



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO CEARÁ
CENTRO DE ESTUDOS SOCIAIS APLICADOS
MESTRADO PROFISSIONAL EM PLANEJAMENTO E POLÍTICAS PÚBLICAS**

MORGANA DUARTE CHAVES

**CONTROLE DA SONEGAÇÃO FISCAL: UMA POLÍTICA PÚBLICA
ARRECADATÓRIA**

**FORTALEZA – CEARÁ
2017**

MORGANA DUARTE CHAVES

CONTROLE DA SONEGAÇÃO FISCAL: UMA POLÍTICA PÚBLICA
ARRECADATÓRIA

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas do Centro de Estudos Sociais Aplicados da Universidade Estadual do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de mestre em Planejamento e Políticas Públicas. Área de Concentração: Planejamento e Políticas Públicas.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça.

FORTALEZA – CEARÁ

2017

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação

Universidade Estadual do Ceará

Sistema de Bibliotecas

Chaves, Morgana Duarte.

Controle da sonegação fiscal: uma política pública arrecadatória [recurso eletrônico] / Morgana Duarte Chaves. - 2017.

1 CD-ROM: il.; 4 ¼ pol.

CD-ROM contendo o arquivo no formato PDF do trabalho acadêmico com 111 folhas, acondicionado em caixa de DVD Slim (19 x 14 cm x 7 mm).

Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Estadual do Ceará, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas, Fortaleza, 2017.

Área de concentração: Planejamento e Políticas Públicas.

Orientação: Prof.ª Dra. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça.

1. Políticas Públicas. 2. Sonegação Fiscal. 3. Representação Fiscal. I. Título.

MORGANA DUARTE CHAVES

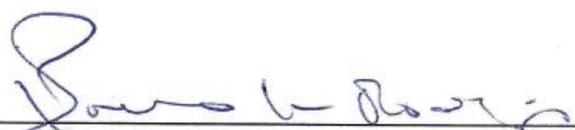
CONTROLE DA SONEGAÇÃO FISCAL: UMA POLÍTICA PÚBLICA
ARRECADATÓRIA

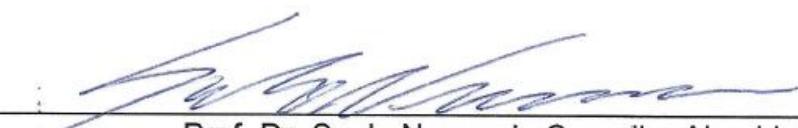
Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas do Centro de Estudos Sociais Aplicados da Universidade Estadual do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Planejamento e Políticas Públicas. Área de concentração: Planejamento e Políticas Públicas.

Aprovada em: 03/07/2017

BANCA EXAMINADORA


Prof.^a Dr.^a Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça (orientadora)
Universidade de Fortaleza - UNIFOR


Prof. Dr. Francisco Lisboa Rodrigues
Faculdade Cearense - FAC


Prof. Dr. Saulo Nunes de Carvalho Almeida
Centro Universitário Católica de Quixadá – UNICATÓLICA

Aos meus filhos, Carlos Filho e Arthur, razões da minha alegria de viver, cujos sorrisos me fazem lembrar de quão boa e significativa a vida é com eles, meus grandes amores.

AGRADECIMENTOS

A Deus, fonte da minha felicidade e paz, mesmo nos momentos mais difíceis, comuns à existência humana. Sem Deus nada podemos fazer.

Aos meus pais, cujos exemplos direcionam meu trilhar no caminho do compromisso, dedicação, honestidade, fé, força e amor. Seus atos norteiam a minha vida.

Às minhas irmãs, Maruska, Ana Flávia, Vanessa e Karolyne, com quem aprendi a dividir e a somar. Aprendi a compartilhar, a ser mais ousada e ter mais misericórdia. Vocês são minhas companheiras de uma vida inteira.

Aos meus filhos, Carlos Filho e Arthur, a quem amo incondicionalmente, e a quem lanço ao mundo na certeza de que deixo dois homens íntegros, fortes e doces. Obrigada por me amarem tanto, um amor que é combustível para as válidas labutas da vida.

A meu companheiro Valber Paulo, com quem divido uma vida leve e divertida, mesmo diante de alguns dissabores. Sem eles nossa vida seria um tédio.

Aos meus professores do mestrado, que compartilharam tantos conhecimentos que abriram a minha mente. Hoje sou outra pessoa.

Aos meus colegas de mestrado, com quem tive tantas experiências, risadas, conflitos, enfim, uma vida compartilhada em dois anos. Agradeço especialmente a querida Solange, colega e parceira de trabalho, que pacientemente me ajudou e trouxe quietude a um momento atribulado da minha vida.

E por final, mas não menos importante, aos meus companheiros de trabalho do GAESF e da Secretaria Executiva das Execuções Fiscais e Crimes contra a Ordem Tributária, pelo fornecimento dos dados necessários para o deslinde da pesquisa, pelo apoio, torcida e paciência. Vocês são grandes.

“Os impostos são aquilo que se paga para se ter uma sociedade civilizada”.

(Oliver Wendell Holmes Jr.)

RESUMO

A dissertação “Controle da sonegação fiscal: uma Política Pública arrecadatória”, tem como objetivo geral analisar os impactos que o combate à sonegação fiscal desenvolvido e aplicado no Estado do Ceará, nos anos de 2012 a 2014. Quanto ao aspecto metodológico, foram realizadas pesquisas bibliográfica e documental, privilegiando a legislação relativa ao combate à sonegação fiscal no Ceará. Embora não se possa mensurar com boa margem de segurança a sonegação fiscal, pode-se dizer que a maior parte da sonegação fiscal do ICMS no Estado do Ceará envolve o ponto de que a maioria dos sonegadores ou não declara toda a sua obrigação, ou a declara somente em parte, não havendo muitos casos de cálculo incorreto da obrigação tributária. Doutra sorte, uma das possíveis causas estimulantes da sonegação fiscal é a quase certeza da impunidade. Segundo dados informados pelo GAESF, no Estado do Ceará entre os anos de 2012 e 2014, foram registrados 1.880 autos de infração, cujo o somatório dos valores desses Autos atualizados, perfaz o montante de R\$ 121.247.416,26. Com base nesses e em outros dados oficiais foram elaboradas tabelas, gráficos a fim de evidenciar o quantum de Representações Fiscais em todo o Estado no período de 2012-2014. No intuito de combater a sonegação fiscal, o Estado do Ceará instituiu o AIRA – Ação Integrada para Recuperação de Ativos através do decreto n. 32.249 de 07 de junho de 2017 (em anexo), cuja finalidade é unir esforços interinstitucionais visando à propositura de medidas judiciais e administrativas, a serem implementadas pelos órgãos e instituições públicas que a integram, para o aprimoramento das ações e busca da efetividade na recuperação de ativos de titularidade do Estado. Nesse contexto é criado o GAESF – Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal, através do provimento n. 05 de 2017 da Procuradoria Geral de Justiça, modificado pelo provimento nº 031/2017, visando a recuperação do crédito através de ações de mediação, dando oportunidade ao contribuinte, na condição de devedor, de efetuar o pagamento ou parcelamento dos seus débitos fiscais, evitando demandas judiciais, tornando mais célere e eficiente o processo de recuperação de ativos para o poder público e diminuindo o número de ações penais a serem ajuizadas junto ao Poder Judiciário.

Palavras-Chave: Políticas Públicas. Sonegação Fiscal. Representação Fiscal.

ABSTRACT

The thesis "Control of tax evasion: a public policy collection", has the general objective to analyze the impacts that the fight against tax evasion developed and applied in the State of Ceará, in the years 2012 to 2014. As for the methodological aspect, bibliographical and documentary research was carried out, privileging the legislation related to the fight against fiscal evasion in Ceará. Although fiscal evasion can not be measured with a good margin of safety, it can be said that most tax evasion of the ICMS in the State of Ceará involves the point that most of the evaders either declare their entire obligation, or declares only in part, not having many cases of incorrect calculation of the tax obligation. Otherwise, one of the possible stimulating causes of tax evasion is the almost certainty of impunity. According to data reported by GAESF, in the State of Ceará between 2012 and 2014, there were 1,880 tax assessment notices, the sum of which amounted to R \$ 121,247,416.26, amounting to R \$ 121,247,416.26. based on these and other official data, tables and graphs were elaborated with the purpose of evidencing the quantum of Tax Representations throughout the State in the period from 2012-2014. In order to combat fiscal evasion, the State of Ceará instituted AIRA - Integrated Action for Asset Recovery through decree n. 32,249 of June 7, 2017 (attached), whose purpose AIRA is to join interinstitutional efforts aimed at proposing judicial and administrative measures, to be implemented by the public bodies and institutions that integrate it, to improve actions and seek effectiveness in recovery of assets owned by the State, in this context the GAESF - Special Action Group to Combat Tax Fraud is created, through provision n. 031 of 2017 for the recovery of credit through mediation actions, giving the taxpayer the opportunity, as a debtor, to make payment or installment of their tax debts, avoiding lawsuits, making the taxation faster and more efficient. process of recovery of assets for the public power and reducing the number of criminal actions to be filed with the Judiciary.

Keywords: Public Policies. Tax Evasion. Tax Representation.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Representação quantidade de dias necessários para pagar impostos por país	42
Gráfico 2 – Percentual de arrecadação por nível de governo	45
Gráfico 3 – Estrutura Tributária no Brasil, distribuição por base de incidência – ano 2007	47
Gráfico 4 – Estrutura Tributária no Brasil, distribuição por base de incidência – ano 2011	47
Gráfico 5 – Estrutura Tributária (em % do PIB)	49
Gráfico 6 – Carga Tributária versus IDH	50
Gráfico 7 – Comparativo entre a opção de empréstimo e a opção de utilização do benefício gerado pela suspensão de exigibilidade do débito por liminar (período de 8 anos) – Taxa e SELIC aplicada sobre R\$ 100.000,00	64
Gráfico 8 – Quantidade e valor dos autos de infração 2012-2014.....	67
Gráfico 9 – Quantidade e valor dos autos de infração em 2012.....	68
Gráfico 10 – Quantidade e valor dos autos de infração em 2013.....	68
Gráfico 11 – Quantidade e valor dos autos de infração em 2014.....	68
Gráfico 12 – Valores dos Autos de Infrações com valores inferiores e superiores a R\$ 10.000,00	71
Gráfico 13 – Representações Fiscais em todo o Estado 2012-2014	72
Gráfico 14 – Total de representações por ano.....	73
Gráfico 15 – Representações: RFs arquivados e IP instaurados 2012 a 2014... 	73
Gráfico 16 – Representações Fiscais	82
Gráfico 17 – Valores recolhidos aos cofres públicos	83
Gráfico 18 – Percentual de procedimentos instaurados janeiro a outubro de 2017	84

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Estrutura Tributária: distribuição por base de incidência.....	46
Tabela 2 – Estrutura Tributária (em % do PIB).....	48
Tabela 3 – Carga Tributária vs IDH	50
Tabela 4 – Carga Tributária vs IDH	51
Tabela 5 – Comparativo entre a Taxa de Mercado PJ e Taxa Selic.....	60
Tabela 6 – Comparativo entre a opção de empréstimo e a opção de utilização do benefício gerado pela suspensão de exigibilidade do débito por liminar (período de 8 anos).....	63
Tabela 7 – Quantidade e valor dos autos de infração 2012-2014.....	67
Tabela 8 – Autos de Infração anos 2012 a 2015 – somatório/média	70
Tabela 9 – Quantidade e distribuição das representações fiscais ocorridas na Capital, Fortaleza e no Estado do Ceará, no período compreendido de 2012-2014	71
Tabela 10 – Número de inquéritos instaurados no período de 2012 a 2014	72
Tabela 11 – Arresto 2012-2014	76
Tabela 12 – Sonegação fiscal em números: quantidade de feitos que comportam arrestos de bens ano 2015.....	77
Tabela 13 – Recuperação da dívida ativa do Estado – Gaesf.....	82
Tabela 14 – Número de procedimentos instaurados janeiro a outubro de 2017	83

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AED	Análise Econômica do Direito
AGE	Advocacia-Geral do Estado
AIRA	Ação Integrada para Recuperação de Ativos
BACEN	Banco Central
BNDS	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CGU	Controladoria Geral da União
CIRA	Comitê Interestadual de Recuperação de Ativos
COAF	Conselho de Controle de Atividades Financeiras
CTB	Carga Tributária Bruta Brasileira
CTN	Código Tributário Nacional
DCCAFFP	Delegacia de crimes contra a administração e finanças públicas
DCCOT	Delegacia de Combate aos Crimes contra a Ordem Tributária
DPF	Departamento de Polícia Federal
GAECO	Grupo de Atuação Especial de Combate às Organizações Criminosas
GAESF	Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
MPF	Ministério Público Federal
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PGE	Procuradoria Geral do Estado
PIB	Produto Interno Bruto
RICMS	Regulamento do ICMS
SEF	Secretaria de Estado da Fazenda
SEFAZ	Secretaria da Fazenda

SINPROFAZ	Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional
SSPDS	Secretaria de Segurança Pública e Defesa Social
TCU	Tribunal de Contas da União
VAT	Value Added Tax

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	14
2	PRESSUPOSTOS TEÓRICO	20
2.1	POLÍTICAS PÚBLICAS E SONEGAÇÃO FISCAL.....	20
2.2	TRIBUTO E O IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS DE BENS E SERVIÇOS (ICMS).....	21
2.3	SONEGAÇÃO FISCAL	26
3	SONEGAÇÃO NO BRASIL E SEUS ASPECTOS CULTURAIS E ECONÔMICOS	37
4	SONEGAÇÃO E PREJUÍZO FISCAL	44
5	POLÍTICAS PÚBLICAS NO ESTADO DO CEARÁ NO COMBATE À SONEGAÇÃO	66
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	91
	REFERÊNCIAS	95
	ANEXOS.....	103
	ANEXO A – DECRETO N. 32349 DE 07 DE JUNHO DE 2017 – ESTADUAL – CEARÁ	104
	ANEXO B – PROVIMENTO N.031/2017	106

1 INTRODUÇÃO

A experiência dos profissionais que lidam com tributos revela que o combate à sonegação fiscal não tem tido a eficácia plena, sendo necessária uma mudança no modelo de gestão.

Ao longo de todo o século XX e no princípio do século XXI, a palavra mais comumente usada no discurso dos agentes políticos, bem como da sociedade em geral é “crise”. E, de fato, o Estado enfrenta a chamada crise de legitimidade, decorrência, dentre outros fatores de uma postura marcadamente concentradora e paternalística, razão que lhe coloca na difícil posição de não conseguir oferecer respostas satisfatórias às demandas sociais, cada vez mais complexas e numerosas.

Ao lado da crise do Estado, pois, o fenômeno da crise de cidadania é mais uma face do processo de esgotamento vivido dentro da estrutura político-social, revelados em face do descrédito no regime democrático, na apatia generalizada do povo pelas eleições, enfim, pela falta de confiança na classe política de forma abrangente.

A mudança desse claudicante cenário, com vistas à promoção da justiça social, deve ser fruto da assunção de responsabilidades por parte de todos os indivíduos, o que somente é possível por meio de uma nova postura relacional entre Estado e sociedade. Contudo, referida postura para ser conquistada depende de uma transformação sociocultural que pode ser fomentada pelo próprio Estado por meio de políticas públicas que contemplem o estímulo à participação social e ao compartilhamento de responsabilidades. Assim, o combate à sonegação fiscal como política pública dará efetividade maior aos direitos fundamentais do cidadão.

Sempre quando se analisa sobre o real sentido da finalidade de um tributo, normalmente se tem como resposta o errôneo pensamento de que ele serviria apenas para gerar recursos aos cofres estatais. No entanto, pode-se, seguramente, afirmar que esse raciocínio se encontra apenas parcialmente correto. Afinal, existem certas formas tributárias cuja finalidade não é apenas a arrecadação, mas a busca por um objetivo que vai muito além, um objetivo arrecadatório, que pode ser o de promover políticas econômicas e sociais consideradas relevantes pelo Estado.

Pretende-se então o reconhecimento do combate à sonegação fiscal como um importante instrumento de transformação social, que poderá possibilitar o alcance de um novo nível de efetivação dos Direitos Fundamentais do cidadão.

No Estado do Ceará, o ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) possui função socioeconômica, em tese, das mais abrangentes, posto que se destina a várias rubricas orçamentárias. O presente estudo pretende analisar a sonegação fiscal e o seu combate no âmbito do governo estadual do Ceará através dos vários órgãos, principalmente a Secretaria da Fazenda e Ministério Público Estaduais.

Frente essa realidade, as questões de pesquisa que norteia este trabalho é: Como combater a sonegação? Existe instrumento capaz de combate à sonegação fiscal no Estado do Ceará?

Para alcançar tal desiderato, buscou-se, no presente estudo, responder as seguintes perguntas, relativos ao período compreendido entre 2012 e 2014:

a) Quais os métodos usados no combate à sonegação fiscal no Estado do Ceará?

b) Quais os resultados obtidos com os métodos utilizados nesse combate no Estado do Ceará?

c) Quais os critérios de avaliação desses resultados? Como medir seus resultados?

d) Quais os pontos que devem ser melhorados nos atuais mecanismos de combate à sonegação fiscal, e o que pode ainda ser feito?

Diante de tais questionamentos, o presente estudo tem por objetivo geral analisar os impactos que o combate à sonegação fiscal desenvolvido e aplicado no Estado do Ceará, nos anos de 2012 a 2014, tiveram na arrecadação de tributos, considerando a atuação da Secretaria da Fazenda, do Ministério Público, e a participação popular.

Os objetivos específicos busca compreender de que forma se desenvolveram os mecanismos de combate à sonegação fiscal no Estado do Ceará, no período de 2012 a 2014, analisar se as instituições responsáveis pelo combate à sonegação fiscal possuem transparência suficiente para que a participação popular seja eficaz; analisar se os mecanismos utilizados pelas instituições envolvidas no

combate à sonegação fiscal, no período de 2012 a 2014, foram eficazes, e se houve mudança e/ou evolução nos mecanismos.

No que pertine ao aspecto metodológico, a pesquisa buscará atender aos objetivos apresentados e será realizada, preliminarmente, a bibliográfica com vistas a identificar como se operacionaliza o combate à sonegação fiscal no Ceará, e os recursos que a fomentam, bem como possibilitar o conhecimento de diversos autores sobre a temática em exame. A pesquisa tem o intuito de orientar empresários e contribuintes, os entes fazendários, bem como os demais interessados.

A pesquisa bibliográfica usará de artigos científicos publicados em periódicos nacionais, autores nacionais e estrangeiros e ainda páginas da internet, livros e dissertações que versam sobre a temática.

Igualmente, utilizou-se a pesquisa documental privilegiando a legislação relativa ao combate à sonegação fiscal no Ceará, bem como estatísticas realizadas pelos órgãos de fiscalização, Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal (GAESF) e da Secretaria Executiva dos Crimes contra a Ordem Tributária de Fortaleza/CE que integram o Ministério Público do Estado do Ceará, entre os anos de 2012 a 2014.

Além disso, foram realizadas pesquisa documentais nos sites da Assembleia Legislativa, Secretaria da Fazenda Pública do Estado do Ceará, Secretaria de Planejamento, Ministério Público, com a finalidade de colher dados e informações sobre as políticas e ações públicas de combate à sonegação.

Dentre as motivações que estão na gênese desta pesquisa está o fato de que políticas públicas não podem ser feitas sem recursos, os quais são obtidos através da arrecadação de impostos, que são a receita primária do Estado. Ocorre que o trâmite administrativo junto a SEFAZ/CE, burocrático por seu garantismo, coopera para a sonegação fiscal, pois os contribuintes em débito contam com a prescrição, com os REFIS, e outros mecanismos para, ou suprimir tributos, ou pagá-los com defasagem.

O tema é relevante e se justifica em face da necessidade de compreender a forma de execução dessas políticas públicas, uma vez que a crise que se instalou no país revela que os impostos são as primeiras escolhas dos contribuintes para o não pagamento, e em muitas das vezes, essa sonegação não passa de uma fraude fiscal. Não é apenas não pagar, é não pagar utilizando-se de artifícios fraudulentos

para enganar o fisco. Tudo isso tem uma razão não só econômica, mas cultural, que será também apreciada na presente pesquisa.

O que se vê é o Estado, que deve se submeter a regras, e à burocracia peculiar da administração pública, perdendo feio para os fraudadores, que tem se apresentado de forma extremamente organizada, sem ter que esbarrar nos freios da licitude e probidade que deve nortear o Estado.

Nessa busca de maior eficiência das políticas públicas do Ceará no combate à sonegação fiscal é que se baseia a presente pesquisa, colhendo dados na tentativa de demonstrar os avanços de aludidas políticas públicas.

A pesquisa atende a um dos objetivos do Programa de Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas que é a realização de “possibilitar o entendimento das realidades social, econômica, política, ambiental e cultural, em níveis global, nacional, regional e local”. O estudo tem aderência à Linha de Pesquisa em “Avaliação de Instituições Públicas, Programas e Projetos Institucionais” que tem área de concentração em Planejamento e Gestão de Políticas Públicas que busca o estudo “das políticas públicas em execução; de suas formulações e desenvolvimento; das ações empreendidas na implementação de tais políticas e dos resultados alcançados”.

A metodologia a ser utilizada nesta pesquisa, de acordo com seu delineamento, é bibliográfica e documental.

As fontes para pesquisa bibliográfica, de acordo com Gil (2010, p. 29), incluem “material impresso, como livros, jornais, revistas, teses, entre outros, e novos formatos de informação, como CD’s, discos e publicações da internet”; e exploratória, que é um tipo de pesquisa bastante flexível, que analisa os mais variados aspectos acerca do objeto de estudo, podendo utilizar, entre outros, para a coleta de dados, levantamento bibliográfico, entrevistas com envolvidos e análise de eventos que auxiliem a compreensão.

Foram analisados decretos, leis e portarias que regulamentaram as ações do Governo Estadual referente a implementação da Política Pública de Sonegação Fiscal no Estado do Ceará. A análise documental também se somou à fase de coleta de dados.

Como em toda pesquisa, são consideradas as limitações para sua execução, no presente caso, a principal limitação está no fato de que, apesar do acesso importante aos dados necessários para a pesquisa, muitos documentos

estão cobertos pelo sigilo fiscal, e ainda os autos processuais de alguns casos concretos importantes encontram-se em segredo de justiça.

Outro obstáculo foi encontrado no próprio Ministério Público como instituição. Em outros países, uma promotoria de justiça de combate ao crime tributário é altamente prestigiada, e dotada de estrutura física e de pessoal. Até em outros estados da federação, as promotorias de justiça de combate à sonegação fiscal são dotadas de vários insumos, dando muitos suportes no mister ministerial.

Na atual gestão o combate à sonegação fiscal ganhou destaque, com apoio incontestado do Procurador Geral de Justiça. Antes disso, os promotores de justiça com atuação no combate ao crime tributário eram tidos pelos próprios colegas como meros cobradores do Estado, havendo uma grande discriminação institucional. Foram anos e anos para o início de uma nova cultura dentro da instituição, após muitos dissabores e muita boa vontade por parte dos membros oficiais no combate ao crime tributário. A luta não foi fácil, mas já colhe alguns louros com os resultados alcançados a duras penas.

Vencidos os primeiros obstáculos, este trabalho contribui positivamente, servindo de fonte para futuros estudos sobre o tema, de modo que este possa ser ampliado e aprofundado. Vencidos os primeiros obstáculos, este trabalho contribui positivamente, servindo de fonte para futuros estudos sobre o tema, de modo que este possa ser ampliado e aprofundado.

A dissertação estrutura-se em cinco capítulos, incluindo a introdução, as considerações finais e finaliza-se com as referências.

Esta pesquisa foi dividida em seis seções, onde esta introdução é a primeira, apresentando os objetivos da pesquisa(geral e específico), contextualizando o tema e esclarecendo sumariamente a metodologia utilizada, descrevendo as limitações e obstáculos encontrados. A segunda seção trata do embasamento teórico, subdividida em tópicos que abordarão os conceitos de políticas públicas, tributos e sonegação fiscal. A terceira parte aborda a sonegação no Brasil e seus aspectos culturais e econômicos; na quarta seção aborda a sonegação e prejuízo fiscal, apresentando dados, tabelas e gráficos. Na penúltima, descreve-se as políticas públicas adotada pelo Estado do Ceará em parceria com o Ministério Público e Secretaria da Fazenda visando fortalecer as ações públicas no combate à sonegação fiscal. A sexta parte, traz as considerações finais acerca do

estudo realizado. No final apresenta-se a lista bibliográfica dos autores consultados para a realização deste trabalho.

