de 6 de setembro de 2012. **Dispõe sobre o registro eletrônico de documentos fiscais de que trata os arts. 128-A a 128-D do Capítulo III-A do Título II do Livro Primeiro do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.** Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/instrucao_normativa/in2012_00016.pdf> Acesso em: 13 de dezembro de 2017

_____. Secretaria da Fazenda do Pará. Lei nº 7.632 de 22 de maio de 2012. **Institui o Programa Nota Fiscal Cidadã e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2012_07632.pdf>. Acesso em: 10 de dezembro de 2017

SEFAZ. Secretaria da Fazenda de Alagoas. **RICMS.** Disponível em: <<http://gcs.sefaz.al.gov.br/visualizarDocumento.action?key=PxkdoyemeAA%3D>>. Acesso em: 10 de dezembro de 2017

SEFAZ. Secretaria da Fazenda da Bahia. Decreto nº 18.071 de 18 de dezembro de 2017. **Dispõe sobre a Campanha Nota Premiada Bahia - NPB, integrante do Programa de Educação**

Fiscal do Estado da Bahia - PEF BAHIA, autorizado pela Lei nº 7.438, de 18 de janeiro de 1999, e instituído pelo Decreto nº 7.505, de 18 de janeiro de 1999, e dá outras providências. Disponível

em: <http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_2017_18071.pdf#search=%2218071%22> Acesso em: 03 de março de 2018

_____. Secretaria da Fazenda da Bahia. **Transparência Bahia.** Disponível em: <<http://www.transparencia.ba.gov.br/Receita/>> Acesso em: 10 de abril de 2018

SEFAZ. Secretaria da Fazenda de Goiás Lei nº 18.679, de 26 de novembro de 2014. **Institui o Sistema Estadual de Cidadania Fiscal e o Programa de Cidadania Fiscal - Nota Fiscal Goiana, e dá outras providências.** Disponível

em: <http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_leis.php?id=11756> Acesso em: 22 de janeiro de 2018

_____. Secretaria da Fazenda de Goiás. Decreto nº 8.310, de 27 de janeiro de 2015. **Regulamenta o Programa de Cidadania -Nota Fiscal Goiana- instituído pela Lei nº 18.679, de 26 de novembro de 2014.** Disponível

em: <http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_decretos.php?id=13317> Acesso em: 22 de janeiro de 2018

SEFAZ. Secretaria da Fazenda de Minas Gerais. **RICMS.** Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/anexov2002.pdf>.

Acesso em: 10 de dezembro de 2017

SEFAZ. Secretaria da Fazenda de São Paulo. Lei nº 12.685 de 28 de agosto de 2007. **Dispõe sobre a criação do Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado de São Paulo.**

Disponível em:

<<https://www.al.sp.gov.br/norma/?id=73685http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=206027&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=14020>>. Acesso em 15 de dezembro de 2017

_____. Secretaria da Fazenda de São Paulo. **NFP – Nota Fiscal Paulista.** Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nfp/>>. Acesso em: 22 de janeiro de 2018

_____. Secretaria da Fazenda de São Paulo. **Relatórios da Receita Tributária.** Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relat%C3%B3rios-da-Receita-Tribut%C3%A1ria.aspx>> Acesso em: 10 de abril de 2018

SEFAZ. Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul. Decreto nº 49.479, de 16 de agosto de 2012. **Regulamenta o Programa de Cidadania Fiscal, instituído pela Lei nº 14.020, de 25 de junho de 2012.** Disponível em:

<<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/DEC%2049.479.pdf>> Acesso em: 20 de dezembro de 2017

_____. Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul. Lei nº14.020 de 25 de junho de 2012. **Institui o Sistema Estadual de Cidadania Fiscal e o Programa de Cidadania Fiscal, bem como autoriza o Poder Executivo a abrir crédito suplementar no Orçamento do Estado.**

Disponível em:

<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=206027&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=14020>> Acesso em: 23 de janeiro de 2018

_____. Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul. Resolução nº 05/2013. **Disciplina a pontuação dos cidadãos no Programa de Cidadania Fiscal do Estado do Rio Grande do Sul - Nota Fiscal Gaúcha.** Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=216222&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>>> Acesso em: 10 de janeiro de 2018

SOUZA, TEIXEIRA, Denise Luana do Nascimento Souza, Elisama Cruz Teixeira - **PERSPECTIVAS JURÍDICAS E POLÍTICAS DO FIM À GUERRA FISCAL PELO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS** - Raízes Jurídicas, Curitiba, vol. 8, n. 1, jan./jun. 2016, p. 221 – 241. Disponível em: <http://ojs.up.com.br/index.php/raizesjuridicas/article/view/310/pdf_10>. Acesso em: 15 de dezembro de 2017