2 POLÍTICAS PÚBLICAS E SONEGAÇÃO FISCAL

O objeto da pesquisa demanda compreender e ressaltar as categorias que lhe dão fundamento. Nesse sentido, buscou-se interligar vários conceitos, a fim de orientar o trabalho de investigação dentro os quais se destacam: Políticas Públicas, tributo e sonegação fiscal.

2.1 POLÍTICAS PÚBLICAS

Apesar de serem adotadas abordagens diferentes, as definições de políticas públicas assumem, em geral, uma visão holística do tema, uma perspectiva de que o todo é mais importante do que a soma das partes e que indivíduos, instituições, interações, ideologia e interesses contam, mesmo que existam diferenças sobre a importância relativa destes fatores e resume política pública como o campo do conhecimento que busca, ao mesmo tempo, “colocar o governo em ação” e/ou analisar essa ação (variável independente) e, quando necessário, propor mudanças no rumo ou curso dessas ações (variável dependente).

Saraiva (2006, p.28), por outro lado, afirma que “trata-se de um fluxo de decisões públicas, orientado a manter o equilíbrio social ou a introduzir desequilíbrios destinados a modificar essa realidade”, dando ênfase a uma perspectiva operacional, defende que é um

sistema de decisões públicas que visa a ações ou omissões, preventivas ou corretivas, destinadas a manter ou modificar a realidade de um ou vários setores da vida social, por meio da definição de objetivos e estratégias de atuação e da alocação dos recursos necessários para atingir os objetivos estabelecidos.

Souza (2006, p. 28) afirma que “dentro do campo específico da política pública, alguns modelos explicativos foram desenvolvidos para se entender melhor como e por que o governo faz ou deixa de fazer alguma ação que repercutirá na vida dos cidadãos”, assim, cada política pública passa por diversos estágios, com atores, coalizões, processos e ênfases diferentes.

Dentre os citados está o ciclo da política pública, que segundo Souza (2006, p.29), esta tipologia vê a política pública como um ciclo deliberativo, formado por vários estágios e constituindo um processo dinâmico e de aprendizado. É constituído dos seguintes estágios: definição de agenda, identificação de

alternativas, avaliação das opções, seleção das opções, implementação e avaliação. Esta abordagem enfatiza sobretudo a definição de agenda (agenda setting) e pergunta por que algumas questões entram na agenda política, enquanto outras são ignoradas.

Doutra sorte, Saravia e Ferrarezi (2006, p. 32), argumenta que o ciclo das políticas públicas compreende sete etapas. Começando pela inclusão de determinado pleito ou necessidade social na agenda de políticas; seguido da elaboração que consiste na identificação e delimitação de um problema atual ou potencial da comunidade e a determinação de alternativas para sua solução; a formulação que inclui a seleção da alternativa considerada mais conveniente; a implementação que é constituída pelo planejamento e organização do aparelho administrativo e dos recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos necessários para executar a política; execução que é o conjunto de ações destinadas a atingir os objetivos estabelecidos para uma determinada política; ao acompanhamento que é o processo sistemático de supervisão da execução; e por fim, a avaliação que consiste na mensuração, bem como, na análise dos resultados produzidos, sendo, segundo os autores, a avaliação a área que mais se desenvolveu nos últimos tempos.

Das diversas definições e modelos apresentados Souza (2006, p. 37) sintetizar os elementos principais da seguinte forma: A política pública permite distinguir entre o que o governo pretende fazer e o que, de fato, faz; esta envolve vários atores e níveis de decisão, embora seja materializada através dos governos, e não necessariamente se restringe a participantes formais, já que os informais são também importantes; é abrangente e não se limita a leis e regras; é uma ação intencional, com objetivos a serem alcançados, embora tenha impactos no curto prazo, é uma política de longo prazo e envolve processos subsequentes após sua decisão e proposição, ou seja, implica também implementação, execução e avaliação.

2.2 TRIBUTO E O IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS DE BENS E SERVIÇOS (ICMS)

A princípio, importante salientar acerca da inexistência de um conceito explícito na Constituição Federal do que seja “tributo”. Analisando o capítulo da

Carta Magna, o qual dispõe acerca do “Sistema Tributário Nacional”, constata-se que a lei maior remete a Lei Complementar a competência para “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e suas espécies”, conforme redação do artigo 146, inciso III, alínea “a”, cujo teor abaixo se colaciona:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Conceito de Tributo, de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, encontra-se explicitado no artigo 3º do Código Tributário Nacional, o qual preleciona que:

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

O tributo, conforme se observa na parte inicial do artigo 3º, supracitado, é prestação pecuniária assim entendida como uma obrigação do cidadão de prestar dinheiro ao Estado. A pecúnia, por sua vez, é representada pela prestação em dinheiro, em moeda corrente no país, cheque ou valor postal, conforme preleciona o artigo 162, I, do CTN.

Considerado uma prestação compulsória por ser uma obrigação não decorrente de contrato, destituído, portanto, de caráter de voluntariedade ou facultatividade em relação ao seu cumprimento vez que o seu pagamento é obrigatório. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2004, p. 25), afirma que a “prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias”.

Ressalta-se que o tributo não se confunde com a penalidade pecuniária decorrente do inadimplemento da obrigação tributária, dito de outra forma, tributo não é multa, e a multa não é tributo. Segundo o jurista Ricardo Lobo Torres(2010, p.236):

São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquela deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade

da ordem jurídica. O próprio art. 3º do CTN, ao se definir tributo, exclui do seu conceito a prestação que constitua sanção por ato ilícito. Logo, o art. 3º estaria em aparente conflito com o art. 113, § 1º.

O tributo somente poderá ser criado ou extinto mediante lei. Tal fator decorre diretamente do corolário princípio da estrita legalidade tributária, insculpido nos artigos 150, I, da Constituição Federal de 1988 combinado com o art. 97, I, do Código Tributário Nacional, os quais, em suma, possuem o preceito normativo o qual estabelece que “somente a lei pode estabelecer a instituição de um tributo ou sua extinção”.

A atividade administrativa a qual a norma se refere relaciona-se ao disposto no “caput” e parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional¹.

Importante destacar que Tributo é gênero das seguintes espécies: Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria, Contribuições e Empréstimos Compulsórios. Em virtude do objeto de estudo dar-se-á maior ênfase a espécie “imposto”, especificamente o Imposto de circulação de Mercadoria (ICMS).

Define o artigo 16 do Código Tributário que: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, ou seja, o Estado pode exigir do contribuinte determinado imposto sem necessidade de uma contraprestação.

No dizer de Ives Gandra da Silva Martins (2002), o tributo pode ter como fato gerador uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte, neste caso, seria classificado como vinculado, a exemplo da taxa e contribuição de melhoria. Ou, então, o chamado tributo não vinculado, a exemplo dos impostos, que impõe uma obrigação ao contribuinte sem que haja qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

Por conseguinte, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, de acordo com a CF/88 que no art.155, inciso II “instituir

¹Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

imposto sobre 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” (BRASIL, 1988), e apresenta as suas características essenciais.

Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei complementar nº 87/1996, denominada Lei Kandir, que regulamentou o ICMS no território brasileiro e que foi alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000.

Obedece ao regime não cumulativo (que permite a compensação do valor devido com os valores cobrados pelas operações anteriores, estaduais ou interestaduais)(MACHADO, 2010); e “poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (CF, art. 155, §2º, inc. III).

Desta forma, é um tributo indireto, ou seja, existe uma terceira pessoa que se torna responsável (contribuinte de direito) pelo repasse do valor efetivamente suportado pelo contribuinte de fato(consumidor final). De modo prático, o valor do ICMS é pago pelo consumidor, estando este embutido no preço do produto (LIMA, 2010). Noutras palavras, diríamos que o contribuinte de direito é apenas um repassador do imposto em nome do contribuinte de fato, o consumidor final.

Outra característica do ICMS, prevista na CF/88 (Art. 155, § 2º, inciso III) diz respeito à seletividade do mesmo em função da essencialidade ou não das mercadorias e dos serviços.No Estado do Ceará, especificamente, há previsão da seletividade, tanto na Carta Estadual de 1989 (Art. 199, inciso III), como no regulamento do ICMS (RICMS), onde a aplicação deste princípio aparece na definição das alíquotas incidentes sobre a base de cálculo de certos produtos diferenciados, sumptuários, demandantes de luxo ou causadores de externalidades negativas.

Incide sobre a movimentação de mercadorias em geral, o que inclui produtos dos mais variados segmentos como eletrodomésticos, alimentos, cosméticos, e sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Recai ainda sobre a entrada de bens importados do exterior, qualquer que seja seu fim. O fato de o bem ser objeto de compra e venda ou doação, ter finalidade assistencial ou cultural, não altera a incidência do ICMS.

No Estado do Ceará, o Imposto está estribado na própria Constituição Estadual de 1989 (Art. 196, inciso I, alínea b), na Lei Estadual nº 12.670/96 e

Decreto 24.569/97. Estes dispositivos, aliados a algumas alterações já introduzidas na legislação tributária do Estado, representam o norte do regulamento do ICMS no Ceará (RICMS).

A elevada carga tributária no Brasil e a discussão quanto à sobrecarga suportada pelos contribuintes que são adimplentes em função da evasão tributária, são temas recorrentes em debate. O combate efetivo à sonegação fiscal é pressuposto da justiça fiscal. Se não houvesse evasão fiscal, o peso da carga tributária poderia ser reduzido consideravelmente, como demonstram diversos relatórios fiscais.

O fenômeno da sonegação fiscal tem se mostrado cada vez mais presente, materializando-se como um instrumento que inibe o desenvolvimento econômico e social. Desse modo, defende-se que o combate à evasão fiscal, através de uma otimização que deve ser cada vez mais buscada, é um dos melhores instrumentos para a implementação dos valores contemplados pela Constituição Federal de 1988, uma vez que nenhuma política pública é efetivada sem recursos financeiros, que devem advir da arrecadação tributária.

Defende-se que o combate à evasão fiscal deve ser encarado como um importante instrumento para a manutenção do Estado Democrático de Direito, além de representar excelente instrumento de educação fiscal e aumento da arrecadação para os cofres públicos, dando ao Estado mais condição orçamentária de proporcionar benefícios àqueles que realizam atividades consideradas relevantes pelo Estado, encontrando-se, atualmente, atrofiadas na sociedade.

No entanto, para que isso ocorra, primeiro deve-se reconhecer que a eficácia dos Direitos Fundamentais Sociais se encontra diretamente ligada aos recursos públicos disponibilizados pelo Estado para propiciar a real concretização do conteúdo englobado por esses direitos previstos na Carta Política. De outra ponta, para que profundas mudanças aconteçam, torna-se necessária mais do que a simples vontade política seguida da instituição de novos dispositivos normativos. Apresenta-se como necessária, acima de tudo, uma forte atuação do princípio, ou melhor, do sentimento de solidariedade das Pessoas Jurídicas detentoras do capital. Nesse passo, uma otimização do combate à sonegação de tributos representa um dos instrumentos mais eficazes para o Estado concretizar suas obrigações. A falta de transparência na divulgação dos dados e a falta de empenho dos governantes são dois grandes empecilhos para uma boa política de combate à sonegação fiscal.

2.3 SONEGAÇÃO FISCAL

Alexandre de Moraes e Gianpaolo Poggio Smanio fazem a seguinte definição de sonegação fiscal:

Sonegação fiscal é a ocultação dolosa, mediante fraude, astúcia ou habilidade, do reconhecimento de tributo devido ao Poder Público. [...] Além de definirem o que seja sonegação fiscal os supracitados doutrinadores informam que a lei não fez a conceituação explícita de sonegação fiscal, porém adotou como critério para conceituar o delito em comento os delitos contra a ordem tributária, a supressão ou redução de tributos ou contribuição social ou acessório, e depois enumerando, taxativamente, quais as modalidades de conduta que podem levar a tal supressão ou redução, constituindo genericamente o que seja sonegação fiscal. (ANDREUCCI, 2010, p. 353).

O conceito legal de sonegação fiscal encontra-se disposto na Lei nº 4.502/64 em seu art. 71². Dito de outra forma, buscando auferir vantagem, o agente do crime nada teme para conseguir o seu objetivo, agindo ou se omitindo, de forma dolosa, para impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária dos impostos devidos, ou seja, o que pretende é reduzir, ou de preferência, nada pagar do tributo que seria devido.

Segundo Siqueira e Ramos (2005) a sonegação fiscal tem como determinante fundamental a vontade do contribuinte. É o contribuinte que decide se ele vai honrar suas obrigações ou se vai se evadir.

No entanto há que se diferenciar a sonegação fiscal simples da dolosa ou fraudulenta. A primeira é a que resulta da falta de pagamento do imposto, sem qualquer malícia ou sem o emprego ardil ou fraude. É o simples não pagamento. A segunda é a gerada da fraude ou da má-fé do contribuinte, que usa meios, manobras, ou ardis para se furtar ou se subtrair do pagamento do imposto. Assim, é considerado crime contra a ordem tributária qualquer ação ou tentativa de evitar total ou parcialmente o pagamento de tributos utilizando-se de meios ilegais para tanto.

²Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Neste ponto cumpre distinguir sonegação fiscal, evasão fiscal e elisão fiscal. Em linhas gerais, a doutrina jurídica chama de evasão fiscal a atuação ilícita do contribuinte, onde existe subtração parcial ou total do pagamento do tributo devido, com a adoção de condutas fraudulentas ou omissivas, tipificadas na lei. Já na elisão fiscal a conduta do contribuinte, via de regra, é lícita. A elisão fiscal, também chamada de planejamento tributário, busca diminuir a incidência tributária sem infringir a lei. Segundo Siqueira e Ramos (2005), a sonegação e a elisão, do ponto de vista econômico, são muito semelhantes e mal podem ser distinguidas.

Acrescenta-se que, a evasão fiscal também é conhecida como sonegação fiscal, evasão ilegal, evasão ilícita, fraude fiscal, etc. Segundo Pellizzari (1990), entende-se por evasão tributária tanto o simples não pagamento ou não recolhimento do tributo previsto em lei, quanto a ação consciente, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte, que, valendo-se de meios ilícitos, visa evitar ou eliminar, reduzir ou retardar o pagamento ou recolhimento de tributo considerado devido por lei.

O contribuinte utiliza-se de várias formas para sonegar os tributos. De acordo com a pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), foram elencados os principais tipos de sonegação ou fraude, quais sejam:

1. Venda sem nota; com “meia” nota; com “calçamento” denota; duplicidade de numeração de nota fiscal;
2. Compra de notas fiscais;
3. Passivo fictício ou saldo negativo de caixa;
4. Acréscimo patrimonial a descoberto (do sócio);
5. Deixar de recolher tributos descontados de terceiros;
6. Saldo de caixa elevado;
7. Distribuição disfarçada de lucros;
8. Alienação de bens ou direito ao sócio ou pessoa ligada por valor inferior ou superior ao de mercado, entre outros.

Dentre os diversos tipos de sonegação fiscal, destaquem-se os seguintes: simulação de estabelecimento e de operação; constituição de firmas “laranjas”; utilização de notas fiscais “frias” e notas fiscais “calçadas”.

Ocorre a simulação de estabelecimento quando da utilização de empresa fantasma, e esta empresa apresenta todos os requisitos formais de constituição, ou seja, a suposta empresa existe de direito, mas não de fato. Sua existência é formal, apenas no papel.

Menezes (2014, p. 21) afirma a execução da simulação de operação consiste no fato que empresa existe, de fato e de direito, entretanto, “a ação

criminosa reside exatamente na prática de fraude em relação à verdadeira operação realizada, posto que articula a operação como se de fato tenha sido realizada” e “nestas circunstâncias, tem-se a supressão do tributo que seria devido, caso não houvesse as simulações. Como exemplo cita:

Uma determinada remessa de mercadoria sai, por exemplo, do estado de São Paulo, onde a nota fiscal indica que o destinatário é um contribuinte do Piauí, mas na verdade fica no Ceará. Nesta situação, o local onde efetivamente fica a mercadoria (Ceará) não tomará conhecimento da operação e, por conseguinte o contribuinte recebedor ocultará toda a venda, suprimindo assim toda a carga tributária da operação seguinte. (MENEZES, 2014, p. 21)

A constituição de firmas “laranjas” consiste no fato de aparentar ser uma empresa idônea (com cadastros regulares na Secretaria da Receita Federal e da Fazenda Estadual), entretanto, são utilizados terceiros para configurar como proprietários. Os verdadeiros donos, aqueles que administram de fato a empresa, com poder de decisão, recebem, muitas vezes, daqueles que figuram no contrato social passam uma procuração com amplos poderes para eles administrarem e gerir a empresa.

Segundo Menezes (2014, p. 22) o proprietário “laranja”:

‘normalmente uma pessoa humilde, quando cede seu nome, tem plena ciência do real objetivo da “empresa”, fato esse que se coaduna perfeitamente com a cultura do brasileiro em não perceber o desastre causado pelo crime de sonegação fiscal. Nessa prática, muitas vezes, há uma recompensa financeira para o sócio de direito, por sinal, podendo ser de única vez ou mediante pagamento mensal ou até mesmo fornecimento de cesta básica, enquanto durar a “empresa”.

O verdadeiro objetivo dessa situação é o enriquecimento, em consequência, lesando o fisco, isto é, toda a coletividade que deveria usufruir desses tributos suprimidos. Para esta conduta, o tributo pode ser reduzido, durante o período de funcionamento, como também suprimido totalmente. Vai depender do tempo que precisará para realizar seus verdadeiros objetivos (MENEZES, 2014, p. 22).

O site jornalístico G1³, publicado em 01/09/2017, destaca a seguinte matéria, que exemplifica o entendimento exposto:

Treze são presos em esquema de sonegação que causou prejuízo de mais de R\$ 300 milhões ao Ceará. Empresários e auditores da Sefaz estavam envolvidos no processo de lavagem de dinheiro na compra de produtos do setor têxtil. [...] Conforme as investigações avançavam, foi constatado que

³ Disponível em: <<https://g1.globo.com/ceara/noticia/treze-sao-presos-em-esquema-de-sonegacao-que-causou-prejuizo-de-mais-de-r-300-milhoes-ao-ceara.ghtml>>.

desde 2004 os suspeitos utilizavam uma das empresas de fachada, usando como sócios os nomes de outras pessoas para encobrir o crime, conhecidos como "laranjas". Essas empresas fantasmas compravam os produtos de outros estados, para então repassá-los às empresas reais, propriedades de empresários cearenses que queriam participar do esquema. Os tecidos eram vendidos bem abaixo do valor de mercado e virava confecção que, segundo a polícia, era vendida em feiras populares, como a da Rua José Avelino. [...]O líder da quadrilha, identificado como Jovilson Coutinho Carvalho, tinha 46 empresas laranjas que conseguiam notas fiscais frias, assim como liminares que garantiam a entrada e a saída das mercadorias sem o pagamento de impostos”.

Esta conduta é frequente, o Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de examinar situação como a ora descrita:

Denúncia, entretanto, que não se limita à hipótese comum de crime contra a ordem tributária, imputando aos denunciados a criação de uma organização, especificamente voltada para a sonegação fiscal, narrando fatos outros como a criação de empresas fantasmas, utilização de “laranjas”, declaração de endereços inexistentes ou indicação de endereços iguais para firmas diversas, alterações frequentes na constituição social das empresas, inclusive com sucessões em firmas estrangeiras, nos chamados “paraísos fiscais”(supostamente para dificultar a localização de seus responsáveis legais), emissão de notas fiscais e faturas para fornecer aparência de legalidade, entre outras coisas. Fatos que, se comprovados, configuram, entre outras, a conduta descrita no delito de quadrilha, que aí não poderia ser considerada meio necessário para a prática do crime tributário, a ponto de estar absorvida por ele, mesmo porque a consumação daquele delito independe da prática dos crimes que levaram os agentes a se associarem. Impossibilidade de trancamento da ação penal quanto ao crime tipificado no art. 288 do CP, tampouco quanto a outros delitos formais e autônomos que eventualmente se possa extrair dos fatos narrados na denúncia, dos quais foi possível aos acusados se defenderem. Habeas corpus deferido em parte. (Julgamento:24/08/2004. Órgão Julgador: Primeira Turma.Publicação: DJ 24-09-2004, p. 42EMENT VOL-02165-01, p. 116).

Os documentos fiscais geralmente são emitidos simultaneamente com as mesmas indicações em várias vias, sendo a destinação das mesmas definida pela legislação tributária, entretanto, visando a prática de sonegação fiscal, o agente consignar indicações diferentes nas vias da nota fiscal. Verifica-se, por exemplo, quando o contribuinte indicar na via da nota fiscal que servirá de base para a sua escrituração fiscal um valor de ICMS devido na operação menor do que aquele indicado na via que acompanha as mercadorias em trânsito. Isto provocará a redução ilícita do tributo devido, caracterizando infração tributária de natureza material qualificada.

Camargo⁴ atribui que origem para o termo "calçada" seria o uso de um "calço" (pedaço de madeira) entre as vias da nota fiscal garantindo que o valor preenchido manualmente numa via não ficasse marcado na via seguinte, possibilitando a sonegação do tributo.

O Estado como gestor público, no qual compete arrecadar, fiscalizar e administrar os tributos, estabeleceu uma Ordem Tributária, contida em normas e princípios voltados a disciplinar a atividade tributária exercida pelo Poder Público, no sentido de combater a sonegação fiscal, o legislador, quando da edição da Lei nº 8.137/90.

Vale enfatizar que uma das fontes desta lei, foi o Código tributário Alemão de 1977, que em seu artigo 370 tipifica sonegação fiscal da forma a seguir transcrita:

- Será punido com pena de prisão de até 5 anos, ou com pena pecuniária, quem
1. Prestar informações incorretas ou incompletas às autoridades fiscais ou outras autoridades, sobre os fatos fiscais importantes;
 2. Deixar, indevidamente, de informar às autoridades fiscais a respeito de fatos fiscais importantes, ou
 3. Deixar de aplicar estampilhas e selos fiscais e, com isso, sonegar impostos ou obtiver para si ou para outros, vantagens fiscais indevidas.²

A Lei nº 8.137/90 expõe três artigos sobre crime tributário. Os artigos 1º e 2º são praticadas pelo particular, ou seja, pessoa física ou jurídica que deveria pagar os tributos, já o artigo 3º aponta ações consideradas ilícitas do funcionário público, ou seja, a pessoa que deveria fiscalizar e cobrar os pagamentos dos impostos.

No artigo 1º⁵, da Lei nº 8.137/90 em seus incisos I ao V, o legislador procurou estender ao máximo as possíveis condutas delitivas.

⁴<http://robertocamargo.typepad.com/educacaotributaria/2008/08/nota-fiscal-cal.html>

² Novo código Tributário alemão de 1977. Tradução de Alfred J. Schmidt et al.; apresentação de Ruy Barbosa Nogueira. Rio de Janeiro; Forense; São Paulo; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978.p.142.

⁵Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação;

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Depreende-se que o artigo 1º em seu “caput”, determina que a supressão ou redução do tributo constitui crime de sonegação fiscal e contra a ordem tributária. O verbo suprimir indica que o agente ativo do crime em epígrafe agiu com dolo específico no sentido de não pagar qualquer valor referente aos tributos devidos ao ente público. Já a redução dos tributos refere-se à diminuição no pagamento de algum tributo devido, dessa forma, a ilicitude do ato estará relacionado ao valor pago que será menor do que aquele realmente devido pelo contribuinte.

Nesse sentido já se pronunciou o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, conforme se percebe no julgado, Apelação nº 245.615-3, julgado em 29 de março de 2000: “O crime de sonegação fiscal apenas se consuma quando presente o dolo específico em fraudar o fisco”.

Ou seja, não poderá ser o suposto infrator punido com as penas da Lei 8.137/1990 nas hipóteses em que não consiga realizar os núcleos dos verbos indicativos do crime, podem, porém, responder pelos crimes de falsidade documental que estão previstos nos artigos 296 a 305 do Código Penal Brasileiro.

Já o artigo 2º da mesma lei reza que:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Destaca-se que artigo 2º, inciso II, da lei, prevê que constitui crime contra a ordem tributária deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

O ministro Ricardo Lewandowski, citou em sua manifestação que o Plenário do Supremo, no julgamento do Habeas Corpus 81.611, que as condutas tipificadas na norma de Lei 8.137/1990 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, em conjunto com fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outras estratégias.

Também merece destaque o entendimento de que o sujeito ativo dos crimes de sonegação fiscal e contra a ordem tributária poderá responder na esfera cível, administrativa e penal, haja vista que essas responsabilidades são autônomas.

Entretanto, nos crimes em estudo ocorre uma independência relativa, haja vista que poderá ocorrer repercussão de uma instância sobre outra. Neste sentido é o ensinamento de Rui Stocco:

Ora a decisão no juízo civil, com trânsito em julgado, ou o acolhimento de recurso administrativo pelo Fisco, entendendo não ter havido supressão ou redução de tributo, descaracteriza a ação ou omissão do contribuinte como crime (ANDREUCCI, 2010, p. 355).

Exatamente por ser uma autonomia relativa no que diz respeito à responsabilidade administrativa e civil é que há o entendimento que o contribuinte acusado de ter praticado crime contra a ordem tributária não poderá ser processado antes da decisão condenatória definitiva na área administrativa.

Nesse diapasão, configura-se razoável a ideia de prévio exaurimento na esfera administrativa para que os órgãos de persecução penal possam objetivar uma suposta condenação no Juízo criminal, haja vista que o trânsito em julgado administrativo declararia a existência do crédito tributário suprimido ou reduzido pelo contribuinte.

Nesse sentido, o Ministro Relator Gilmar Mendes, da 2ª Turma do Colendo Supremo Tribunal Federal já decidiu quando do julgamento do HC n.º 88.162/MS, que “a existência do crédito tributário é pressuposto para a caracterização do crime contra a ordem tributária, não se podendo admitir denúncia penal enquanto pendente o efeito preclusivo da decisão definitiva em processos administrativos”.

O ponto a ser enfatizado é que o Supremo Tribunal Federal reafirmou a jurisprudência no sentido de que a criminalização de sonegação fiscal (prevista na Lei 8.137/1990) não viola o artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal, em

virtude de ter caráter penal e não se relacionar com a prisão civil por dívida (Recurso Extraordinário com Agravo nº 999.425).

A sonegação fiscal, conforme já descrito alhures, consiste basicamente na adoção de procedimentos que violam diretamente a legislação tributária, com objetivo de suprimir ou reduzir tributos, estando as condutas criminosas tipificadas como crimes contra a ordem tributárias enumeradas na lei 8.137 de 1990, a seguir resumidos: Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; Fraudar a fiscalização tributária inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou atualizar documento que saiba ou deva ser falso ou inexato; Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Caracteriza a mesma infração a falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de dez dias, que pode ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência; Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributos; Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte fazendário, qualquer percentual sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

A Lei 8.137 de 1990 ainda tipifica como crime funcional contra a ordem tributária as seguintes condutas: Extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função, sonegá-lo ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo; Exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função, ou antes, de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem

indevida, ou aceitar promessa de aludida vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou cobrá-lo parcialmente; Patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.

As condutas descritas nos artigos 1º da Lei nº 8.137/90 constituem o que se denomina genericamente “fraude fiscal”, que são manobras intencionalmente dirigidas a enganar o fisco, produzindo uma imagem falsa de realidade, mas o núcleo do tipo dos crimes de sonegação fiscal é suprimir ou reduzir tributo, o que significa dizer que pode até mesmo ocorrer, pela prática apenas de alguma das condutas descritas nos artigos da Lei 8.137/90, mas se não for seguida de supressão ou redução de tributos, caracterizar-se-á crime de diversa natureza, e não o crime contra a ordem tributária.

Assim, é preciso que, associada às práticas descritas nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, ocorra supressão ou redução de tributo para que o crime de sonegação fiscal esteja caracterizado.

O objeto material do crime de sonegação fiscal é o tributo considerado como quantia a ser paga pelo contribuinte e cujo pagamento deixa de acontecer ou ocorre apenas parcialmente.

Já o objeto jurídico ou o bem jurídico protegido nos crimes previstos nos artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137/90 é a ordem tributária.

Doutra monta, ocorre a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal e contra a ordem tributária quando há o pagamento do tributo antes de ser realizada a denúncia, consoante o disposto no artigo 34⁶ da Lei 9.249/1995.

Porém, conforme os ensinamentos Andreucci (2010, p.358), o Supremo Tribunal Federal vem entendendo após o advento da Lei 10.684/2003, que em seu artigo 9º permite que se opere a extinção da punibilidade, mesmo que o pagamento do tributo ou contribuição social seja feito após o recebimento da denúncia, em qualquer fase do processo.

Por fim, esclarece que, embora a extinção do crédito tributário ocorra na maioria das vezes após o pagamento do débito por parte do contribuinte, existem outras hipóteses mencionadas no artigo 156 do Código Tributário Nacional que

6 Art. 34 – Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n. 4.729, de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social. Inclusive acessório, antes do recebimento da denúncia.

também extingue a exigência do crédito, e uma vez, sendo extinto o débito também será extinta a punibilidade pela suposta prática do crime tipificado na Lei 8.137/90⁷.

Os órgãos fiscalizadores buscam coibir a prática de sonegação fiscal, tal ação é de extrema importância para os cofres públicos, haja vista que a manutenção e a realização das atividades estatais se fazem por meio de receitas e despesas.

Ressalta-se o entendimento do Professor Hugo de Brito Machado, “o estudo dos crimes contra a ordem tributária ganha maior importância na medida em que aumentam os segmentos do Fisco e do Ministério Público que acreditam ser possível aumentar a arrecadação tributária pela intimidação, e por isto cuidam de tornar efetiva a aplicação das sanções penais”.

Necessitando, pois, o Estado de meios econômicos para praticar as suas funções, aos particulares são impostas obrigações, os chamados tributos. Essa relação é regida por normas jurídicas, sendo assistidas pelo direito tributário que impõe obrigações e gera direitos e deveres entre as partes.

Entretanto, as ações dos sonegadores contribuem para desacelerar o desenvolvimento econômico do Estado e, por conseguinte, minimiza o seu poder de realizar o bem-estar da coletividade, retirando de circulação grande parte da receita de que poderia dispor o Poder Público para aplicar em benefício de todos, em contrapartida, aos valores dos tributos arrecadados.

Por fim, em que pese a obrigação fiscal não ser vista com bons olhos pelos contribuintes, em verdade, ela visa o bem público e a preservação dos direitos dos administrados. Nesse sentido, toda política pública que dispõe em aparelhar o Estado e as instituições, visando o combate à sonegação, refletirá, se bem gerida e

7 Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

administrada, em aumento da arrecadação e melhoria dos serviços públicos (saúde, educação, assistência, etc.). Além de promover a punição dos comportamentos indesejados, de modo que seja garantida a isonomia tributária, pois todos os indivíduos estão igualmente sujeitos a exação de tributos para a promoção do bem coletivo.

3 SONEGAÇÃO NO BRASIL E SEUS ASPECTOS CULTURAIS E ECONÔMICOS

Autores como Faoro defendem que a corrupção no Brasil tem sua origem no problema do patrimonialismo, que resulta de uma relação entre Estado e sociedade na qual o Estado oprime a sociedade por meio de um sistema de privilégios, tendo como decorrência o nepotismo, o clientelismo, a patronagem e o patriarcalismo. Como destaca Faoro:

Tudo acabaria - mesmo alterado o modo de concessão do comércio - em grossa corrupção, com o proveito do luxo, que uma geração malbaratara, legando à estirpe a miséria e o fumo fidalgo, avesso ao trabalho. A corte, povoada de senhores e embaixadores, torna-se o sítio preferido dos comerciantes, todos, porém, acotovelados com a chusma dos pretendentes - pretendentes de mercês econômicas, de cargos, capitânicas e postos militares. [...] A expressão completa desta comédia se revela numa arte, cultivada às escondidas: a arte de furta. A nota de crítica e de censura flui de duas direções, ao caracterizar o enriquecimento no cargo como atividade ilícita: a ética medieval, adversa à cobiça, e a ética burguesa, timidamente empenhada em entregar o comércio ao comerciante (FAORO, 2000, p. 99-100).

Na linhagem do pensamento de Sérgio Buarque de Hollanda, o problema do patrimonialismo não se resume ao Estado, mas é, também, um problema societal, é o resultado de uma cultura da personalidade, na qual não existem regras impessoais de relação no plano da sociedade e entre a sociedade e o Estado. No Brasil imperaria "[...] certa incapacidade, que se diria congênita, de fazer prevalecer qualquer forma de ordenação impessoal e mecânica sobre as relações de caráter orgânico e comunal, como o são as que se fundam no parentesco, na vizinhança e na amizade" (HOLLANDA, 1995, p.137). Essa seria a herança deixada pelo mundo ibérico e sua cultura da cordialidade, marcadas pela inaptidão do brasileiro para construir uma ordem pública e também uma democracia.

O homem cordial seria exatamente o produto de um processo de socialização daquele indivíduo subjugado aos valores da família patriarcal que não tem a capacidade de mensurar com uma exatidão segura os limites entre o público e o privado. Sua ética é pautada pelo personalismo, que confronta a impessoalidade, a abstração, a racionalidade e a coletividade pela cooperação. O homem cordial caracteriza-se por ser um perfil psicológico impróprio à civilidade, negando as suas formalidades. Para ele, não é nítida a necessidade do ritualismo e do artificialismo

como instrumento a ser compreendido por todos que desejam a socialização em um universo distinto do doméstico.

Muito embora, se creia que uma sociedade não apresenta características que sejam geral e uniformemente distribuídas, nomeadamente no caso de um país vasto, com uma população enorme e diversificada, como é o caso do Brasil. Entretanto, há a convicção de que condições históricas, econômicas e sociais desenvolveram uma “personalidade” dominante no povo brasileiro, a qual é, ao mesmo tempo, cordial e, talvez por isso mesmo, um tanto permissiva (DAMATTA, 1997a; 1997b; 2003). Esse traço de caráter, certamente, tem influência significativa sobre o tema em estudo.

Nas palavras de Laraia (1989: 46):

O homem é o resultado do meio cultural em que foi socializado. Ele é o herdeiro de um longo processo acumulativo, que reflete o conhecimento e a experiência adquiridos pelas numerosas gerações que o antecederam. A manipulação adequada e criativa desse patrimônio cultural permite as inovações e as invenções. Estas não são, pois, o produto da ação isolada de um gênio, mas o resultado do esforço de toda uma comunidade.

Sob a simpática denominação “jeitinho brasileiro”, a corrupção é socialmente aceita e “conta com o apoio da população, que a encara como tolerável” (ALMEIDA, 2007, p.46). O “jeitinho” é uma forma de resolver o conflito ético entre o cumprimento da norma considerada exagerada ou injusta e a transgressão dessa norma. O cumprimento não é interessante, e a admissão da transgressão é a confissão de um comportamento antiético. O “jeitinho” é o alívio da consciência, sob a crença de que “há casos que podem mais que a lei”, como estabelece o senso comum, a crença popular.

A alma brasileira balança entre o privado e o público, entre a casa e a rua, nas palavras de Da Matta (2003). O autor explicita seu pensamento da seguinte forma (1997a: 93):

O traço distintivo do domínio da casa parece ser o maior controle das relações sociais, o que certamente implica maior intimidade e menor distância social. Minha casa é o local da minha família, da “minha gente” ou “dos meus”, conforme falamos coloquialmente no Brasil. Mas a rua implica uma certa falta de controle e um afastamento. É o local daquilo que os brasileiros chamam de “dura realidade da vida”. A rua, como categoria genérica em oposição à casa, é o local público, controlado pelo “governo” ou pelo “destino”, essas forças impessoais sobre as quais o nosso controle é mínimo.

A não diferenciação do que é público do que é privado, tão incrustrado na cultura brasileira, corrobora com a cultura da sonegação. Avritzer(2011) confirma a ideia da ausência de separação entre as esferas pública e privada, produzindo um espaço propício para as práticas de corrupção. Não fosse isso, sustenta o autor que a corrupção no Brasil tende a ser vislumbrada apenas no que se refere à atuação do Estado, notadamente no que concerne ao serviço público prestado, contudo, adverte o pesquisador que a corrupção está tanto na atuação estatal quanto nos espaços privados e para que seja construído um conceito de corrupção é necessário confrontar a moralidade com a política.

Arendt aponta que a corrupção do público ocorre através da substituição da ação pela fabricação, enquanto que Habermas afirma que a corrupção do espaço público relaciona-se pelo desenvolvimento de formas de comunicação que manipulam a opinião através da fixação de conteúdo. Ambos referem que a corrupção representa uma disputa pela forma de política, apresentando um conceito de corrupção da política que não implica na corrupção da forma de governo (AVRITZER, 2008).

Menezes (2014, p.15) entende que em geral, o brasileiro cidadão comum nem critica nem percebe os malefícios da sonegação fiscal, seja por desprezo ou em função da corrupção institucionalizada ou maquinada pelos próprios agentes públicos ou políticos do Estado. Dentro desse prisma, destaque-se a observação de Balthazar (2009, on-line):

A partir da análise da história dos tributos no Brasil, podemos constatar que, o que antes era destinado a cobrir os gastos excessivos destinados a sustentar a Coroa, hoje o são para alimentar uma máquina pública inchada, não transparente, alimentadora de uma burocracia ultrapassada e não profissional, de regra ainda chefiada por uma classe política despreocupada com o contexto social e indiferente aos anseios da população. Percebe-se que não existe uma efetiva contraprestação dos tributos pagos, sem retorno social. O aparente descaso público com a boa aplicação dos recursos continua presente, herança do período colonial, empírico, pesado e amador.

Acrescenta o autor (idem, idem) que essa passividade ou concordância em relação à sonegação fiscal aflora por dois motivos: o contribuinte não enxerga o retorno, em prol da coletividade, dos tributos que lhes são cobrados; e em decorrência da cultura arraigada, “que vem desde o período em que a Coroa portuguesa detinha o monopólio sobre o Brasil” não paga ou paga o menor valor possível dos tributos devidos. “Só sonega tributos quem tem chances para isso” afirma Pellizzari (1990, p. 49).

Nessa linha de pensamento Pinto (2008) aponta dois fatores motivadores da sonegação fiscal: as oportunidades e recompensas que a prática irá proporcionar ou por razões pessoais, relacionadas ao caráter ou insatisfação com o sistema tributário e com o governo. O estudo realizado pelo autor detectou as principais percepções que interferem na decisão de cumprir ou de não cumprir com as obrigações fiscais:

1. a percepção de que a carga tributária é justa ou excessiva, em relação aos benefícios gerados para a sociedade;
2. a percepção de que o governo aplica adequadamente os recursos arrecadados ou não oferece retorno condizente com os valores recolhidos;
3. a percepção de que o governo é capaz ou incapaz de apurar e punir casos de fraude fiscal;
4. a percepção sobre facilidade ou dificuldade de entender o sistema tributário e lidar com suas formalidades.

Nesse sentido merece destaque o estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação-IBPT, publicado em 02/06/2017 em seu site:

Neste ano de 2017 o brasileiro trabalhará 153 dias para pagar tributos - ou cinco meses e dois dias. E, para agravar ainda mais a situação, a corrupção consumiu 29 dias de trabalho de cada um dos cidadãos brasileiros. O cálculo da corrupção apresentada no estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação- IBPT, foi feito tomando como base o resultado do Projeto Lupa nas Compras Públicas, que monitora todas as compras realizadas pelos órgãos governamentais federais, estaduais e municipais e cruza o valor pago pelos governos com o preço da mesma mercadoria ou serviço comprado pelas empresas. "Assim, determinou-se que cada brasileiro trabalhou 29 dias este ano só para pagar os rombos causados pela corrupção no País".

No Brasil, em virtude de uma opção política, a tributação incide violentamente sobre o consumo. Isso faz com que o peso dos tributos, incidentes sobre as mercadorias vendidas no país, encareçam significativamente os produtos consumidos pela população brasileira (Sindifisco nacional, 2017, on-line).

No sistema tributário brasileiro, em sua estrutura, existem dois tipos de contribuintes: os consumidores e as empresas. O primeiro, contribuinte de fato, aquele que realmente paga o tributo. O segundo, contribuinte de direito, tem a responsabilidade de cobrar o tributo dos consumidores e recolher ao governo. Santi (2011, p. 30) distingue contribuinte de fato e de direito da seguinte forma:

contribuinte de direito é aquele definido pela lei tributária como responsável pelo pagamento do tributo, contudo ele não paga o tributo economicamente: transfere o valor do tributo para o contribuinte de fato. Contribuinte de fato, no sistema brasileiro, é aquele que paga o tributo, mas não sabe que paga nem é reconhecido pelo Direito como contribuinte; é o honroso papel que ocupam dezenas de milhões de brasileiros que arcam com a carga tributária no consumo, mas sem saber.

Conforme Pellizzari (1990, p.56) os assalariados têm poucas chances de sonegar, no máximo, praticam a sonegação simples. Já as grandes empresas e as multinacionais são as que mais sonegam, segundo o autor, a sonegação praticada pelas multinacionais é oriunda de fraudes.

Ao comparar a quantidade de dias necessários para pagar impostos, taxas e contribuições de 27 países, o estudo do IBPT aponta o Brasil na 8ª posição. Eis os 8(oito) primeiros países do ranking:

Quadro 1 – Quantidade de dias de trabalho necessários para pagar impostos por país

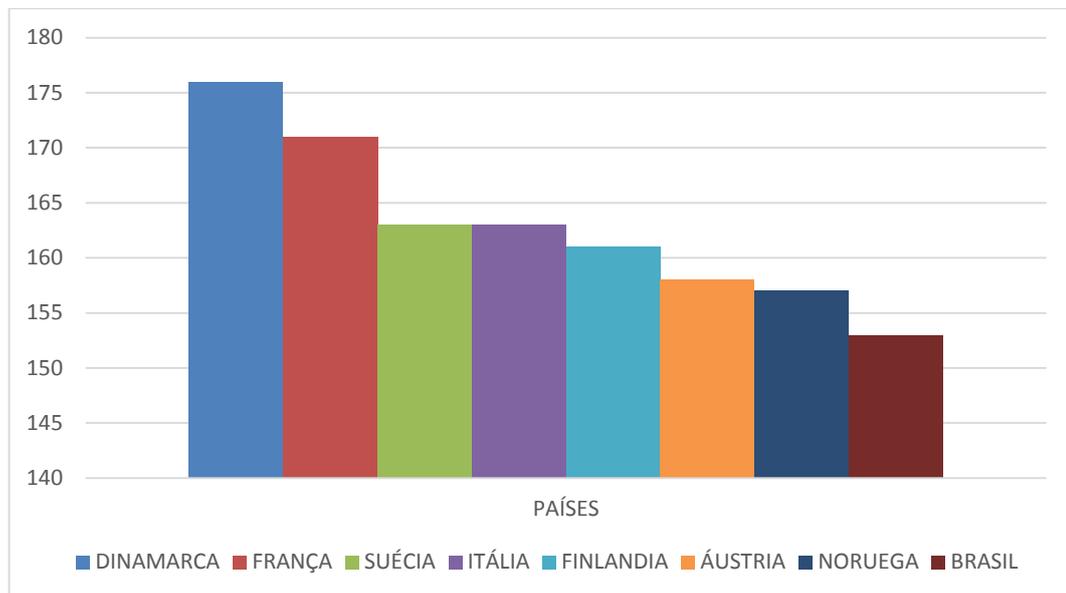
DINAMARCA = 176 dias	FRANÇA = 171 dias
SUÉCIA = 163 dias	ITÁLIA = 163 dias
FINLÂNDIA = 161 dias	ÁUSTRIA = 158 dias
NORUEGA = 157 dias	BRASIL = 153 dias

Fonte: <<https://ibpt.com.br/noticia/2587/Brasileiro-trabalhara-ate-sexta-feira-2-de-junho-so-para-pagar-impostos-releva-IBPT>>.

O trabalhador brasileiro necessita trabalhar 153 dias, apenas 4 dias a menos que o trabalhador norueguês, que neste país têm de trabalhar 157 dias para pagar tributos. Para o presidente do IBPT, João Eloi Olenike, a diferença entre Brasil e Noruega é que neste último a população tem retorno dos tributos em forma de saúde, transporte, educação, qualidade de vida e pode usufruir, de fato, dos serviços públicos, o que é muito diferente da nossa realidade: “aqui pagamos muito e não temos quase nenhum retorno”.

Todo esse comparativo denota cristalina como a sociedade brasileira, culturalmente, é extremamente tolerante com a sonegação fiscal.

Gráfico 1 – Representação quantidade de dias necessários para pagar impostos por país



Fonte: Adaptado de IBPT.

Corroborando com as afirmações do Presidente do IBPT, apresenta-se o estudo da Relação da Carga Tributária Versus Retorno dos Recursos à População em Termos de Qualidade⁸ de Vida realizado pela mesma instituição, em 2015. A pesquisa revela que entre os 30 países com maior carga tributária, o Brasil continua sendo o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem-estar da sociedade.

O estudo aponta que, apesar de terem carga tributária muito próxima à do Brasil - que em 2013 foi de 35,04% do PIB, a Islândia (35,50%), Alemanha (36,70%) e Noruega (40,80%) estão muito à frente no que se refere a aplicação dos recursos em benefício da população, ocupando a 14^a, 15^a e 18^a posições, respectivamente, o Brasil ocupa a 30^o posição.

A Austrália, seguida pela Coreia do Sul, Estados Unidos, Suíça e Irlanda, são os países que melhor fazem aplicação dos tributos arrecadados, em termos de melhoria da qualidade de vida de seus cidadãos. O Brasil fica atrás, inclusive, de países da América do Sul, como Uruguai e Argentina.

Por certo, que a carga tributária brasileira é elevada, entretanto, os efeitos gerados pela sonegação fiscal são tão cruéis. Com efeito, o contribuinte sonega

⁸ Disponível em: <<http://ibpt.impostometro.s3.amazonaws.com/Arquivos/06%2BIRBES%2B2015.pdf>>.

alegando o tamanho da tributação e por sua vez o Estado tributado argumentando a questão da sonegação fiscal. Nesse sentido observe-se publicação Sindicato Nacional dos Auditores da Receita Federal⁹:

A receita pública, composta principalmente por tributos, é fundamental para o desenvolvimento econômico, social e cultural do país. Todo um conjunto de serviços – segurança, educação, saúde, previdência e assistência social, transporte e comunicações, entre outros – depende e continuará dependendo, em larga medida, da ação do Estado. Se a receita tributária for insuficiente, corre-se o risco de que esses serviços essenciais não sejam prestados na medida necessária ou venham a ser financiados, em parte, por mecanismos alternativos e mais perigosos, como a inflação e o endividamento externo.

Discorrendo sobre o tema “A Sonegação e a Litigância Tributária como Forma de Financiamento” Plutarco¹⁰ (2012) afirma:

Não se advoga em defesa de um Estado paternalista que deva amparar todas as necessidades dos cidadãos, pois isso é impossível. Parte-se, sim, da premissa de que o Estado é necessário e que sua existência tem um custo que deve ser partilhado por todos os integrantes da sociedade, por meio da imposição de tributos. Assim, defende-se que a tributação é um mal inevitável, na linha do que já afirmou Mises (1951, p. 492): *“everytaxisanevil — though upto a point unavoidable one”*.

Segundo o Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional, o valor sonegado em 2015 já seria o suficiente para fechar as contas do governo no azul, sem a necessidade de cortar investimentos, aumentar impostos ou subir as taxas de juros. O que ocorre, infelizmente, é que muita gente reclama da carga tributária do Brasil, mas é sonegador de impostos. Reclama da corrupção, mas não paga o imposto que lhe cabe pagar. A sonegação gira em torno de 40% em cima das taxas e tributos que deveriam ser pagos, o que significa que quase 1 em cada 2 contribuintes são sonegadores.

Os impostos mais sonegados são o INSS, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto de Renda (IR) e as contribuições sociais pagas com base nas declarações das empresas. Os impostos indiretos, embutidos nos produtos e serviços e o Imposto de Renda retido na fonte, incidentes sobre as pessoas físicas, são impossíveis de sonegar. A pessoa jurídica cobra os tributos, mas algumas vezes não os repassa ao governo (CRUZ, 2015).

⁹ Disponível em:

<http://www.sindifisconacional.org.br/images/estudos/sistema_tributario/EstudoTributario_resumido.pdf>.

¹⁰ Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/a-sonegacao-e-a-litigancia-tributaria-como-forma-de-financiamento>>.

4 SONEGAÇÃO E PREJUÍZO FISCAL

O presente trabalho teve como inspiração a necessidade de aprofundar a discussão sobre Justiça Fiscal, sobre a carga tributária e sobre a relação entre Estado e Cidadão, tendo o Estado como ente fiscal a um tempo, e em outro momento como provedor, e do outro lado o cidadão como contribuinte. A justiça fiscal pressupõe a observância da capacidade contributiva, mas também passa pelo efetivo combate à sonegação fiscal.

As demandas da sociedade ultrapassam, e em muito, a segurança nacional, que era a principal demanda no início da formação dos Estados como Nações. Além da proteção militar, passam a fazer parte da lista de necessidades da sociedade a segurança pública, saúde, educação, habitação, pesquisa, desenvolvimento tecnológico, dentre outros, direitos estes que requerem recursos financeiros significativos.

O que é certo é que ao longo do século passado, a grande maioria dos países aumentou sua carga tributária. O Brasil, segundo Oliveira (2010), tinha carga tributária entre 1916 e 1920 de 7% do valor do PIB (Produto Interno Bruto). Hoje se aproxima dos 40% do PIB. A sobrecarga tributária e o endividamento dos Estados levaram à criação de indicadores simplificados de comportamento das finanças públicas para a população, como o *impostômetro* e o *debtclock*, mas construir esses indicadores não é coisa simples, principalmente dada à complexidade do sistema tributário brasileiro.

De uma forma geral, a sociedade necessita do Estado através de seus serviços coletivos, e as empresas, que são a maior fonte de geração de riqueza nas economias capitalistas, requerem melhores condições para produzirem, com menos impostos e normas tributárias mais simples, e essa pressão pode levar à sonegação fiscal.

Ademais, uma carga tributária alta e uma fiscalização pobre, baixa, da sonegação, podem levar as pessoas físicas e jurídicas a sonegar. Ainda se tem os elementos culturais de cada nação, mas o fato é que há sonegação em todas as sociedades.

Muitos Estados têm investido na repressão à sonegação fiscal, mas apesar de todos os esforços, sempre há algum nível de sonegação, pois o custo do

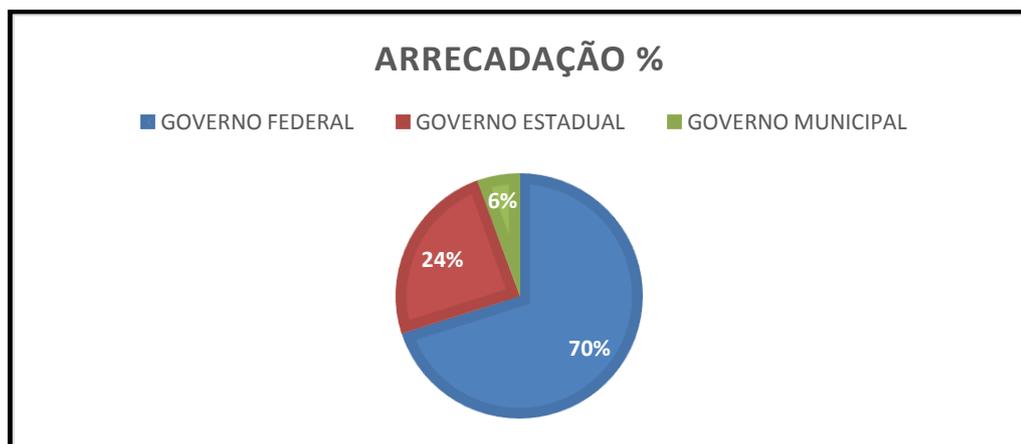
combate à sonegação em todos os casos é demasiado custoso, e inviabiliza o próprio sistema tributário.

Assim, tendo como base outros estudos realizados, este trabalho pretende contribuir para a discussão sobre o combate à sonegação fiscal como política pública arrecadatória. Segundo dados da Receita Federal no Brasil, publicados em 2012, a Carga Tributária Bruta Brasileira (CTB) atingiu o patamar de 35,51% do PIB. Conforme a própria definição de CTB da Receita Federal no

cálculo da Carga Tributária, busca-se aferir o fluxo de recursos financeiros direcionado da sociedade para o Estado que apresente características econômicas de tributo, independente de sua denominação ou natureza jurídica. Portanto, na análise de pertinência ou não de inclusão de uma receita no cômputo da Carga Tributária Bruta (CTB), o juízo econômico prevalece sobre o jurídico. Em geral, consideram-se no cálculo da CTB os pagamentos compulsórios (definidos em lei) realizados por pessoas físicas e/ou jurídicas, inclusive as de direito público, para o Estado, excluindo-se aqueles que configurem sanção, penalidade ou outros acréscimos legais.

O Governo Federal ficou com 70% do total da arrecadação. Os estados ficaram com 24,4% e os municípios com 5,5%, isso de acordo com o relatório da Receita Federal de 2011, publicado em 2012.

Gráfico 2 – Percentual de arrecadação por nível de governo



Fonte: Receita Federal(2011) – adaptado pela autora.

Esmiuchando o percentual acima transcrito pelas principais bases de incidência, tem-se que os tributos sobre bens e serviços são responsáveis por 49,22%, os tributos sobre a folha de salários foram 25,76%, e os tributos sobre a renda foram de 19,02%, os quais somados totalizam 94% da carga tributária total.

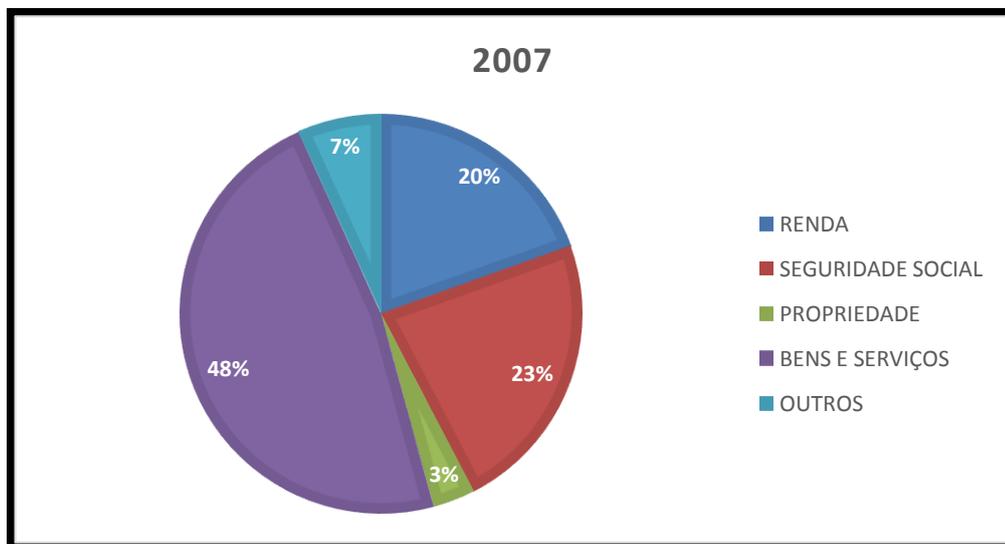
Comparando com outros países da América Latina, notamos diferença tanto na composição da carga tributária conforme sua base de incidência, como no montante em relação ao PIB. Ressalte-se, contudo, que alguns tipos de tributo preponderam em uns países, e em outros não, como é o caso das contribuições relacionadas à Previdência Social estatal, que no Brasil tem um peso muito grande, mas que pouco representa nos países onde a previdência predominante é a previdência privada.

Tabela 1 – Estrutura Tributária: distribuição por base de incidência

País	Ano	Renda	Seguridade Social	Propriedade	Bens e Serviços	Outros	Total
Argentina	2007	18,6%	15,5%	11%	41,7%	13,1%	100%
Chile	2007	39,4%	6,1%	2,8%	46,5%	5,2%	100%
Equador	2007	22,5%	23,7%	2,4%	41,4%	10,1%	100%
El Salvador	2007	30,9%	10,7%	0,7%	51%	6,7%	100%
Guatemala	2007	26,4%	2,4%	0,8%	60%	10,4%	100%
México	2007	45,5%	11,8%	4,5%	33,6%	4,5%	100%
Peru	2007	41,4%	9,2%	2,9%	41,4%	5,2%	100%
Média de 7 países	2007	30,5%	11,9%	4,5%	44,6%	8,5%	100%
Médias da América Latina	2007	26,3%	15,6%	4,3%	45,2%	8,6%	100%
BRASIL	2007	19,5%	22,9%	3,4%	47,5%	6,7%	100%
	2011	19%	25,8%	3,7%	49,2%	2,3%	100%

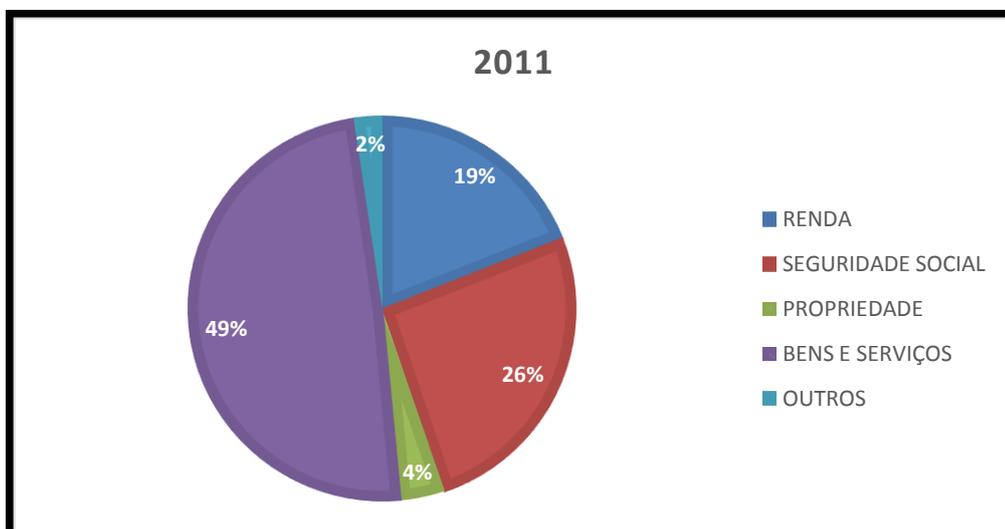
Fonte: Evasión y equidade em América latina – Jimenez, Sabain&Podestá (2010); Receita Federal do Brasil.

Gráfico 3 – Estrutura Tributária no Brasil, distribuição por base de incidência – ano 2007



Fonte: Evasión y equidade em América latina – Jimenez, Sabain&Podestá (2010); Receita Federal do Brasil - adaptado pela autora.

Gráfico 4 – Estrutura Tributária no Brasil, distribuição por base de incidência – ano 2011



Fonte: Evasión y equidade em América latina – Jimenez, Sabain&Podestá (2010); Receita Federal do Brasil - adaptado pela autora

No Brasil, segundo dados da Receita Federal, em relação ao montante da carga tributária em relação ao PIB, a média dos tributos chegou a 34,3% do PIB em 2007, e 35,3% em 2011, enquanto que, dos países relacionados, a Argentina é o único país que tem uma carga tributária próxima da brasileira, chegando a 29% do

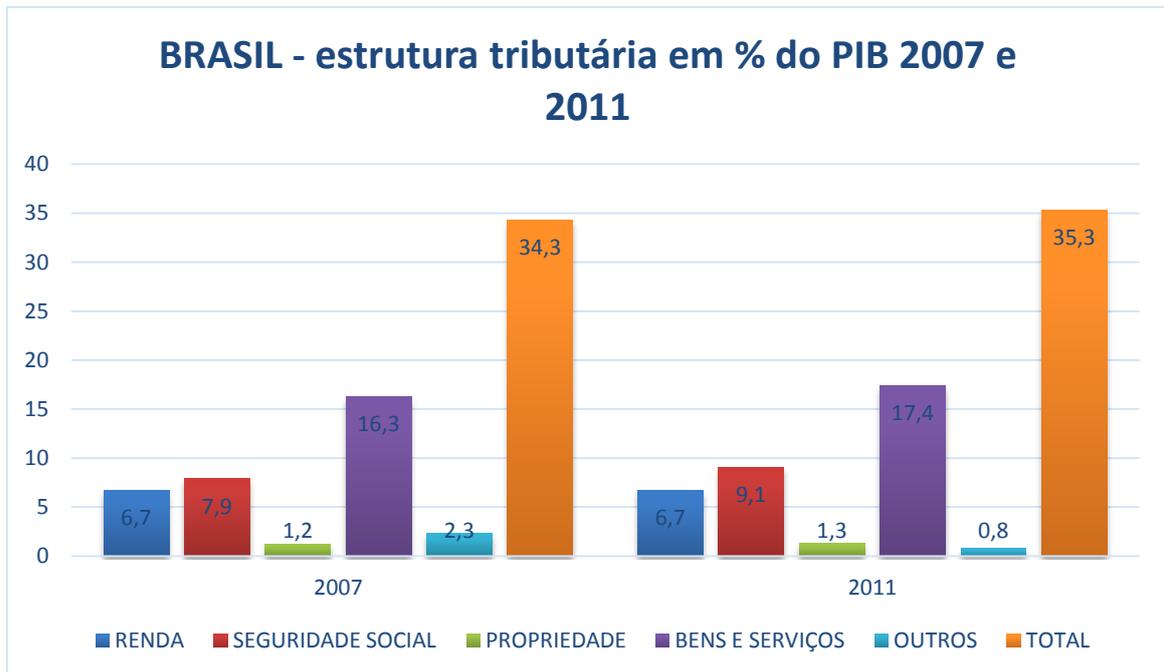
PIB, e os demais países os tributos equivalem, em média, a um quinto do PIB (18,6%).

Tabela 2 – Estrutura Tributária (em % do PIB)

País	Ano	Renda	Seguridade Social	Propriedade	Bens e Serviços	Outros	Total
Argentina	2007	5,4	4,5	3,2	12,1	3,8	29,0
Chile	2007	8,4	1,3	0,6	9,9	1,1	21,3
Equador	2007	3,8	4,0	0,4	7,0	1,7	16,9
El Salvador	2007	4,6	1,6	0,1	7,6	1,0	14,9
Guatemala	2007	3,3	0,3	0,1	7,5	1,3	12,5
México	2007	5,0	1,3	0,5	3,7	0,5	11,0
Peru	2007	7,2	1,6	0,5	7,2	0,9	17,4
Média de 7 países	2007	5,4	2,1	0,8	7,9	1,5	17,7
Média da A. Latina	2007	4,9	2,9	0,8	8,4	1,6	18,6
BRASIL	2007	6,7	7,9	1,2	16,3	2,3	34,3
	2011	6,7	9,1	1,3	17,4	0,8	35,3

Fonte: Evasión y equidad em América Latina – Jimenez, Sabain&Podestá (2010); Receita Federal do Brasil.

Gráfico 5 – Estrutura Tributária (em % do PIB)



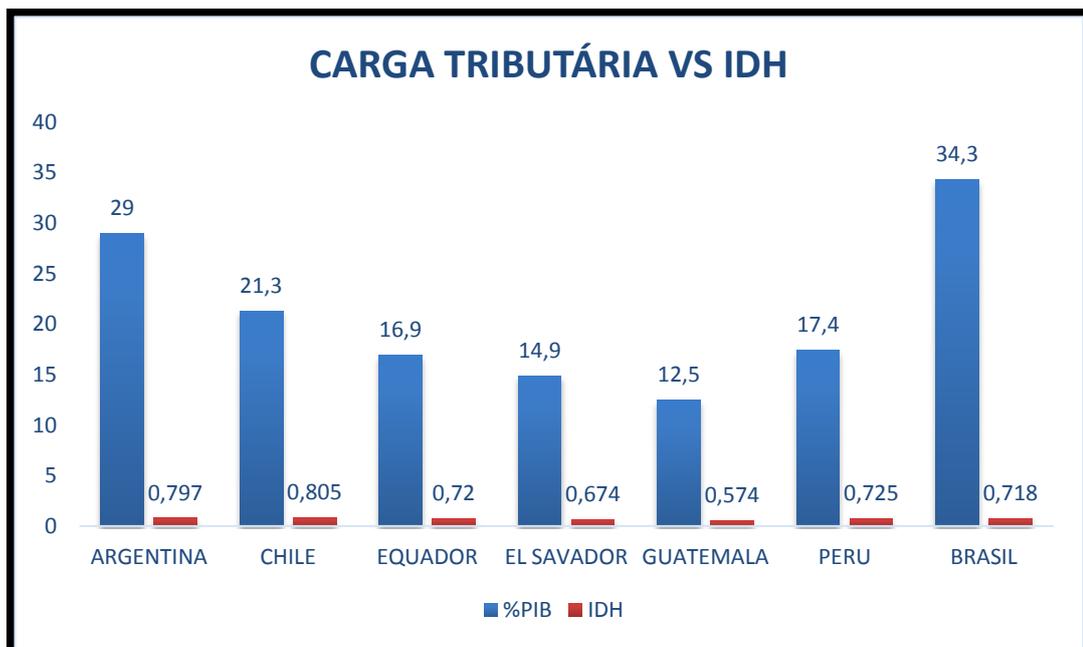
Fonte: Evasión y equidad em América Latina – Jimenez, Sabain&Podestá (2010); Receita Federal do Brasil - adaptado pela autora

Num outro sentido, comparando-se a arrecadação e os serviços prestados, com a utilização do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) como indicativo desse resultado, chegou-se à conclusão que o Brasil possui IDH baixo, e mesmo assim, difere muito dos demais países com alta carga tributária, isso se o foco for a América Latina. Em comparação com outros países, essa relação piora. De uma lista de 28 países, o Brasil só fica à frente da Turquia, e mesmo assim, a carga tributária do Brasil chega a 35% e a da Turquia é de 25%, vale dizer, há uma tendência correlação proporcional entre a carga tributária e IDH entre os países, mas no Brasil essa relação é perversa, ficando bem aquém do resultado. A seguir, as tabelas que correlacionam os dados acima descritos.

Tabela 3 – Carga Tributária vs IDH

PAÍS	% PIB	IDH
Argentina	29,0	0,797
Chile	21,3	0,805
Equador	16,9	0,720
El Salvador	14,9	0,674
Guatemala	12,5	0,574
México	11,0	0,770
Peru	17,4	0,725
Média de 7 países	17,7	0,724
BRASIL	34,3	0,718

Fonte: % PIB: Evasión Y equidad em América Latina – Jimenez, Sabain&Podestá (2010). Dados de 2007. IDH: ONU. Dados de 2011

Gráfico 6 – Carga Tributária versus IDH

Fonte: % PIB: Evasión Y equidad em América Latina – Jimenez, Sabain&Podestá (2010). Dados de 2007. IDH: ONU. Dados de 2011 – adaptado pela autora

Tabela 4 – Carga Tributária vs IDH

(continua)

PAÍS	%PIB 2011	POSIÇÃO (%PIB)	IDH 2011	POSIÇÃO (IDH)
Alemanha	37,1	10,0	0,905	5,0
Áustria	42,1	8,0	0,885	13,0
Bélgica	44,0	4,0	0,886	12,0
BRASIL	35,0	16,0	0,718	27,0
Canadá	31,0	22,0	0,908	3,0
Chile	21,4	28,0	0,805	26,0
Coreia	25,9	25,0	0,897	9,0
Dinamarca	48,1	1,0	0,895	10,0
Eslováquia	28,8	23,0	0,834	24,0
Eslovênia	36,8	11,0	0,884	14,0
Espanha	31,6	20,0	0,878	17,0
Estados Unidos	25,1	26,0	0,910	2,0
Estônia	32,8	17,0	0,835	23,0
Finlândia	43,4	5,0	0,882	16,0
França	44,2	3,0	0,884	14,0
Grécia	31,2	21,0	0,861	22,0
Hungria	35,7	13,0	0,816	25,0
Islândia	36,0	12,0	0,898	8,0
Israel	32,6	18,0	0,888	11,0

Tabela 4 – Carga Tributária vs IDH

(conclusão)

Itália	42,9	7,0	0,874	18,0
Luxemburgo	37,1	9,0	0,867	19,0
Noruega	43,2	6,0	0,943	1,0
Nova Zelândia	31,3	19,0	0,908	3,0
Suécia	44,5	2,0	0,904	6,0
Suíça	28,5	24,0	0,903	7,0
Reino Unido	35,5	14,0	0,863	21,0
República Checa	35,3	15,0	0,865	20,0
Turquia	25,0	27,0	0,699	28,0

Atualizado em 25/10/2012 – <http://oe.ed/disclaimer>

Fonte: Revenuestatistics: Comparativetables. OECD Taxstatistic (database)

Esses fatores, quais sejam, elevada carga tributária, com resultados pífios na sociedade, quando se vê a realidade de muitos outros países, isso sem entrar no mérito ainda, da corrupção sistêmica no Brasil, retiram todo o incentivo ao adimplemento tributário no Brasil, o que só demonstra que o aparato no combate a sonegação fiscal deve ter maiores e melhores investimentos e estratégias, inclusive com a participação direta da sociedade.

Os valores de uma sociedade é sempre um fator determinante da sonegação, e esse é outro ponto a ser destacado. Nas sociedades nórdicas, por exemplo, os contribuintes se orgulham de pagar impostos, e há uma baixa informalidade, mas na América Central e do Sul, a informalidade é praticamente três vezes maior (AHMED; RIDER, 2008).

Outro fator influenciante na sonegação é o tamanho do governo., onde este se torna mais tolerante com os sonegadores, sendo a honestidade tributária tida como uma “honestidade patológica (SLEMORD, 2002).

Segundo RICHARDSON (2006), elementos não econômicos também tem forte impacto na evasão fiscal, como por exemplo, a complexidade do sistema

tributário, fonte de renda, escolaridade e noção de justiça fiscal, ou seja, quanto maior a educação, fonte de renda sentimento de moralidade fiscal e menor a complexidade do sistema tributário, menor a sonegação fiscal.

Até agora falou-se sobre a motivação da sonegação. Passa-se agora a discutir acerca das dificuldades e características dos modelos da estimação da sonegação fiscal, visando mensurar o prejuízo fiscal trazido pela sonegação, e a real necessidade do combate efetivo desta.

Vários métodos têm sido utilizados em todo o mundo a fim de estimar a evasão fiscal. Uns tentam mensurar de forma direta, através de pesquisas de orçamento familiar, de comportamento do contribuinte, das contas nacionais e dos controles diretos; e outros tentam medir de forma indireta, que são aqueles associados à estimativa da economia informal, que quando estimada, relaciona-se com a sonegação fiscal.

O método das contas nacionais é o mais comum e mais utilizado. Em rápida síntese, consiste na comparação entre o que a receita feita pelas autoridades nacionais estimou, e o que foi realmente efetivado. A diferença indica o montante não declarado, isso se a alíquota for fixa. Se for variável, é necessário considerar as várias isenções e deduções, obviamente.

O método por amostragem gera uma amostra aleatória dos contribuintes, atribuindo a toda a classe contribuinte a evasão fiscal da amostra. Nos Estados Unidos, essa estimativa é feita de 5 em 5 anos, aproximadamente, por levarem muito tempo para análise. A taxa de evasão em 2012 nos EUA foi de 20%, incluindo nesse total 66% de evasão de contribuintes individuais, 16% de evasão de pessoas jurídicas, e 18% de outras evasões. Todavia, esse método só mede a tributação sobre a renda, não medindo sobre consumo.

Já a pesquisa direta com os contribuintes é muito utilizada nos países nórdicos, e consiste em solicitar, em uma amostra, dos contribuintes contemplados, quais os seus respectivos comportamentos em relação ao pagamento dos impostos.

É um método muito questionável, pois é bem provável que os dados sejam mascarados, e sempre para menos do que a realidade.

O método da pesquisa de orçamento familiar mostra a relação entre os gastos familiares e as respectivas rendas declaradas, o que também se mostra

falho, pois o gasto pode ser influenciado por outros fatores, como empréstimos, herança, acúmulo de recursos etc., quando o gasto é superior à renda.

O método indireto já se refere a economia informal. Relaciona-se os dados da economia informal, através dos indicadores, com a evasão fiscal. Ocorre que grande parte dos indivíduos que desenvolvem atividade informal estão protegidos pela isenção, e ainda o método não considera a evasão fiscal dos que exercem atividade formal.

Todos os métodos apresentam falhas. Deduzir a sonegação fiscal no Brasil, além das dificuldades acima elencadas, ainda se soma a grande dificuldade de obter informações de todas as esferas do governo, notadamente estadual e federal, por suas próprias peculiaridades, tanto de desenvolvimento próprio e individual, como no grande número de municípios dentro dos 26 estados e do Distrito Federal.

Os poucos estudos existentes abordam um tributo ou um grupo pequeno de tributos, cada um com uma metodologia própria, de acordo com os bancos de dados disponíveis. O que é certo é que os dados são escassos e alguns, de baixa confiança. Some-se a tudo isso a diversidade de regimes especiais de tributação e de benefícios fiscais.

Contudo, com base no estudo de Jiménez e Sabaini (2012), sobre a evasão do imposto de renda e do imposto sobre valor adicionado (VAT - *ValueAddedTax*), que no Brasil equivale ao IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), de competência da União; ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), de competência dos estados e do DF; ou ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza, com exceção dos impostos compreendidos em Circulação de Mercadorias) e com base na tabela de estimativa de evasão fiscal do Brasil, a evasão relacionada ao Imposto de Renda seria de 30,3%. Vale ressaltar que ICMS equivale a aproximadamente 80% do valor que se atribui ao conjunto de tributos brasileiros equivalentes ao VAT.

Enfim, com base nos dados de 2011 fornecidos pela receita federal em 2012, levando-se em consideração apenas a média dos indicadores de sonegação dos tributos que tem maior relevância para arrecadação, notadamente o ICMS, além do imposto de renda e contribuições previdenciárias, pode-se estimar um indicador

de 28,4% da arrecadação, que equivale a 10% do PIB, que em reais representa o valor de R\$ 415,1 bilhões caso levado em conta o PIB do ano de 2011. Esse valor supera todos os valores arrecadados, em 2011, de imposto de renda, que foi cerca de R\$ 278,3 bilhões, como também é maior que todos os valores arrecadados sobre folha de pagamento de salários (R\$376,8 bilhões), em 2011. Assim, caso não houvesse sonegação de tributos, a carga tributária poderia cair em 28,4% em tese, mantendo o mesmo nível de arrecadação.

O SINPROFAZ (Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda nacional) instituiu a Campanha Nacional da Justiça Fiscal em 2009, e desde então tem denunciado a fragilidade dos mecanismos de combate à sonegação fiscal.

O Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda fez um levantamento relativo ao ano de 2013, onde apurou a sangria anual de R\$ 415 bilhões sonegados. Em relação ao ano de 2015, trouxe vários dados interessantes. Segundo a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), em 2015 o peso dos tributos no PIB brasileiro foi de aproximadamente 33,4%. A estimativa é que R\$ 550 bilhões foram sonegados em tributos nos países no ano de 2015. Esses valores equivalem a quase cinco vezes os orçamentos dos Ministérios da Saúde e da Educação, que foram de R\$ 121 bilhões e de R\$103 bilhões, respectivamente.

Conforme o estudo em apreciação se fosse possível combater toda a evasão tributária, a arrecadação poderia aumentar em 23,9%, o que equivaleria a 8% do PIB. O mesmo relatório aponta que a carga tributária poderia ser reduzida em 30%, mantendo o mesmo nível de arrecadação. Os números demonstram, a mais não poder, que combater a sonegação fiscal é uma forma de fazer justiça tributária.

As ações estratégicas para atingir fins previamente determinados por finalidade, objetivos e princípios de natureza pública, que são as políticas públicas, devem abranger o combate à sonegação fiscal, por tudo que já foi exposto até o momento. A sangria nos cofres públicos é devastadora, e deve ser combatida. A corrupção também é um mecanismo de ineficiência ao desenvolvimento nacional, e se relaciona com a sonegação, até porque por muitas vezes a financia, uma vez que não há nada no mundo da corrupção que funcione sem dinheiro, e o dinheiro da sonegação fiscal é o principal combustível da corrupção.

E nesse combate à corrupção e à sonegação, na esfera federal, existem cinco órgãos bem importantes, a saber, a Controladoria Geral da União (CGU), o

Departamento de Polícia Federal (DPF), o Tribunal de Contas da União (TCU), o Ministério Público Federal (MPF), e o Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF).

No âmbito estadual, os órgãos que combatem a sonegação e corrupção são a Secretaria da Fazenda estadual, a Polícia Civil, a Procuradora Geral do Estado e o Ministério Público estadual, através de seus órgãos GAESF (Grupo de Atuação Especial de combate a Sonegação Fiscal) e GAECO (Grupo de Atuação Especial de Combate às Organizações Criminosas). Esses órgãos muitas vezes também trabalham em conjunto com a Polícia Federal, Ministério Público Federal e COAF, é bom esclarecer.

A CGU é um órgão do governo federal que presta assistência ao Poder Executivo nos assuntos pertinentes à defesa do patrimônio público e no que tange à transparência da gestão pública. É um órgão relativamente recente, iniciando suas atividades em 2003. Tem como atividades principais o controle interno (financeiro), auditoria pública, ouvidoria, correição, prevenção e combate à corrupção. Pode-se afirmar que é um órgão que visa combater a corrupção fiscalizando, recebendo denúncias e reclamações, punindo funcionários e promovendo a transparência na administração pública brasileira. Uma de suas maiores realizações foi a criação do Portal da transparência em 2004, que é um instrumento importante no combate à sonegação fiscal e corrupção, principalmente quando aliada a outros bancos de dados.

A Polícia Federal é a polícia que possui melhor aparato, sendo a principal instituição policial do Brasil, estando subordinada ao Ministério da Justiça. Apura infrações penais contra a ordem política e social ou em detrimento de bens, serviços e interesses da União, dentre outras atribuições. Exerce com exclusividade a função de polícia judiciário da União, ou seja, investiga crimes praticados no âmbito da União Federal. Atua no combate à sonegação e corrupção no âmbito federal, onde temos como exemplo a operação LAVA-JATO.

O TCU realiza o controle externo das contas do Governo Federal, junto com o Congresso Nacional. Entre suas atribuições estão a de apreciar anualmente as contas do Presidente da República, julgar as contas dos administradores públicos, inspecionar e fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados aos entes federativos, e ainda realizar inspeções de ofício (por iniciativa própria), ou a

pedido do Congresso Nacional. É um importante parceiro no combate à sonegação fiscal e corrupção. Um exemplo de sua atuação foi o caso das pedaladas fiscais (manobras fiscais), que serviram de embasamento para o processo de impeachment contra a ex-presidente Dilma Rousseff.

O Ministério Público é uma instituição independente e autônoma, essencial para o funcionamento da justiça, e age na defesa da ordem jurídica, do regime democrático de direito, e na defesa de direitos sociais. O Ministério Público Federal tem atuação em nível federal, enquanto que cada estado da federação tem o próprio Ministério Público estadual, de atuação no respectivo estado. O Ministério Público tem atuação direta no combate à sonegação e corrupção, e em todas as infrações que causem prejuízo ao erário.

O COAF foi criado em 1998 e é vinculado ao Ministério da Fazenda. O COAF tem como principal atribuição combater o crime de lavagem de dinheiro, recebendo, examinando e identificando operações financeiras suspeitas. Para isso, fiscaliza o sistema financeiro, o mercado imobiliário, de seguros, as juntas comerciais e o transporte e guarda de valores, e ainda investiga casos de financiamento de terrorismo.

No Estado do Ceará, a polícia civil, através da Delegacia de combate aos crimes contra a ordem tributária atua na investigação dos crimes que envolvem sonegação fiscal, no âmbito da competência estadual.

A Secretaria da Fazenda estadual, no Ceará, fiscaliza as empresas através de ações fiscais, feita por seus auditores, que após todo o trâmite interno, se procedente, encaminha representações fiscais com o crédito tributário lançado na dívida ativa, ao Ministério Público estadual, se houver infração penal, bem como para a Procuradoria do Estado, a fim de buscar o ressarcimento aos cofres públicos do valor sonegado.

É cediço que as medidas convencionais para combater a sonegação fiscal aliadas a corrupção são insuficientes, já que cada vez mais recursos públicos são desviados, o que prejudica exponencialmente o desenvolvimento político, econômico e social do país.

Desta forma, elevando o combate à sonegação fiscal, que passa pela corrupção, ao patamar de política pública arrecadatória, tem-se que as ações do poder público a serem desenvolvidas assegurarão de maneira mais efetiva os

direitos de cidadania, seja na forma difusa ou para determinado seguimento social, cultural, étnico ou econômico.

Bom ressaltar que a sonegação fiscal é sete vezes maior que a corrupção. Deixa-se de recolher em torno de 500 bilhões de reais por ano aos cofres públicos, enquanto que o custo médio da corrupção, em valores de 2013, é de 67 bilhões anuais.

Os impostos mais sonegados são o INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), o ICMS, o imposto de renda e as contribuições sociais das empresas. A sonegação acompanha a concentração de renda. A Constituição Federal estabelece que quem tem mais tem que pagar mais, sendo que tal preceito tem sido tão desobedecido quanto o do imposto sobre grandes fortunas, que ainda não foi regulamentado.

As empresas, quando pegadas como sonegadas, contam com toda a discricção das autoridades, não havendo publicidade aos nomes dos grandes sonegadores, notadamente quando se fala do estado do Ceará. É esse o quadro geral a ser detalhado durante todo decorrer desse trabalho.

Hugo Mendes Plutarco, no seu artigo “Sonegação e a litigância tributária como forma de financiamento”, aborda o direito tributário sob um prisma inédito, utilizando o ferramental teórico da Análise Econômica do Direito (AED), que ainda é pouco utilizado no Brasil.

No aludido trabalho, Plutarco analisa como as regras tributárias influenciam o comportamento dos contribuintes. Recorreu a AED, tomando emprestado teorias e metodologia próprias da economia para investigar a interferência do direito tributário na conduta dos agentes contribuintes, tendo em vista que o Direito não apresenta instrumentos teóricos que auxiliem na compreensão dos fatos sociais, notadamente como os agentes respondem às alterações de seus incentivos. Ilustrando a hipótese, tem-se que uma alta carga tributária incentiva o aumento da economia informal e do desemprego, e ainda contribui para a diminuição do setor produtivo (RIBEIRO; BUGARIN, 2003).

Também pode haver um aumento ou diminuição da demanda por um determinado produto ou serviço em virtude da tributação, como no caso dos seguros de vida na Alemanha, que teve um aumento da demanda no período anterior

à extinção do benefício fiscal incidente sobre aludido seguro, apenas com a notícia da extinção (SAUTRER; WINTER, 2010).

O Estado é necessário e sua existência pressupõe um custo que deve ser dividido pelos integrantes da sociedade, através dos tributos. Desta forma, o sistema tributário deve ser eficiente, não permitindo desperdícios e gerando incentivos aos contribuintes no sentido de recolherem os devidos tributos.

Plutarco no seu trabalho analisa a litigância tributária e a sonegação para demonstrar que ambas são incentivadas pelas regras tributárias e pela morosidade dos órgãos administrativos e judiciais na solução das demandas.

Em relação a litigância tributária, os agentes, segundo Plutarco, avaliam a relação custo-benefício, vale dizer, analisam o benefício potencial, a probabilidade de êxito, e o custo de todo o percurso até a solução da demanda. Ressalte-se que não é tarefa fácil avaliar o custo-benefício da litigância, tendo em vista uma série de variáveis, inclusive assimetria de informações entre as partes entre si, e entre elas e o juiz, sendo certo que este tem muito menos informações que as partes, uma vez que as partes valorizam e desvalorizam o que lhes convém. Tais assimetrias podem levar a erros de julgamento, como, por exemplo, a parte certa ser responsabilizada pelo *quantum* errado.

As empresas em particular, diante da escassez de recursos para financiamento de sua atividade, deveriam recorrer ao sistema financeiro. Entretanto as altas taxas de juros desmotivam essa procura. Este fato leva as empresas a deixarem de pagar seus tributos e utilizarem o valor sonegado na atividade da empresa, já que, caso tenham que pagar o tributo em atraso, o valor corrigido será, na maioria dos casos, menor que o saldo devedor de um eventual empréstimo em uma instituição financeira, posto que a taxa Selic, utilizada para correção dos débitos tributários em atraso, é sempre menor que as taxas do mercado financeiro.

Caso o contribuinte opte pelo não pagamento do tributo, há várias alternativas. O contribuinte pode judicializar a questão, pode apenas declarar e não pagar, esperando a execução fiscal, ou pode simplesmente sonegar e esperar não ser descoberto, e se descoberto, discutir administrativamente ou judicialmente a questão.

O tempo levado para desfecho da demanda, seja na esfera administrativa, seja no âmbito judicial, é levado em consideração e terá muita

importância na análise a ser feita pelo contribuinte. O tempo médio de tramitação dos processos administrativos tributários no estado do Ceará é de quatro anos. Quanto à esfera judicial, o tempo médio de tramitação de uma execução fiscal é de 6 anos, e de uma ação penal por crime contra a ordem tributária é de 8 anos, isto é, se um contribuinte sonega imposto, e essa sonegação é descoberta, passarão quatro anos para ter uma condenação administrativa, que será levada ao Ministério Público para intentar uma ação penal, cujo deslinde se dará em 8 anos, ou seja, terá 12 anos para o desfecho da demanda judicial penal, enquanto a execução fiscal se dará em 6 anos, vale dizer, terá uma tramitação de 10 anos na esfera cível. Nesse modelo, parece valer muito a pena a sonegação de impostos pelas empresas, isso sem se falar nas leves condenações das empresas pelo poder judiciário do estado do Ceará, por conta mesmo da legislação pátria.

Passando-se para a análise das taxas de juros do mercado financeiro dos últimos anos, tem-se que o custo médio das taxas de empréstimo pelas empresas foi de 38,43% de 2005 a 2010, e de 44,81% ao ano, se considerado os anos de 1998 a 2010, inclusive, ou seja, as taxas de empréstimos bancários foram bem maiores, e continuam sendo, que a taxa Selic, que teve a média de 11,87% ao ano, entre 2005 e 2010, e de 17,37% ao ano, considerado o período de 1998 a 2010, conforme dados do Banco Central (BACEN), conforme tabela abaixo:

Tabela 5 – Comparativo entre a Taxa de Mercado PJ e Taxa Selic

(continua)

ANO	TAXAS PARA PESSOA JURÍDICA	SELIC	DIFERENÇA
1998	68,10	29,29	38,81
1999	64,37	25,98	38,39
2000	41,80	17,58	24,22
2001	41,03	17,46	23,57
2002	44,40	19,10	25,30
2003	49,77	23,32	26,45

Tabela 5 – Comparativo entre a Taxa de Mercado PJ e Taxa Selic

(conclusão)

2004	41,11	16,24	24,87
2005	43,66	19,12	24,54
2006	40,01	15,27	24,75
2007	34,50	11,98	22,52
2008	38,78	12,35	26,43
2009	40,38	10,05	30,33
2010	38,54	9,80	28,74
MÉDIA	44,81	17,37	27,44

Fonte: Dados retirados do BACEN, através do artigo "Sonegação e litigância tributária como forma de financiamento, de Hugo Mendes Plutarco.

Ressalte-se que o estudo de que ora se trata considera somente as empresas que não possuem linha de crédito subsidiadas com taxas menores do que a taxa Selic, como as disponibilizadas pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDS), ou que já tenham ultrapassado o limite desse tipo de crédito.

É importante frisar que os encargos financeiros que incidem sobre os tributos de responsabilidade do Estado do Ceará, notadamente o ICMS, são juros e multa, além da correção monetária, sendo a Selic o índice financeiro aplicável, o qual também incide sobre todos os encargos.

Analisando agora os custos dos contribuintes para discutir na esfera administrativa ou judicial os tributos cobrados pelo estado do Ceará, tem-se que no caso de discussão administrativa os custos se restringem basicamente aos honorários advocatícios contratuais, caso contratem advogado, e com os encargos que decorrem do não pagamento do tributo.

Em se tratando de discussão judicial, o contribuinte, além dos encargos com honorários advocatícios, no caso de perder a ação, arcará com as custas judiciais e honorários de sucumbência. O estudo não contempla custos emocionais.

Agora passa-se a falar do retorno do contribuinte se declarar o tributo, não o pagar e litigar judicialmente. Se o contribuinte optar declarar o tributo, não efetuar o pagamento, ingressar judicialmente e sair vitorioso, já terá investido na sua empresa o dinheiro do tributo sonegado, e como não recorreu a empréstimo bancário, não terá que arcar com pagamento do empréstimo e juros, tendo como única despesa o pagamento de honorários advocatícios.

Vale esclarecer que, mesmo na pendência da ação judicial intentada pelo contribuinte, o Estado, através da PGE (Procuradoria Geral do Estado) poderá inscrever o débito na dívida ativa e proceder a execução fiscal, a não ser que o contribuinte tenha conseguido liminar suspendendo a exigibilidade do crédito.

No caso do contribuinte perder a ação judicial, os encargos que terá de suportar todos os encargos decorrentes da execução fiscal, caso tenha sido intentada. Se não houver execução fiscal, nem inscrição na dívida ativa do débito, o contribuinte arcará apenas com o pagamento do débito e seus encargos reajustados pela taxa Selic do período. Se o contribuinte tiver obtido a liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, caso a medida precária seja cassada, poderá pagar o débito tributário até 30 dias após a cassação da liminar sem incidência da multa, isto é, o contribuinte arcará apenas com a correção do débito pela taxa Selic referente ao período compreendido entre o vencimento do débito e o efetivo pagamento, por força do artigo 63, parágrafo segundo, da Lei n. 9430/96.

Já as empresas que buscaram socorro junto ao sistema financeiro tiveram que pagar os juros do mercado, que são bem maiores que a taxa Selic, como já demonstrado. Todos esses fatores estimulam os contribuintes a financiarem suas atividades empresariais através da sonegação e litigância. É bom lembrar que quanto maior o tempo de durabilidade da liminar, maior a diferença entre as taxas Selic e as taxas do financiamento bancário.

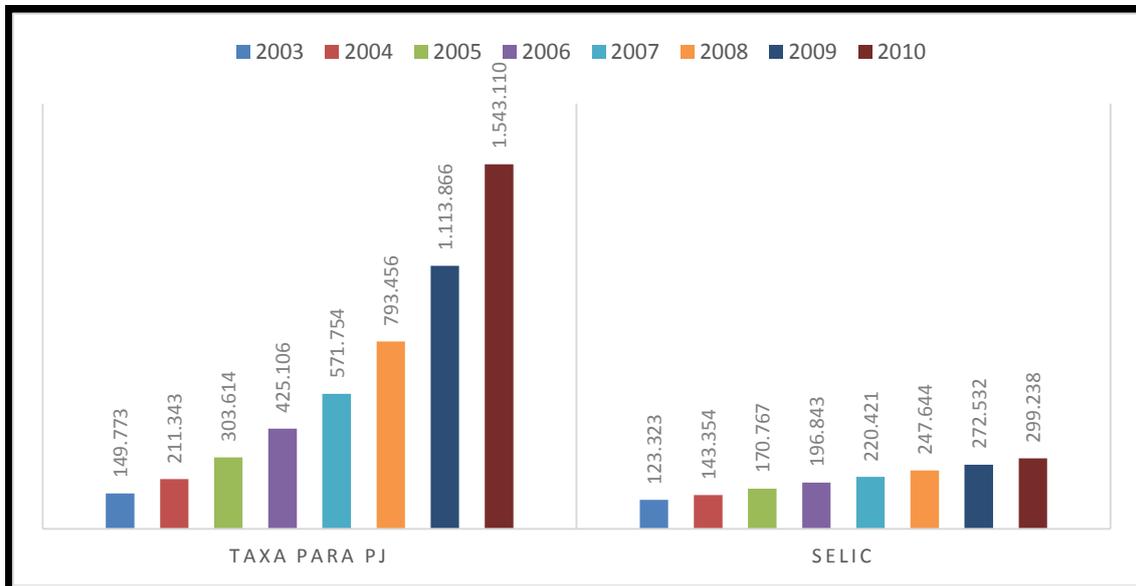
A seguir, passa-se a apresentar uma tabela ilustrativa que mostra a diferença de resultados entre a opção de captar R\$ 100.000,00 no sistema financeiro, e a escolha de se utilizar de uma liminar como fonte de financiamento dos R\$.100.000,00 à taxa Selic. A tabela demonstra o período de um a oito anos considerando o provimento liminar, que é o tempo médio de tramitação dos processos fiscais de autoria do contribuinte.

Tabela 6 – Comparativo entre a opção de empréstimo e a opção de utilização do benefício gerado pela suspensão de exigibilidade do débito por liminar (período de 8 anos)

ANO	TAXAS PARA PJ APLICADA SOBRE VALOR DE R\$.100.000,00	SELIC APLICADA SOBRE VALOR DE R\$.100.000,00	DIFERENÇA
2003	R\$.149.773	R\$.123.323	R\$.26.450
2004	R\$.211.343	R\$.143.354	R\$.67.989
2005	R\$.303.614	R\$.170.767	R\$.132.847
2006	R\$.425.106	R\$.196.843	R\$.228.262
2007	R\$.571.754	R\$.220.421	R\$.351.334
2008	R\$.793.456	R\$.247.644	R\$.545.812
2009	R\$.1.113.866	R\$.272.532	R\$.841.333
2010	R\$.1.543.110	R\$.299.238	R\$.1.243.876

Fonte: Dados retirados do BACEN, através do artigo "Sonegação e litigância tributária como forma de financiamento, de Hugo Mendes Plutarco.

Gráfico 7 – Comparativo entre a opção de empréstimo e a opção de utilização do benefício gerado pela suspensão de exigibilidade do débito por liminar (período de 8 anos) – Taxa e SELIC aplicada sobre R\$ 100.000,00



Fonte: Dados retirados do BACEN.

Assim, até os contribuintes que foram derrotados nas demandas judiciais são beneficiados, uma vez que durante todo o período de vigência liminar não teve contra si ajuizada execução fiscal, que importa em encargos maiores que apenas a taxa Selic.

Resta então cristalinamente demonstrado que o contribuinte que consiga suspender a exigibilidade do crédito tributário, mesmo perdendo a ação a final, ainda terá essa alternativa como melhor do que se valer de empréstimos bancários, e essa vantagem aumenta com o decurso do tempo, principalmente se não houver contra si execução fiscal a perseguir o pagamento do tributo.

Quanto ao retorno da opção do contribuinte de declarar, não pagar e aguardar ser executado, tem-se que o valor do crédito tributário seria acrescido de juros, multa, e honorários de sucumbência para a PGE, isso levando em consideração o ICMS, que também apresenta vantagens, posto que uma execução fiscal dura em média 6 anos.

Analisando agora o retorno da sonegação, tal opção tem duas possibilidades, quais sejam, não ser descoberto e ser descoberto. No caso de não ser descoberta a sonegação, considera-se duas hipóteses: a de que a empresa necessitasse de R\$100.000,00 para pagamento em cinco anos, e tivesse a empresa

sonogado exatamente esse valor; e a de que a empresa fosse buscar financiamento no mercado financeiro, com uma taxa média de 38,43% ao ano, de acordo com os dados do estudo em análise.

O contribuinte sonogador não descoberto certamente teria melhor retorno se usasse o valor do tributo sonogado em sua atividade empresarial. Por sua vez, a sonogação descoberta apresenta vários encargos financeiros, mas que por conta do decurso só tempo, o sonogador tem grandes incentivos para formular impugnação administrativa, já que a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa, não podendo o valor ser inscrito na dívida ativa, muito menos executado, até julgamento final na esfera administrativa. Assim, mesmo considerado os altos encargos no caso de descoberta da sonogação, ainda assim é mais vantajoso se comparado a opção de buscar recursos nas instituições bancárias.

O estudo de Plutarco deixou cristalinamente demonstrado que a litigância, quando vitoriosa, e a sonogação não descoberta são as hipóteses que apresentam maiores vantagens aos sonogadores, mas que a obtenção de liminar é mais vantajosa que pagar o tributo e obter um empréstimo. A opção de declarar o tributo e não pagar, aguardando ser executado, no decorrer do tempo, também apresenta uma opção mais vantajosa que recorrer a um empréstimo.

Diante de tudo que foi exposto, vê-se que o prejuízo fiscal com a sonogação é muito grande, sendo esta última muito incentivada por conta do tempo de tramitação dos procedimentos administrativos e judiciais, e a discrepância entre as taxas do mercado financeiro e a taxa Selic. Some-se a tudo isso a elevada carga tributária e os parcos retornos para a sociedade em serviços públicos.

5 POLÍTICAS PÚBLICAS NO ESTADO DO CEARÁ NO COMBATE À SONEGAÇÃO

Uma grande dificuldade em interpretar a sonegação é que ela não pode ser facilmente mensurada. No Estado do Ceará o contato com auditores fazendários deixa bastante claro que várias abordagens foram tentadas, mas todas apresentam problemas de difícil solução.

Embora não se possa mensurar com boa margem de segurança a sonegação fiscal, pode-se dizer que a maior parte da sonegação fiscal do ICMS no Estado do Ceará envolve o ponto de que a maioria dos sonegadores ou não declara toda a sua obrigação, ou a declara somente em parte, não havendo muitos casos de cálculo incorreto da obrigação tributária.

É cediço que há uma expressiva sonegação fiscal por parte das grandes empresas, notadamente no que pertine ao Imposto sobre a renda (IR) e sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS). Essa prática rotineira se dá através da manutenção de um excelente corpo de advogados, a fim de protelar o pagamento das dívidas que se acumulam nas execuções fiscais.

Uma das possíveis causas estimulantes da sonegação fiscal é a quase certeza da impunidade. Segundo dados informados pelo GAESF, no Estado do Ceará. Entre os anos de 2012 e 2014, foram registrados 1.880 autos de infração, cujo somatório dos valores dos AI, atualizados, perfaz o montante de R\$ 121.247.416,26.

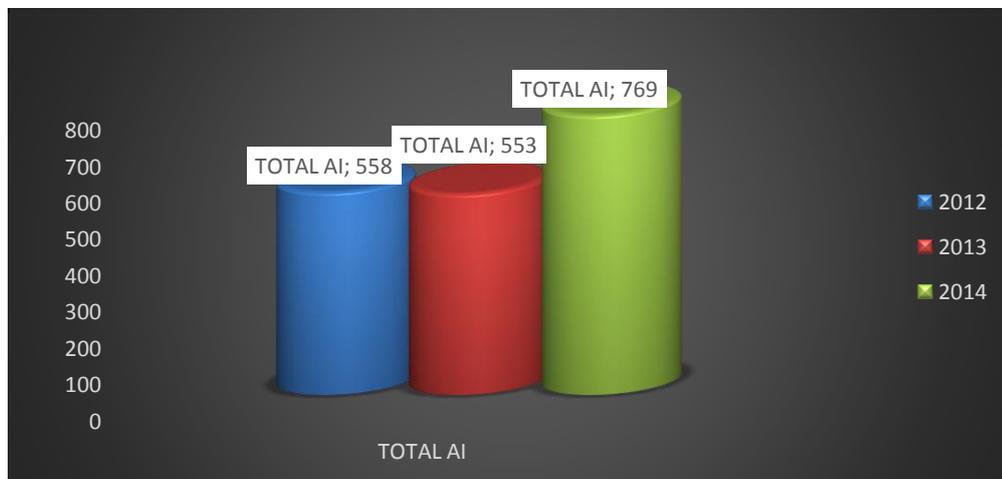
Tabela 7 – Quantidade e valor dos autos de infração 2012-2014

	2012	2013	2014
Autos de infração	558	553	769
Autos de infração valores atualizados superiores a R\$ 10.000	391	288	442
Autos de infração valores atualizados inferiores a R\$ 10.000	167	265	327
Somatório dos valores dos AI com atualização monetária	186.731.539,02	66.793.405,39	110.217.304,36
Somatório dos valores dos AI superiores a R\$ 10.000	185.871.346,76	65.893.426,02	109.056.540,98
Somatório dos valores dos AI inferiores a R\$ 10.000	860.192,26	899.979,37	1.160.763,38

Fonte: Secretaria Executiva das Promotorias de Justiça de Execuções Fiscais e Crimes contra a Ordem Tributária - 2015 – adaptado pela autora.

Os dados da tabela reproduzidos graficamente demonstram que entre os anos de 2012 e 2014 houve um aumento de aproximadamente 30% do número de autos de infração (somatório dos valores superiores e inferiores):

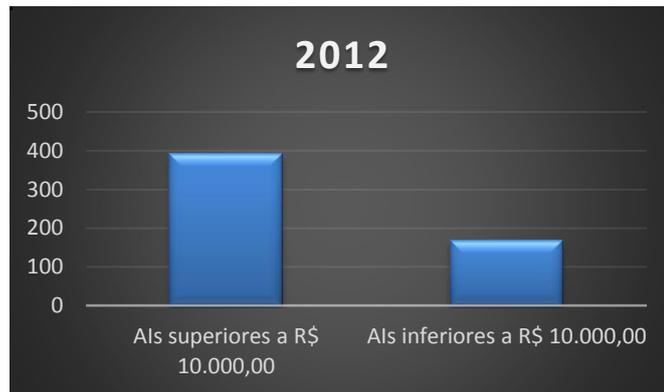
Gráfico 8 - Quantidade e valor dos autos de infração 2012-2014



Fonte: Secretaria Executiva das Promotorias de Justiça de Execuções Fiscais e Crimes contra a Ordem Tributária - 2015 – adaptado pela autora.

Em seguida a representação gráfica dos anos de 2012, 2013 e 2014, respectivamente:

Gráfico 9– Quantidade e valor dos autos de infração em 2012



Fonte: Elaborado pela autora.

Gráfico 10 - Quantidade e valor dos autos de infração em 2013



Fonte: Elaborado pela autora.

Gráfico 11 - Quantidade e valor dos autos de infração em 2014



Fonte: Elaborado pela autora.

O grande problema é que as empresas que não sonogam não têm condições de competir com as empresas sonogadoras, por tudo que já foi exposto

anteriormente, o que leva à ilação de que a sonegação fiscal é uma das maiores inibidoras do progresso da nação.

Aquele contribuinte que cumpre regularmente com suas obrigações tributárias também é prejudicado com a concorrência desleal. O sonegador, por ter mais capital disponível, consegue fornecer valores abaixo dos seus concorrentes dentro da mesma atividade.

Isso leva o contribuinte regular a grandes prejuízos, e até mesmo à falência pela dificuldade de concorrer. O contribuinte também é cidadão, e por isso, também é afetado quando os recursos não chegam como deveriam para a execução de políticas públicas que beneficiam a sociedade.

A solução não parece ser das mais simples, já que depende de diversas instituições, que devem ou deveriam trabalhar irmanadas e em comunhão de desígnios no combate à sonegação fiscal, inclusive passando por um sistema de justiça eficiente.

O Estado Democrático de Direito reconhece a supremacia do interesse público sobre o privado. Assim o Estado tem o dever legal de aplicar o produto da arrecadação tributária no interesse público, e é direito do cidadão cobrar tal investimento.

De outra sorte, não é lícito ao particular, alegando que o Estado, através de seus agentes, desvia os recursos adquiridos através da tributação, sonegar qualquer imposto, posto que a sonegação é um ato de um contra todos, vale dizer, o sonegador tira, de maneira egoísta, um recurso que seria utilizado para o bem-estar social, inclusive do próprio sonegador.

Nesse sentido, a Tabela a seguir revela dados importantes, que foram coletados na presente pesquisa. Segundo consta nos arquivos da Secretaria Executiva de Execuções Fiscais e dos Crimes Contra a Ordem Tributária esta recebeu em média, entre os anos de 2012 a 2014, 627 representações fiscais, dessas aproximadamente 40% dos autos de infração foram arquivados em decorrência da aplicação do chamado princípio da insignificância¹¹.

¹¹Vale ressaltar que de acordo com o glossário jurídico do Supremo Tribunal Federal, o princípio da insignificância, também conhecido como crime de bagatela, constitui uma diretriz principiológica adotada para orientar o magistrado ou o operador do Direito no sentido de excluir ou de afastar a própria tipicidade penal, de modo que o ato praticado deixa de ser considerado como crime, resultando na absolvição do réu e não apenas na diminuição ou substituição da pena.

Tabela 8 – Autos de Infração anos 2012 a 2015 – somatório/média

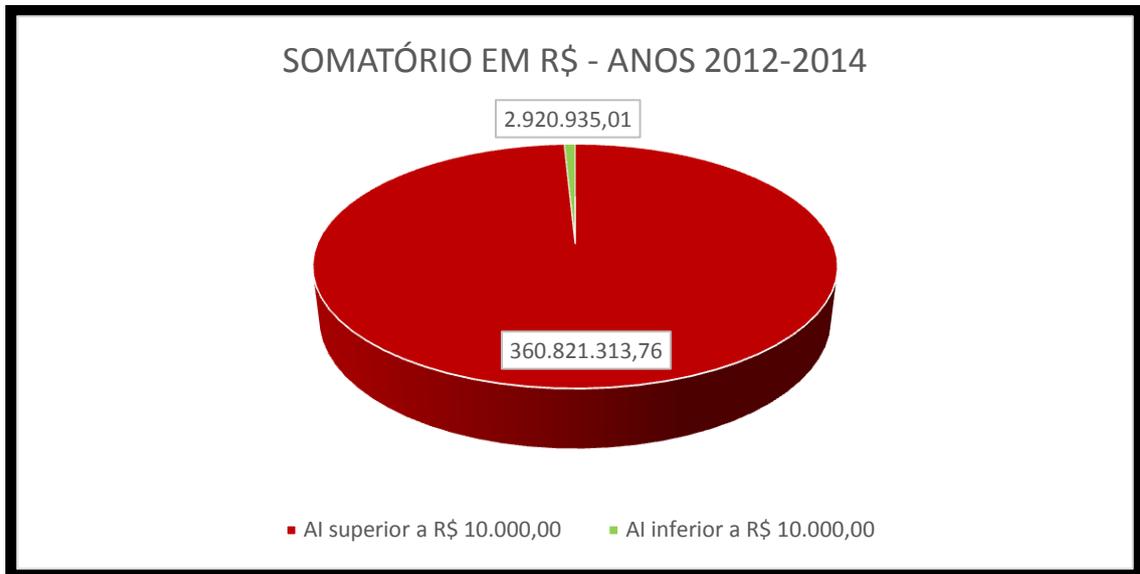
	2012	2013	2014	Somatório	Média	%
Autos de infração	558	553	769	1880	627	
Autos de infração valores atualizados superiores a R\$ 10.000	391	288	442	1121	374	59,63
Autos de infração valores atualizados inferiores a R\$ 10.000	167	265	327	759	253	40,37
Somatório dos valores dos AI com atualização monetária	186.731.539,02	66.793.405,39	110.217.304,36	363.742.248,77	121.247.416,26	
Somatório dos valores dos AI superiores a R\$ 10.000	185.871.346,76	65.893.426,02	109.056.540,98	360.821.313,76	120.273.771,25	99,20
Somatório dos valores dos AI inferiores a R\$ 10.000	860.192,26	899.979,37	1.160.763,38	2.920.935,01	973.645,00	0,80

Fonte: Secretaria Executiva das Promotorias de Justiça de Execuções Fiscais e crimes contra a Ordem Tributária – 2015 – Adaptado pela autora.

Necessário aclarar que na legislação brasileira, a aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a Ordem Tributária é limitada pela redação do Art. 3º, Inc. I, da Lei Estadual 14.505, de 18 de novembro de 2009 (REFIS 2009), que estipulou o perdão dos débitos relativos ao ICMS quando o valor do tributo não ultrapassar o valor de R\$ 10.000,00.

Assim sendo, o somatório dos valores dos autos de infração com valores corrigidos inferiores a R\$ 10.000,00 correspondeu, em média, a apenas 0,80% do montante da sonegação fiscal apuradas, valores em reais representa o montante de R\$ 2.920.935,01 (Dois milhões, novecentos e vinte mil, novecentos e trinta e cinco reais e um centavo). O gráfico a seguir representa os valores dos Autos de Infrações com valores inferiores e superiores a R\$ 10.000,00:

Gráfico 12 – Valores dos Autos de Infrações com valores inferiores e superiores a R\$ 10.000,00



Fonte: Secretaria Executiva das Promotorias de Justiça de Execuções Fiscais e crimes contra a Ordem Tributária - 2015 – Adaptado pela autora.

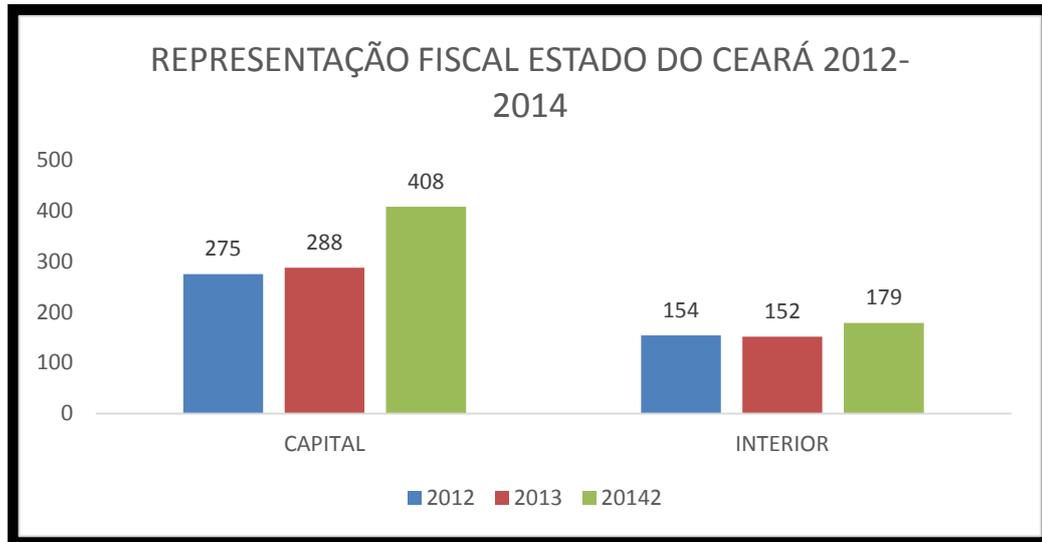
A tabela a seguir mostra a quantidade e distribuição das representações fiscais ocorridas na Capital, Fortaleza e no Estado do Ceará, no período compreendido de 2012-2014.

Tabela 9 – Quantidade e distribuição das representações fiscais ocorridas na Capital, Fortaleza e no Estado do Ceará, no período compreendido de 2012-2014

	2012	2013	2014	TOTAL	média	
Representações Fiscais no Estado do Ceará	429	440	587	1456	485	
Representações Fiscais da Capital	275	288	408	971	324	66,69
Representações Fiscais do interior	154	152	179	485	162	33,31

Fonte: Secretaria Executiva das Promotorias de Justiça de Execuções Fiscais e crimes contra a Ordem Tributária - 2015 – Adaptado pela autora

Representações Fiscais em todo o Estado 2012-2014 em gráfico:

Gráfico 13 – Representações Fiscais em todo o Estado 2012-2014

Fonte: Secretaria Executiva das Promotorias de Justiça de Execuções Fiscais e crimes contra a Ordem Tributária - 2015 – Adaptado pela autora.

Em média, 66,7% das representações foram distribuídas entre as promotorias da Capital e 33,3 % entre as promotorias do interior (Juazeiro do Norte, Maracanaú, Caucaia, Crato, Sobral, Eusébio, Iguatu, Tianguá, Horizonte e Itapipoca).

Os dados inseridos na tabela abaixo expressam o número de representações fiscais da capital nos anos de 2012, 2013 e 2014. Também, elenca as RFs fiscais arquivadas, no mesmo período, em decorrência do princípio da insignificância ou em decorrência da prescrição. Por fim, o número de inquéritos instaurados no período de 2012 a 2014.

Tabela 10 – Número de inquéritos instaurados no período de 2012 a 2014

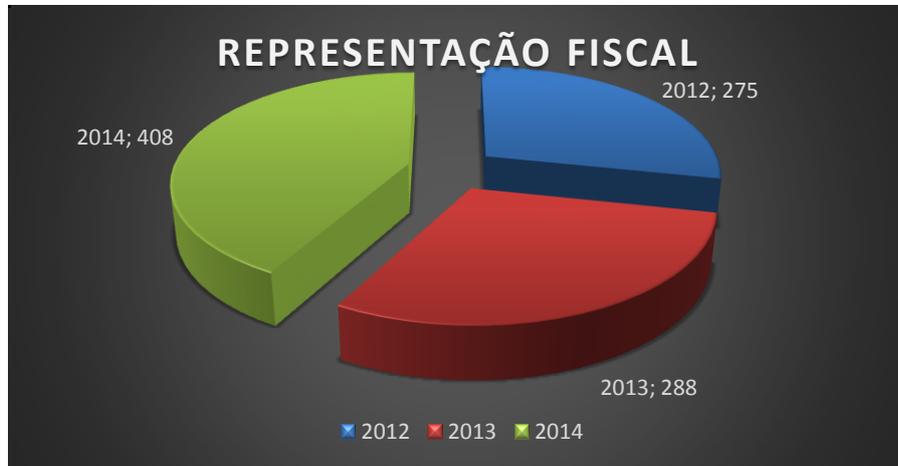
	2012	2013	2014	TOTAL
Representações Fiscais da Capital	275	288	408	971
RFs fiscais arquivadas por princípio da insignificância, prescriç	124	33	208	365
Inquéritos policiais instaurados	151	255	200	606

Fonte: Secretaria Executiva das Promotorias de Justiça de Execuções Fiscais e crimes contra a Ordem Tributária - 2015 – Adaptado pela autora.

Da leitura da tabela acima, depreende-se que em média, 37,6% das representações fiscais da Capital foram arquivadas e 62,4% deram ensejo a

requisições de inquéritos policiais. Em média, a Delegacia de Combate aos Crimes contra a Ordem Tributária (DCCOT) instaurou 202 inquéritos por ano.

Gráfico 14 – Total de representações por ano



Fonte: Secretaria Executiva das Promotorias de Justiça de Execuções Fiscais e crimes contra a Ordem Tributária - 2015 – Adaptado pela autora

Gráfico 15 – Representações: RFs arquivados e IP instaurados 2012 a 2014



Fonte: Secretaria Executiva das Promotorias de Justiça de Execuções Fiscais e crimes contra a Ordem Tributária - 2015 – Adaptado pela autora

Nesse diapasão, o Estado do Ceará tem desenvolvido políticas públicas no combate à sonegação, principalmente no que pertine a sonegação do ICMS, seguindo o trilhar de outros Estados da federação. Vários estados da federação instituíram o Comitê Interestadual de Recuperação de Ativos (CIRA), que consiste basicamente numa força-tarefa permanente no combate à sonegação fiscal.

Os CIRAs estaduais contam com várias instituições que trabalham conjuntamente compartilhando dados e expertise. Sua composição varia de Estado

para Estado da Federação. Entretanto, a maioria tem em sua composição o Ministério Público Estadual, a Secretaria da Fazenda Estadual, a polícia civil, a Procuradoria Geral do Estado, sendo que alguns Estados ainda têm em sua formação o Governador do Estado e o Presidente do Tribunal de Justiça, estando este último presente apenas em poucas reuniões de gestão.

Os Estados de Minas Gerais e Bahia foram os primeiros a criarem o CIRA, e já foram colhidos resultados excelentes. O CIRA da Bahia foi criado pelo Decreto 13.843, de 29 de março de 2012, sendo composto por secretários de Estado, pelo Procurador Geral de Justiça Adjunto, procurador-geral do Estado e por assessor especial do Tribunal de Justiça.

O Seminário Nacional do CIRA aconteceu em 8 e 9 de agosto deste ano, em Salvador-BA, onde foi aprovada a “Carta de Salvador”, documento que norteia a expansão e estruturação pelo Brasil dos Comitês Interinstitucionais de Recuperação de Ativos (CIRA). O conteúdo da carta resultou das discussões travadas durante o Seminário Nacional do CIRA, onde foi registrada a importância do Seminário e da Carta, pois tratam de diretrizes e metodologia para implantação de um modelo nacional de atuação para todas as instituições.

Já no Estado de Minas Gerais, em 2017 o CIRA superou a meta de 2016, recuperando para o estado cerca de R\$ 190 milhões oriundos de fraudes fiscais. O CIRA de Minas Gerais organizou nesse ano o primeiro encontro nacional do CIRA em julho de 2017, onde foi redigida a “Carta de Belo Horizonte”, dando diretrizes para uma ação uniforme em todo o Brasil. O CIRA de Minas Gerais é composto pelo Ministério Público do Estado, Secretaria da Fazenda (SEF), Advocacia-Geral do Estado (AGE) e polícias civil e militar.

Compete ao CIRA propor medidas técnicas, legais, administrativas e judiciais que permitam prevenir e reprimir ilícitos fiscais, e que defendem a ordem econômica e tributária. Também recupera bens e direitos obtidos ilegalmente, por meio de ações judiciais e administrativas, além das que visem acautelar o patrimônio público, promovendo, ainda, ações que resultem na responsabilização administrativa, civil e criminal dos envolvidos. Dentre as medidas acautelatórias encontra-se o sequestro/arresto de bens, que visa evitar que o fisco permaneça com o dano decorrente do tributo suprimido.

O sequestro como medida acautelatória vem previsto em diversos diplomas legais, entre os quais se destacam o Código de Processo Penal (artigos

125 a 144, com o escopo de assegurar a reparação civil dos danos decorrentes do crime, recaindo sobre os bens adquiridos com os proveitos da infração); o artigo 4º, I, caput, da Lei nº 9.613/98 (que busca o acautelamento dos bens, direitos ou valores do acusado, ou existentes em seu nome, auferidos pela prática de um dos crimes listados no artigo 1º da referida lei); o Decreto-Lei nº 3.240/41 (por crimes de que resulte prejuízo à Fazenda Pública); e o artigo 16 da Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/92).

Por certo, o referido instituto busca nada mais do que resguardar a aplicação de um dos efeitos da condenação, previsto no artigo 91, I, do Código Penal, qual seja: tornar certa a obrigação de indenizar o dano causado pelo crime.

O artigo 4º do referido decreto-lei assim expõe:

Art. 4º O sequestro pode recair sobre todos os bens do indiciado, e compreender os bens em poder de terceiros desde que estes os tenham adquirido dolosamente, ou com culpa grave. Os bens doados após a prática do crime serão sempre compreendidos no sequestro.

§ 1º Quando se tratar de bens móveis, a autoridade judiciária nomeará depositário, que assinará termo de compromisso de bem e fielmente desempenhar o cargo e de assumir todas as responsabilidades a este inerentes.

§ 2º Tratando-se de imóveis:

- 1) o juiz determinará, *ex officio*, a averbação do sequestro no Registro de Imóveis;
- 2) o Ministério Público promoverá a hipoteca legal em favor da Fazenda Pública.

Com efeito, a teor do mencionado artigo, o sequestro pode recair sobre todos os bens do indiciado e compreender os bens em poder de terceiros, contanto que estes os tenham adquirido com dolo ou culpa grave. Segundo informado pelo Ministério Público do Ceará, através dos dados das estatísticas anteriormente expostas, em média, 62,7% dos casos de sonegação fiscal comportam pedidos de arresto de bens, excluindo situações (37.3% do total) nas quais as provas da materialidade e da autoria geralmente são frágeis ou nas quais os patrimônios pessoais dos administradores das empresas são absolutamente desproporcionais aos valores sonegados, especialmente as Sociedades Anônimas. A tabela a seguir revela os dados entre o período de 2012 a 2014:

Tabela 11 – Arresto 2012-2014

2012 2013 2014 TOTAL MÉD. ANUAL

Arrestos	2012	2013	2014	TOTAL	MÉD. ANUAL	
Somatório dos valores dos AI com atualização monetária	186.731.539,02	66.793.405,39	110.217.304,36	363.742.248,77	121.247.416,26	
Somatório dos valores dos AI aplicados contra S/A e outras hi	99.101.023,52	27.186.532,15	9.321.137,49	135.608.693,16	45.202.897,72	37,28
Somatório dos valores passíveis de arresto	87.630.515,50	39.606.873,24	100.896.166,87	228.133.555,61	76.044.518,54	62,72

Fonte: Secretaria Executiva das Promotorias de Justiça de Execuções Fiscais e crimes contra a Ordem Tributária - 2015 – Adaptado pela autora

Analisando os anos de 2012 a 2014, o somatório dos valores de todos os autos de infração alcançou R\$ 363 milhões, e destes apenas R\$ 228 milhões são passíveis de recuperação através de pedidos de arresto. Na média dos 3 anos, o somatório dos valores dos autos de infração foi de R\$ 121 milhões, mas apenas R\$ 76 milhões comportavam pedidos de arresto.

Segundo informado na pesquisa pelo Ministério Público do Ceará,

A adoção dos pedidos de arresto de bens como parte da rotina de trabalho das promotorias de justiça, visando à indisponibilização dos bens de centenas de sonegadores para garantir o ressarcimento ao Erário, criaria um forte estímulo para o adimplemento voluntário da obrigação tributária por parte dos empresários ainda não fiscalizados e para a adesão aos programas de refinanciamento dos débitos fiscais por parte daqueles que já figuram como réus nos processos criminais.

A Secretaria Executiva de Execuções Fiscais e Crimes contra a Ordem Tributária pleiteia junto ao Governo do Estado e Procuradoria Geral de Justiça melhores estruturas para desenvolver as ações no combate ao crime contra a ordem tributária e entendem que tais custos seriam compensados através do arresto de bens provenientes das condenações: “Dispondo de estrutura física e recursos humanos adequados, o Ministério Público poderia ingressar com até 1.115 pedidos de arresto durante os próximos 2/3 anos, para tentar recuperar até R\$ 228 milhões”.

Nesse diapasão, afirmam, ainda, em defesa das ações que buscam combater a prática de sonegação que:

A adoção dos pedidos de arresto de bens como parte da rotina de trabalho das promotorias de justiça, visando à indisponibilização dos bens de centenas de sonegadores para garantir o ressarcimento ao Erário, criaria um forte estímulo para o adimplemento voluntário da obrigação tributária por parte dos empresários ainda não fiscalizados e para a adesão aos

programas de refinanciamento dos débitos fiscais por parte daqueles que já figuram como réus nos processos criminais.

Dados fornecidos pelo Ministério Público revelaram que em 2015 havia 536 processos criminais em tramitação nas seis varas da Capital e existiam aproximadamente 357 processos criminais nas varas do interior. No mesmo ano, dos 531 inquéritos policiais que estavam em tramitação na DCCOT existia, aproximadamente, 354 inquéritos policiais nas delegacias do interior.

Considerando que 62,7% dos casos comportam pedidos de arresto de bens, o Ministério Público poderia requerer, em curto prazo, a medida cautelar em 336 processos que estavam na Capital e em 224 processos que estavam em curso no interior. A medida também poderia ter sido requerida, em médio prazo, após a conclusão de 333 inquéritos na Capital e de 222 inquéritos no interior. Os dados encontram-se na tabela a seguir:

Tabela 12 – Sonegação fiscal em números: quantidade de feitos que comportam arrestos de bens ano 2015

Estimativa de feitos que comportariam pedidos de arresto na Capital		Imediatamente	Médio prazo	Anualmente
Processos criminais	536	336		
Inquéritos policiais	531		333	
Representações fiscais	324			203
Estimativa de feitos que comportariam pedidos de arresto no Interior		Imediatamente	Médio prazo	Anualmente
Processos criminais	357	224		
Inquéritos policiais	354		222	
Representações fiscais	216			135

Fonte: Secretaria Executiva das Promotorias de Justiça de Execuções Fiscais e crimes contra a Ordem Tributária - 2015 – Adaptado pela autora.

Voltando às atribuições dos CIRAs, vê-se que também incentivam o desenvolvimento de ações operacionais integradas entre os órgãos e instituições envolvidas, respeitando o planejamento de cada um. O comitê propõe, de forma integrada, seminários e cursos visando à valorização e ao aperfeiçoamento técnico dos servidores dos órgãos e instituições. Além disso, o Comitê pode propor medidas estratégicas e técnicas que visem aprimorar a legislação aplicável, bem como dos mecanismos administrativos e gerenciais no âmbito de cada órgão e instituição. As reuniões dos CIRAs variam em cada estado, podendo ser bimestrais, trimestrais, ou

outro período, estipulado por cada CIRA, podendo acontecer de forma extraordinária.

No estado do Ceará foi instituída a Ação Integrada para Recuperação de Ativos (AIRA), fugindo da nomenclatura dos outros Estados. O AIRA foi instituído através do decreto n. 32.249 de 07 de junho de 2017 (em anexo), e tem em sua composição a Procuradoria Geral do Estado, a Secretaria da Fazenda Estadual e a Secretaria de Segurança Pública e Defesa Social do Estado. Mediante convênio, poderão também integrar o AIRA o Ministério Público e o Poder Judiciário do Estado do Ceará.

A finalidade do AIRA é unir esforços interinstitucionais visando à propositura de medidas judiciais e administrativas, a serem implementadas pelos órgãos e instituições públicas que a integram, para o aprimoramento das ações e busca da efetividade na recuperação de ativos de titularidade do Estado.

Através do AIRA poder-se-á:

a) propor medidas técnicas, legais e administrativas, visando a recuperação de ativos decorrentes de ilícitos penais, fiscais e administrativos;

b) promover e incentivar a prevenção e a repressão aos crimes contra a ordem tributária e a lavagem de dinheiro, com enfoque especial na recuperação de ativos;

c) estabelecer diretrizes para a promoção do desenvolvimento de ações operacionais integradas entre órgãos e instituições envolvidas, respeitado o planejamento de cada uma delas;

d) promover e incentivar encontros, seminários e cursos relacionados às atividades do AIRA, visando à valorização e ao aperfeiçoamento técnico de servidores de órgãos e entidades da Administração Pública.

CIRA ou AIRA consistem em poderosos instrumentos para a mudança de cultura e do pensamento de impunidade daqueles que sonegam impostos.

No âmbito do Ministério Público do Estado do Ceará, existe a Secretaria Executiva das Promotorias de Justiça de Execuções Fiscais e Crimes contra a Ordem Tributária, composta por seis Promotorias de Justiça, com atuação em Fortaleza, tendo também a função de dar suporte aos órgãos de execução do interior do Estado.

Visando a criação de um órgão próprio, destinado a centralizar os inquéritos e promover os arrestos, diversas reuniões e debates foram realizados

conforme consta nos arquivos, ata de reunião, da Procuradoria Geral de Justiça e a seguir transcrito:

A interferência desnecessária do Poder Judiciário na tramitação dos inquéritos policiais atrasa a conclusão das investigações. A cada devolução para diligências, os feitos têm que passar pelas mãos do Delegado, do Diretor de Secretaria, do Juiz, do Diretor de Secretaria, do Promotor, do Diretor de Secretaria e então voltar para o Delegado, o que representa um enorme desperdício de tempo. Não há controle quanto às quantidades e aos prazos de tramitação dos inquéritos policiais. A adoção de uma central de inquéritos poderia agilizar e controlar a tramitação dos feitos entre a DCCOT e as promotorias. Além disso, a central poderia auxiliar na preparação dos pedidos de arresto de bens, quando os inquéritos estivessem prontos para as denúncias (Argumentos propostos na Reunião de trabalho em 28/01/2015 – 14 horas PGJ).

Nessas reuniões também foram discutidas e reivindicadas melhores estruturas de trabalho (física, humana e tecnológica) para atuação no combate à sonegação fiscal no Estado do Ceará, conforme transcrição de ata:

Para instalar a Central de Inquéritos e adotar os pedidos de arrestos de bens como rotina de trabalho, a Secretaria Executiva e as promotorias de justiça necessitam de estrutura física (salas no fórum), bem como de recursos humanos (servidores e estagiários) e tecnológicos (computadores e softwares). Espaço físico: salas no Fórum Clóvis Beviláqua para abrigar 6 Promotores, 2 servidores do Ministério Público e 6 estagiários (PGJ/SEFAZ) Mesas, cadeiras, armários, computadores, impressoras, materiais de expediente, etc. (PGJ) – software de gestão. (Argumentos propostos na Reunião de trabalho em 28/01/2015 – 14 horas PGJ).

Nesse contexto nasce o Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal (GAESF), através do provimento n. 031 de 2017 da Procuradoria Geral de Justiça (em anexo), com atuação originária em Fortaleza e região metropolitana, nas hipóteses descritas no provimento, e atuação suplementar, desde que requerida pelas promotorias de justiça de execuções fiscais e crimes contra a ordem tributária de Fortaleza, ou pelos órgãos de execução do interior do Estado, atuação essa que se dará sem prejuízo da atuação do Promotor de Justiça natural.

O GAESF é órgão de execução vinculado ao Gabinete do Procurador Geral de Justiça, integrando a estrutura organizacional do Ministério Público do Estado do Ceará, e atua diretamente na condução das investigações criminais e no eventual oferecimento de denúncia.

O GAESF possui, dentre outras, as seguintes atribuições:

a) Receber as representações fiscais e outras *notitia criminis* relativas a crimes contra a ordem tributária, proceder sua triagem, instaurar o respectivo procedimento de investigação criminal, nos termos da legislação aplicável, e atuar

na investigação dos crimes contra a ordem tributária, incluindo o requerimento de medidas cautelares e o oferecimento de denúncia;

b) Encaminhar à Secretaria Executiva das Promotorias de Justiça da Execução Fiscal e dos Crimes contra a Ordem Tributária as representações fiscais, os procedimentos de investigação e os inquéritos policiais de competência estranha ao GAESF;

c) Expedir notificações para colher depoimento ou esclarecimento e, em caso de não comparecimento injustificado, requisitar a condução coercitiva, inclusive com apoio da polícia civil e militar;

d) requisitar informações, exames periciais e documentos de autoridades ou de órgãos e entidades da administração direta e indireta;

e) Promover inspeções e diligências investigatórias junto às autoridades, órgãos e entidades a que se refere o inciso anterior;

f) Requisitar auxílio de força policial para garantir a efetividade de suas prerrogativas;

g) Promover a ação penal pública, nos casos em que proceder à investigação direta;

h) Manter intercâmbio com os órgãos de combate à sonegação fiscal, propondo, sempre que oportuno e conveniente, as medidas judiciais cabíveis.

Segundo o Provimento nº 31/2017, a atuação do GAESF fica restrita às representações fiscais previstas no artigo 83 da Lei Federal nº 9.430/1994 que envolvam, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- I – pessoa jurídica cuja situação cadastral perante a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará seja ativa, ou pessoa jurídica com situação cadastral inativa que possua unidade ativa ou que seus sócios participem de pessoa jurídica ativa;
- II – pessoa jurídica cadastrada na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará com regime de recolhimento de tributos “Normal”;

O GAESF poderá atuar, ainda que não configurada qualquer das hipóteses anteriores, nos procedimentos em que:

- ✓ Existirem reiterados autos de infração lavrados em desfavor da mesma pessoa jurídica; ou
- ✓ A pessoa jurídica representada tenha relação com grupo econômico objeto de investigação por suspeita de crime contra a ordem tributária.

Ressalte-se que o GAESF foi criado pelo provimento nº 005/2017, com redação consolidada após Provimento nº 025/2017, onde, inicialmente, sua atuação ficava restrita as representações fiscais cujo valor de face do tributo fosse inferior ou igual a R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), já que se tratava de um momento inicial. Com a rápida eficiência do órgão, o Provimento de nº 31/2017 retirou essa limitação.

O GAESF é composto atualmente por três Promotores de Justiça de entrância final, que é sua composição mínima, sendo um deles o coordenador do grupo. A Coordenação do Grupo poderá ser exercida também por Procurador de Justiça.

Poderão ficar à disposição do GAESF servidores ocupantes do cargo de Inspetor de Polícia Civil e de Auditor Fiscal da Receita Estadual. Atualmente estão à disposição do GAESF quatro auditoras fiscais da SEFAZ, não havendo qualquer inspetor de polícia civil.

O GAESF atua inicialmente em harmonia com o princípio da intervenção mínima do Direito Penal, que consiste em que o estado de direito utilize a lei penal como seu último recurso (*ultima ratio*), havendo extrema necessidade, para as resoluções quando são afetados os bens jurídicos mais importantes em questão. É uma forma de disciplinar a conduta do indivíduo, no Direito brasileiro, pois se pune a conduta, e não o indivíduo.

O objetivo é a recuperação do crédito. Ao ser feito um acordo, observa-se o cumprimento do procedimento e só haverá denúncia por crime lesivo ao Fisco caso o acordo não seja cumprido.

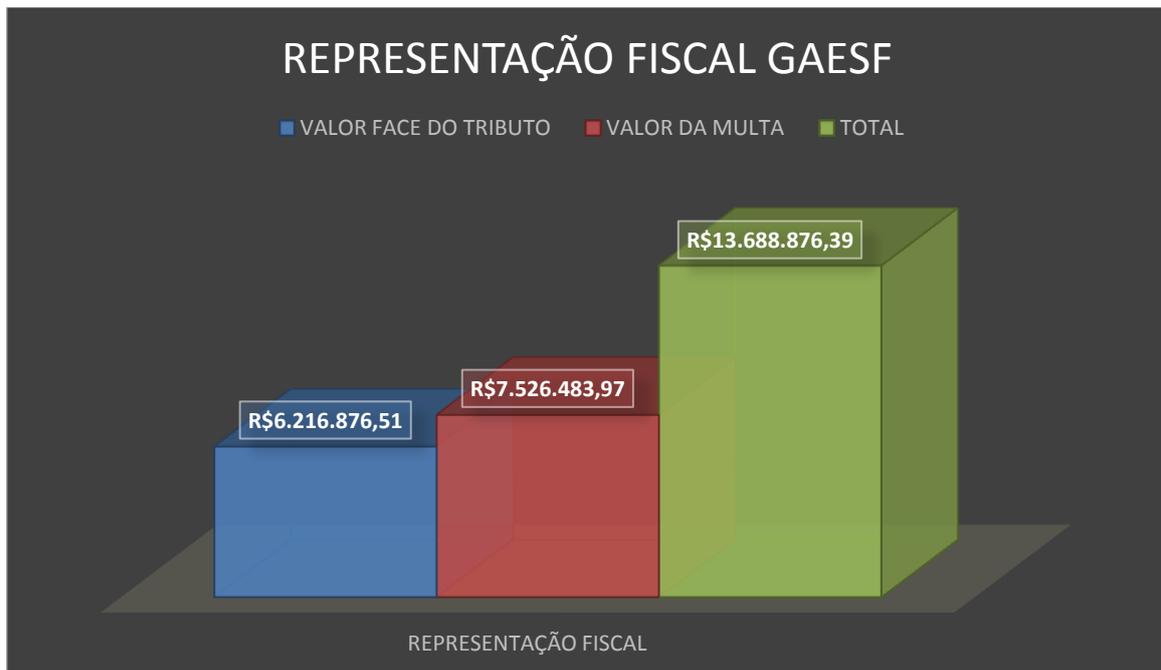
É importante mencionar que o GAESF visa à recuperação do crédito através de ações de mediação, dando oportunidade ao contribuinte, na condição de devedor, de efetuar o pagamento ou parcelamento dos seus débitos fiscais, e dessa forma, evitar demandas judiciais, tornando mais célere e eficiente o processo de recuperação de ativos para o poder público e diminuindo o número de ações penais a serem ajuizadas junto ao Poder Judiciário.

Segundo dados da Procuradoria Geral do Estado, as representações fiscais conseguem recuperar menos de 1% (um por cento) dos valores inscritos na dívida ativa do Estado, enquanto o GAESF, de janeiro a outubro de 2017, conseguiu recuperar bem mais. Senão vejamos, no quadro abaixo:

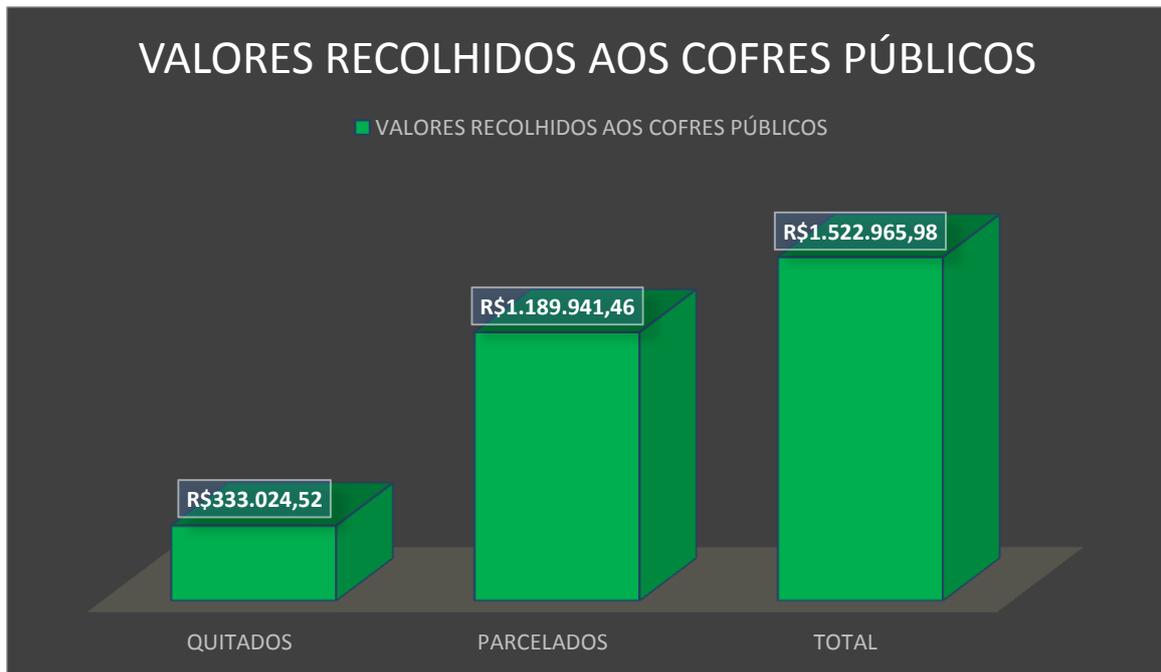
Tabela 13–Recuperação da dívida ativa do Estado – Gaesf

	Valor de face do tributo	Valor da multa	Valor total
Representações fiscais no GAESF	R\$6.216.876,51	R\$7.526.483,97	R\$13.688.876,39
	Valores recolhidos aos cofres estaduais	% em relação ao valor de face do tributo	
Quitados + parcelados	R\$1.522.965,98	24%	
Quitados	R\$333.024,52	5%	
Parcelados	R\$1.189.941,46	19%	

Fonte: GAESF/MP/CE – A tabela se refere aos PICs (Procedimentos Investigatórios Criminais) instaurados no ano de 2017, abrangendo o período de 01/2017 a 10/2017.

Gráfico 16 – Representações Fiscais

Fonte: GAESF/MP/CE – A tabela se refere aos PICs (Procedimentos Investigatórios Criminais) instaurados no ano de 2017, abrangendo o período de 01/2017 a 10/2017 – adaptado pela autora

Gráfico 17 – Valores recolhidos aos cofres públicos

Fonte: GAESF/MP/CE – A tabela se refere aos PICs (Procedimentos Investigatórios Criminais) instaurados no ano de 2017, abrangendo o período de 01/2017 a 10/2017 – adaptado pela autora.

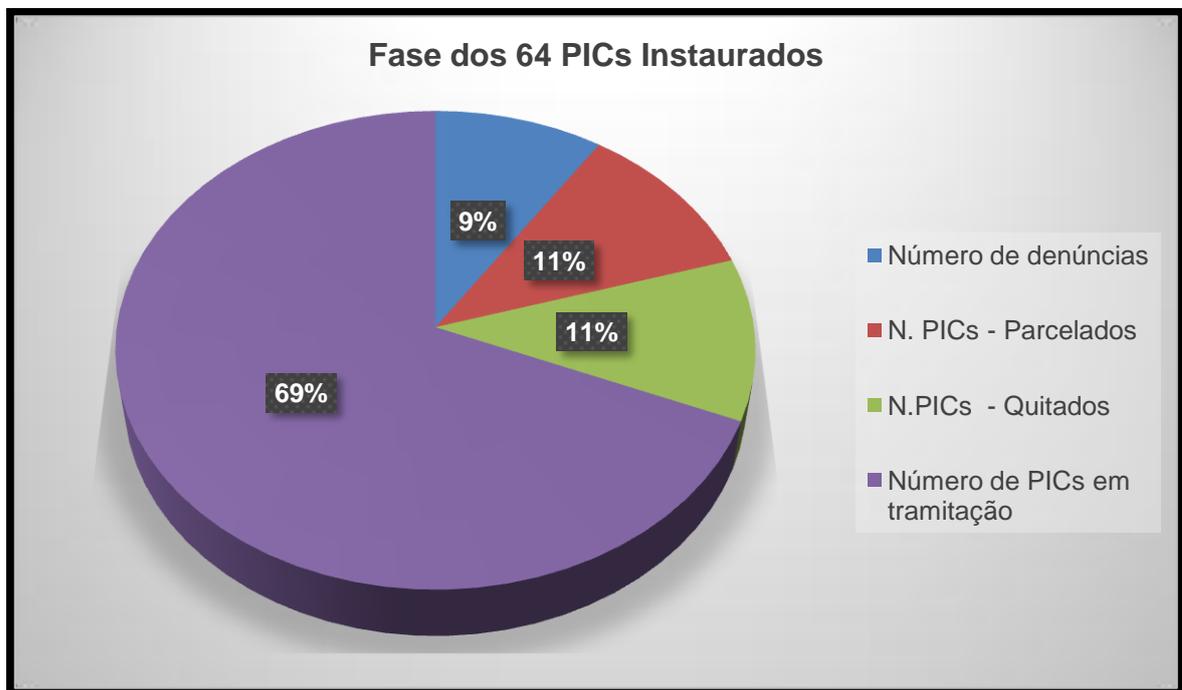
A tabela a seguir demonstra, em números absolutos, os procedimentos instaurados no GAESF de janeiro de 2017 a outubro de 2017, e suas respectivas situações até o momento da pesquisa.

Tabela 14 – Número de procedimentos instaurados janeiro a outubro de 2017

Número de PICs instaurados	64
Número de denúncias	06
N. PICs - Parcelados	07
N.PICs - Quitados	07
Número de PICs em tramitação	44

Fonte: GAESF-MP-CE.

Gráfico 18 – Percentual de procedimentos instaurados janeiro a outubro de 2017



Fonte: GAESF-MP-CE – adaptado pela autora.

Os procedimentos em tramitação encontram-se aguardando audiência, ou em busca de alguma informação, tais como endereços, informações da SEFAZ e de outros órgãos ou instituições que possuem dados relevantes para o deslinde do feito.

Percebe-se nitidamente, que das representações fiscais que permaneceram no GAESF, ou seja, daquelas que não foram remetidas para outros órgãos de execução, voltaram aos cofres públicos 5% (cinco por cento) dos tributos devidos, no que tange aos débitos totalmente quitados. Em relação aos débitos parcelados, já voltaram aos cofres públicos 19% (dezenove por cento) dos valores devidos, vale dizer, já retornaram aos cofres públicos 24% dos valores devidos e devidamente inscritos na dívida ativa, em muito superior aos menos de um por cento recuperados através das execuções fiscais, que para efetivação necessitam ainda de um custo mais elevado, tendo em vista que é utilizado todo um aparato do poder judiciário para tão pífio retorno. Essas políticas públicas perpetradas pelo Estado do Ceará, em pouco tempo, têm conseguido resultados bem mais eficazes que as medidas tradicionais até então tomadas.

A título de ilustração, pode-se citar um exemplo atual da ação integrada das instituições no Ceará, que é a recente operação “dissimulare”,¹² deflagrada pela secretaria de segurança pública em conjunto com a secretaria da fazenda estadual, desaguando no Ministério Público.

Tal operação foi veiculada intensamente na mídia local, conforme manchetes públicas:

Figura 1 – Manchete Diário do Nordeste – Operação Dissimulare

The image shows two screenshots of a newspaper article from Diário do Nordeste. The top screenshot is the article's header, featuring the newspaper's logo, navigation tabs (Cidade, Política, Negócios, Jogada, Zoeira, TVDN, Blogs, Classificados), and a search bar. The main headline reads "POLÍCIA" and the sub-headline is "Contador é preso suspeito de participar de esquema de lavagem de dinheiro e sonegação de impostos". Below this is a promotional banner for a running event: "VOCÊ AINDA PODE CORRER A ÚLTIMA PROVA DO ANO! *A ÚLTIMA CORRIDA EM FORTALEZA." and a news snippet: "ÚLTIMA HORA NEGÓCIOS: Petrobras anuncia alta de 0,5% no preço do diesel e queda de 0,8% na gasolina".

The bottom screenshot shows the main body of the article. The headline is "Contador é preso suspeito de participar de esquema de lavagem de dinheiro e sonegação". Below the headline is a sub-headline: "por ter administrado empresas que hoje devem mais de R\$ 55 milhões ao fisco (Foto: Divulgação)". There is a photograph of stacks of cash in plastic bags. The text continues: "Além de Carlos André, outros 13 suspeitos foram presos na última sexta-feira (1º), durante a primeira fase da 'Operação Dissimulare'. A Polícia segue à procura do líder da quadrilha, Jovilson Coutinho Ramalho e do contador Francisco José Timbó Farias." A sub-section titled "'Operação Dissimulare'" states: "A Polícia Civil deflagrou, na última sexta-feira (1º), a Operação Dissimulare, em combate a crimes de corrupção, lavagem de dinheiro, evasão de divisas e organização criminosa que eram cometidos no Ceará." The article concludes with: "O trabalho ofensivo desestruturou um esquema de compra de mercadoria têxtil com sonegação de impostos, que chegou a refletir em um prejuízo de mais de R\$ 300 milhões aos cofres públicos. As investigações iniciaram há pouco mais de um ano e tinham como foco as ações".

Fonte: Diário do Nordeste (2017).

¹²<http://diariodonordeste.verdesmares.com.br/cadernos/policia/online/contador-e-presosuspeito-de-participar-de-esquema-de-lavagem-de-dinheiro-e-sonegacao-de-impostos-1.1816381>
<https://g1.globo.com/ceara/noticia/treze-sao-presos-em-esquema-de-sonegacao-que-causou-prejuizo-de-mais-de-r-300-milhoes-ao-ceara.ghtml>
<https://www.opovo.com.br/jornal/cotidiano/2017/09/14-pessoas-sao-presas-em-esquema-de-sonegacao-no-setor-textil.html>

Figura 2 – Destaque na mídia



Movimentação de quadrilha presa ultrapassa R\$ 1 bilhão - Diário do Nordeste (Assinatura) (Blogue)

Há 13 suspeitos presos. Dentre eles, dois auditores da Sefaz. Três pessoas permanecem foragidas da Justiça. 01:00 · 02.09.2017 por Emanoela Campelo de Melo - Repórter. Um esquema fraudulento que movimentou mais de um bilhão de reais foi ...

<http://diariodonordeste.verdesmares.com.br/cadernos/policia/movimentacao-de-quadrilha-presa-ultrapassa-r-1-bilhao-1.1814611>



Esquema de lavagem de dinheiro e sonegação de impostos no CE causou prejuízo de R\$ 300 milhões - Diário do Nordeste (Assinatura) (Blogue)

operação dissimulare Nos locais alvos da operação, os agentes de segurança apreenderam diversas mercadorias como veículos, joias, cerca de R\$ 2 milhões (FOTO: Emanoela Campelo) esquema Representação gráfica do esquema criminoso. Clique ...

<http://diariodonordeste.verdesmares.com.br/cadernos/policia/online/esquema-de-lavagem-de-dinheiro-e-sonegacao-de-impostos-no-ce-causou-prejuizo-de-r-300-milhoes-1.1814032>

Fonte: <[http://www.newsjs.com/br/treze-s%C3%A3o-presos-em-esquema-de-sonegac%C3%A3o-que-causou-preju%C3%ADzo-de-mais-de-r\\$-300-milh%C3%B5es-ao-cear%C3%A1/dFyRnO-dIn1YIgM/](http://www.newsjs.com/br/treze-s%C3%A3o-presos-em-esquema-de-sonegac%C3%A3o-que-causou-preju%C3%ADzo-de-mais-de-r$-300-milh%C3%B5es-ao-cear%C3%A1/dFyRnO-dIn1YIgM/)>.

Figura 3 – Destaque no portal G1 de notícias

Treze são presos em esquema de sonegação que causou prejuízo de mais de R\$ 300 milhões ao Ceará

Empresários e auditores da Sefaz estavam envolvidos no processo de lavagem de dinheiro na compra de produtos do setor têxtil.



Por G1 CE
01/09/2017 17h44 · Atualizado 01/09/2017 20h35



resultou em mais de R\$ 300 milhões de reais de prejuízo aos cofres públicos. O suposto líder do esquema ainda está foragido.

A "Operação Dissimulare" foi deflagrada pela Polícia Civil do Estado do Ceará, com apoio da Secretaria da Fazenda (Sefaz) nesta sexta-feira (1º) e desmontou um esquema de compra de mercadoria têxtil com sonegação de impostos. Além dos 13 mandados de prisão, foram realizados ainda 37 mandados de busca e apreensão, que conseguiram, até o momento, contabilizar R\$ 2 milhões apreendidos.

O início das investigações foi há pouco mais de um ano, quando a Delegacia de Crimes Contra a Administração e Finanças Públicas (DCCAFP) passou a apurar ações ilícitas de pessoas que adquiriam produtos do ramo têxtil sem o pagamento dos impostos correspondentes. A polícia

Fonte: G1 (2017).

Enfatiza-se a importância desta operação, que resultou na prisão de 14 (catorze) pessoas, com busca e apreensão de mais de 50 (cinquenta) veículos, 1000 (mil) cheques preenchidos e outros 500 (quinhentos) em branco, cerca de 300 (trezentas) joias e 20 (vinte) relógios de luxo, vultosa quantia em dinheiro, cerca de 800 toneladas de tecidos. A organização criminosa também adquiriu vários imóveis, tendo um deles sido avaliado em 4 milhões de reais, já se encontrando a disposição da justiça. A soma dos valores dos imóveis, entre casas, galpões e sedes empresariais ultrapassa os 50 milhões de reais. As mercadorias apreendidas no galpão na Rua Liberato Barroso, no centro de Fortaleza, valem mais de 150 (cento e cinquenta) milhões.

Após a contagem de dinheiro apreendido na residência de um dos 14 presos, a polícia civil chegou ao valor de R\$1.000.000,00 (um milhão de reais), além de 4590 (quatro mil quinhentos e noventa) euros e 1000 (mil) pesos chilenos. O valor apreendido em dinheiro em espécie chegou a mais de 2 milhões de reais.

A operação “Dissimulare” revelou um esquema milionário de sonegação fiscal envolvendo empresas do segmento têxtil, uma verdadeira organização criminosa, o que demonstra a real necessidade de conter a reiteração das condutas delituosas praticadas. O Secretário de Segurança Pública e Defesa Social (SSPDS) André Costa, em entrevista ressaltou que a apreensão foi de “um grande volume que certamente servirá para o ressarcimento aos cofres públicos”.

Após as prisões, cinco funcionários da SEFAZ realizaram o trabalho de apreensão e retiradas de mercadorias no galpão na Liberato Barroso. As atividades contaram com o suporte de dois caminhões de nove metros de comprimento com capacidade de 18 toneladas.

O galpão toma todo um quarteirão no centro, e estava repleto de rolos de tecido. Foram necessários mais de três dias para que os funcionários da SEFAZ retirassem toda a mercadoria.

A quantidade foi tão vultosa que foram usadas 15 (quinze) carretas para transportar o estoque até os galpões da secretaria. O valor estimado da mercadoria apreendida é de 150 milhões.

Uma única operação que ocorreu de forma integrada conseguiu desarticular uma organização criminosa que causou grandes prejuízos ao erário estadual, tendo sido barrada, isso sem falar no viés educativo para outras empresas que sonegam criminosamente.

A organização criminosa atuava abrindo empresas de fachada, que se regularizavam contabilmente ao vender notas fiscais frias. Os receptadores eram os feirantes da Rua José Avelino no centro de Fortaleza, que adquiriam os tecidos e pagavam 1,5 a 3 por cento sobre o valor da nota fria.

De acordo com o delegado titular da delegacia de crimes contra a administração e finanças públicas (DCCAFP), responsável pela apuração das ações ilícitas, 27 empresas de fachada operavam no esquema, segundo o qual eram adquiridos tecidos em outros estados, como Santa Catarina, São Paulo e Minas Gerais através de empresas de fachada, que conseguiam o benefício de postergar o pagamento do ICMS na modalidade substituição tributária para o vigésimo dia do

mês subsequente, sendo que não cumpriam com sua obrigação tributária, e quando se iniciava alguma ação fiscal por parte da SEFAZ, a empresa era fechada.

A mercadoria adquirida pelas empresas de fachada era repassada a outras empresas beneficiárias do esquema, que por sua vez repassavam a feirantes, receptadores e sonegadores de tributos. Algumas das empresas que forneciam o material sabiam que se tratava de um esquema criminoso.

Ainda, segundo o delegado os prejuízos financeiros podem ser muito maiores já que a apreensão e prisões foram apenas a primeira fase de uma investigação extremamente complexa. Após o rastreamento das transações comerciais, deve se chegar a todos os envolvidos, todos os beneficiados pelo esquema. Frise-se que as empresas de fachada forjavam a regularização de suas escrituras fiscais por meio de falsificação de documentos e venda fraudulenta de notas fiscais de saída, pelas quais se pagava entre 1,5 a 3 por cento do valor da nota. A quadrilha atuava desde 2004, mas na operação “Dissimulare”, as investigações se concentram nas ações ilícitas entre os anos de 2012 e 2015. As investigações tiveram início a mais de um ano.

Não se pode olvidar, ainda, que, conforme se depreende dos fatos acima narrados, quando do desvelamento de esquemas voltados à prática de crimes de sonegação fiscal, envolvendo vultosos valores, em verdadeira apropriação delitiva do patrimônio público, emerge um sentimento de repulsa e a necessidade de reposição da justiça, da dignidade humana e dos vínculos sociais.

Sobredito resgate social, contudo, somente viabilizar-se-á através de uma ação enérgica de todo o espectro das autoridades e na manutenção das instituições políticas, sociais e econômicas. Frise-se, igualmente, que a prática reiterada e permanente de crimes de sonegação fiscal, com grave repercussão financeira, como é o caso da organização criminosa objeto da operação “Dissimulare”, representa uma ameaça permanente à ordem pública, representando uma periculosidade alarmante que merece, por parte de todas as instituições de combate à sonegação fiscal, uma enérgica e corajosa tomada de atitude para coibir, quando chamado a atuar dentro do devido processo legal, a prática desses delitos que subtraem do cidadão, direitos fundamentais, como o direito à moradia, saúde, segurança pública, enfim, direitos que lhe assegure uma vida digna e que são atribuições sociais obrigatórias por parte do Estado, que cumpre seu mister tendo como fonte primária a arrecadação de impostos.

O combate à sonegação fiscal tem também o sentido de justiça fiscal, uma vez que visa salvaguardar o interesse público, como também objetiva respeitar os contribuintes que pagam corretamente seus tributos, possibilitando ao Estado cumprir suas obrigações, mantendo os recursos necessários para executar as atividades fins, em busca de uma justiça social.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa serve de subsídio para ser aplicada visando coibir práticas de sonegação fiscal. O prejuízo gerado pela sonegação fiscal é gravíssimo e ensurdecedor, uma vez que não se faz políticas públicas sem recursos financeiros, e estes advêm dos tributos. Sonegar impostos é negar uma vida digna ao cidadão; é negar-lhe acesso à saúde, à segurança pública, à moradia, à mobilidade urbana, enfim, ao mínimo necessário.

Afirma-se que o princípio da dignidade humana é diuturnamente vilipendiado de várias formas, mas não há dúvida de que a sonegação fiscal é um meio estarrecedor de retirar do cidadão a possibilidade de viver com o mínimo existencial decente. A sonegação fiscal é uma das maiores inibidoras do progresso da nação.

Como exposto no decorrer deste trabalho, aquele contribuinte que cumpre regularmente com suas obrigações tributárias também é prejudicado com a concorrência desleal. O sonegador, por ter mais capital disponível, consegue fornecer valores abaixo dos seus concorrentes dentro da mesma atividade.

Isso leva o contribuinte regular a grandes prejuízos, e até mesmo à falência pela dificuldade de concorrer. O contribuinte também é cidadão, e por isso, também é afetado quando os recursos não chegam como deveriam para a execução de políticas públicas que beneficiam a sociedade.

Sabe-se que a solução não é tão simples, já que depende de diversas instituições, que devem ou deveriam trabalhar irmanadas e em comunhão de desígnios no combate à sonegação fiscal, inclusive passando por um sistema de justiça eficiente.

O Estado Democrático de Direito reconhece a supremacia do interesse público sobre o privado. Assim o Estado tem o dever legal de aplicar o produto da arrecadação tributária no interesse público, e é direito do cidadão cobrar tal investimento.

De outra sorte, não é lícito ao particular, alegando que o Estado, através de seus agentes, desvia os recursos adquiridos através da tributação, sonegar qualquer imposto, posto que a sonegação é um ato de um contra todos, vale dizer, o sonegador tira, de maneira egoísta, um recurso que seria utilizado para o bem-estar social, inclusive do próprio sonegador.

No estado do Ceará, vê-se numa escala crescente, que as instituições de combate a sonegação fiscal tem se irmanado no sentido de tornar mais efetiva e eficiente tal combate.

Foi criado o AIRA - Ação integrada para recuperação de ativos, que em suma é uma força-tarefa entre as instituições no combate a sonegação fiscal no Estado do Ceará, e no âmbito do Ministério Público foi criado o GAESF - Grupo de atuação especial de combate a sonegação fiscal.

A finalidade do AIRA é unir esforços interinstitucionais visando à propositura de medidas judiciais e administrativas, a serem implementadas pelos órgãos e instituições públicas que a integram, para o aprimoramento das ações e busca da efetividade na recuperação de ativos de titularidade do Estado.

O GAESF é órgão de execução vinculado ao Gabinete do Procurador Geral de Justiça, integrando a estrutura organizacional do Ministério Público do Estado do Ceará, e atua diretamente na condução das investigações criminais e no eventual oferecimento de denúncia.

Ressalte-se que o GAESF foi criado pelo provimento nº 005/2017, com redação consolidada após Provimento nº 025/2017, onde, inicialmente, sua atuação ficava restrita as representações fiscais cujo valor de face do tributo fosse inferior ou igual a R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), já que se tratava de um momento inicial. Com a rápida eficiência do órgão, o Provimento de nº 31/2017 retirou essa limitação.

O GAESF é composto atualmente por três Promotores de Justiça de entrância final, que é sua composição mínima, sendo um deles o coordenador do grupo. A Coordenação do Grupo poderá ser exercida também por Procurador de Justiça.

Poderão ficar à disposição do GAESF servidores ocupantes do cargo de Inspetor de Polícia Civil e de Auditor Fiscal da Receita Estadual. Atualmente estão à disposição do GAESF quatro auditoras fiscais da SEFAZ, não havendo qualquer inspetor de polícia civil.

O GAESF atua inicialmente em harmonia com o princípio da intervenção mínima do Direito Penal, que consiste em que o estado de direito utilize a lei penal como seu último recurso (*ultima ratio*), havendo extrema necessidade, para as resoluções quando são afetados os bens jurídicos mais importantes em questão. É uma forma de disciplinar a conduta do indivíduo, no Direito brasileiro, pois se pune a conduta, e não o indivíduo.

O objetivo é a recuperação do crédito. Ao ser feito um acordo, observa-se o cumprimento do procedimento e só haverá denúncia por crime lesivo ao Fisco caso o acordo não seja cumprido.

É importante mencionar que o GAESF visa à recuperação do crédito através de ações de mediação, dando oportunidade ao contribuinte, na condição de devedor, de efetuar o pagamento ou parcelamento dos seus débitos fiscais, e dessa forma, evitar demandas judiciais, tornando mais célere e eficiente o processo de recuperação de ativos para o poder público e diminuindo o número de ações penais a serem ajuizadas junto ao Poder Judiciário.

Segundo dados da Procuradoria Geral do Estado, as representações fiscais conseguem recuperar menos de 1% (um por cento) dos valores inscritos na dívida ativa do Estado, enquanto o GAESF, de janeiro a outubro de 2017, conseguiu recuperar percentual bem maior.

A presente pesquisa demonstrou nitidamente que das representações fiscais que permaneceram no GAESF, ou seja, daquelas que não foram remetidas para outros órgãos de execução, voltaram aos cofres públicos 5% (cinco por cento) dos tributos devidos, no que tange aos débitos totalmente quitados. Em relação aos débitos parcelados, já voltaram aos cofres públicos 19% (dezenove por cento) dos valores devidos, vale dizer, já retornaram aos cofres públicos 24% dos valores devidos e devidamente inscritos na dívida ativa, em muito superior aos menos de um por cento recuperados através das execuções fiscais, que para efetivação necessitam ainda de um custo mais elevado, tendo em vista que é utilizado todo um aparato do poder judiciário para tão pífio retorno. Essas políticas públicas perpetradas pelo Estado do Ceará, em pouco tempo, têm conseguido resultados bem mais eficazes que as medidas tradicionais até então tomadas.

A título de ilustração, pode-se citar um exemplo atual da ação integrada das instituições no Ceará, que é a recente operação “dissimulare”,¹³ deflagrada pela secretaria de segurança pública em conjunto com a secretaria da fazenda estadual, desaguando no Ministério Público.

¹³<http://diariodonordeste.verdesmares.com.br/cadernos/policia/online/contador-e-presos-suspeito-de-participar-de-esquema-de-lavagem-de-dinheiro-e-sonegacao-de-impostos-1.1816381>
<https://g1.globo.com/ceara/noticia/treze-sao-presos-em-esquema-de-sonegacao-que-causou-prejuizo-de-mais-de-r-300-milhoes-ao-ceara.ghtml>
<https://www.opovo.com.br/jornal/cotidiano/2017/09/14-pessoas-sao-presas-em-esquema-de-sonegacao-no-setor-textil.html>

A operação “Dissimulare” revelou um esquema milionário de sonegação fiscal envolvendo empresas do segmento têxtil, uma verdadeira organização criminosa, o que demonstra a real necessidade de conter a reiteração das condutas delituosas praticadas. Tal operação foi veiculada intensamente na mídia local.

A mudança de cultura é urgente, incluindo a mudança de pensamento dentro das próprias instituições de combate à sonegação fiscal, notadamente entre os membros do Ministério Público com atuação diversa do mister de combater o crime tributário, os quais veem nos promotores de justiça com atuação no combate às fraudes fiscais como meros cobradores do estado.

O combate à sonegação fiscal é um dos temas que precisa ser trabalhado na academia, precisa ser despertado no meio acadêmico, onde a produção do pensamento é ricamente trabalhada, e de onde sai nossos gestores. É com esse desiderato que foi realizada a pesquisa. Princípios e conceitos jurídicos como dignidade humana, democracia, legalidade, segurança jurídica, administração eficiente, eficaz e transparente, controle social das contas públicas e combate à sonegação fiscal são todos inerentes, de forma explícita ou não, a um conjunto de ordem constitucional que visa o bem-estar social.

Pretende-se, assim, o reconhecimento do combate à sonegação fiscal como um importante instrumento de transformação social, que poderá possibilitar o alcance de um novo nível de efetivação dos Direitos Fundamentais do cidadão.

REFERÊNCIAS

- AHMED, R.A; RIDER, M. Pakistan's tax gap: estimates by tax calculation and methodology. Georgia State University. Andrew Young School of Policy Studies. International Studies Program Working Paper 08-11, December 2008.
- ALMEIDA, Alberto C. **A cabeça do brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Record, 2007.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- ANDREUCCI, Antônio Ricardo. **Legislação Penal Especial**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1966.
- AVRITZER, Leonardo. Instituições participativas e desenho institucional: algumas considerações sobre a variação da participação no Brasil democrático. **Opinião Pública**, Campinas, vol.14, n.1, pp.43-64, jun.2008. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/op/v14n1/02.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2017.
- AVRITZER, L. A qualidade da democracia e a questão da efetividade da participação: mapeando o debate. In: **Efetividade nas instituições participativas no Brasil: Estratégias de Avaliação**. Brasília: Ipea, 2011.
- BARCELLOS, Ana Paula. Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas. In: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flávio (Orgs.). **Direitos fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalismo do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, n. 58, p.1-42, jan./mar., 2007.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e fiscalidade**. 2. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2006.
- BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade** – para uma teoria geral da política. 13. ed. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2003.
- BOFF, Salete Oro. **Reforma tributária e federalismo: entre o ideal e o possível**. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2005.

BONI, Valdete; QUARESMA, Sílvia Jurema. Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em Ciências Sociais. **Revista Eletrônica dos Pós-Graduandos em Sociologia Política da UFSC**, v.2, n.1, p. 68-80, jan./jul.2005. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/emtese/article/viewFile/%2018027/16976>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

BOTELHO, Paula de Abreu Machado Derzi. **Sonegação fiscal e identidade constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao?Constituicao.htm>. Acesso em: 27 jul. 2015.

BRASIL. Casa Civil. **Lei complementar n. 87, de 13 de Setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 12 ago. 2017.

_____. Casa Civil. **Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 12 ago. 2017.

_____. Casa Civil. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 12 ago. 2017.

_____. Casa Civil. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429.htm>. Acesso em: 12 ago. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/poagador.jsp?docTPAC&docID516889>>. Acesso em: 18 jul. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 492.353 AgR/RS**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620560>>. Acesso em: 20 jul. 2015.

CALMON, Sacha. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CAMARGO, A. **Código Tributário Nacional**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

CAMARGO, A. Do federalismo oligárquico ao federalismo democrático. In: PANDOLFI, D. (Org.). **Repensando o Estado Novo**. Rio de Janeiro: FGV, 1999.

CAMARGO, R. **Nota fiscal “calçada”**: infração tributária e penal. 31 ago. 2008. Disponível em:

<<http://robertocamargo.typepad.com/educacaotributaria/2008/08/nota-fiscal-cal.html>>. Acesso em: 10 maio 2017.

CARTA de Belo Horizonte. Disponível em:

<https://www.ufmg.br/online/arquivos/anexos/CARTA_DE_BELO%2BHORIZONTE_Itamar_avaluar.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. 551p.

CATARINO, João Ricardo. Os novos contextos das finanças públicas: parte II - desafios da Tributação no ímpeto de uma maior codificação fiscal mundial. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**, v.3, n. 4, 2011.

CATORZE pessoas são presas em esquema de sonegação no setor têxtil. **O Povo**, Fortaleza, 02 set. 2017. Cotidiano. Disponível em:

<<https://www.opovo.com.br/jornal/cotidiano/2017/09/14-pessoas-sao-presas-em-esquema-de-sonogacao-no-setor-textil.html>>. Acesso em: 14 out. 2017.

CEARÁ. Ministério Público. **Lei n. 14.505, de 18 de novembro de 2009**. Dispõe sobre a remissão, a anistia e a transação de créditos tributários relacionados com o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, com o imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA, e com o imposto de transmissão causa mortis e doações - ITCD, inscritos ou não em dívida ativa do estado, na forma que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.mpce.mp.br/wp-content/uploads/2016/03/Lei-n%C2%BA-14.505-2009.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2017.

CONTADOR é preso suspeito de participar de esquema de lavagem de dinheiro e sonegação de impostos. **Diário do Nordeste**, Fortaleza, 06 set. 2017. Polícia.

Fonte:

<<http://diariodonordeste.verdesmares.com.br/cadernos/policia/online/contador-e-preso-suspeito-de-participar-de-esquema-de-lavagem-de-dinheiro-e-sonogacao-de-impostos-1.1816381>>. Acesso em: 12 jun. 2017.

CRUZ, A. Sonegação fiscal, um crime praticado por muitos. **Campo Grande News**, Campo Grande, 23 out. 2015. Artigos. Disponível em:

<<https://www.campograndenews.com.br/artigos/sonogacao-fiscal-um-crime-praticado-por-muitos>>. Acesso em: 12 jul. 2017.

DA MATTA, R. **Carnavais, malandros e heróis** - uma sociologia do dilema brasileiro. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1980.

DAMATTA, Roberto. **A casa e a rua**: espaço, cidadania mulher e morte no Brasil. Rio de Janeiro: Rocco, 1997a.

DAMATTA, Roberto. **Carnavais, Malandros e Heróis: para uma sociologia do dilema brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Rocco, 1997b.

DALLAZEM, Dalton Luiz; LIMA JÚNIOR, Joel Gonçalves. Tributação e Ordem Econômica. **Revista Argumentum**, Vitória/ES, v. 9, n. 9, p. 36-60, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DIMENSTEIN, Gilberto. **O cidadão de papel: a infância, a adolescência e os direitos humanos no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Ática, 2006. 136 p.

DYE, Thomas D. **Understanding Public Policy**. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall, 1984.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FAORO, R. **Os donos do poder - formação do patronato político brasileiro**. São Paulo: Globo, 2000.

FERRAZ, Roberto Ferraz (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: QuartierLatin, 2009.

FURTADO, Celso. **Teoria e política do desenvolvimento econômico**. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GÓMEZ SABAINI, J. C., JIMÉNEZ, J. P.; A. PODESTÁ. A. **Tributación, evasión, y equidade em América Latina**. Santiago, Chile: ECLAG/GTZ, 2010.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2008.

HOLLANDA, S. B. **Raízes do Brasil**. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **Sistema Tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva**. 2. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2006.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W.W. Norton & Company, 1999.

JIMÉNEZ, J. P.; SABAINI, J. C. G. **Tax structure and tax evasion in Latin America**. CEPAL Economic Development Division, 2012. p.1-82.

LARAIA, Roque de Barros. **Cultura**: um conceito antropológico. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1989.

LASWELL, Harold Dwight. **Politics**: who gets what, when, how. Cleveland: Meridian Books. 1936/1958.

LIMA, Francisco Dorneles. **A importância do ICMS na receita pública do Estado do Ceará**. 2010. 193 f. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) - Curso de Mestrado Profissional em Economia do Setor Público, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2010. Disponível em: <<http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/monografias/gerados/francisco%20dorneles%20lima.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2017.

LOPTREATO, Francisco Luiz. O papel da política fiscal: um exame da visão convencional. **Texto para Discussão IE/UNICAMP**, Campinas, n. 119, p.1-33, fev. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Sanções penais tributárias**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2005.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. Fortaleza: Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito; GOUVEA, Marcus Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito; GOUVEA, Marcus Freitas. A Função do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política. **Revista da Faculdade de Direito de Fortaleza**, Fortaleza, v. 2, n. 28, jul./dez. 1987.

MANTEGA, Guido. O Brasil se preparou para enfrentar a crise mundial. **Ouvidoria em Revista**, Brasília, ano 6, n.4, p.1-4, jul. 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito Econômico e Tributário**: Comentários e Pareceres. São Paulo: Resenha Tributária, 1992.

_____. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 15. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. **A política tributária como instrumento de defesa do contribuinte**: a defesa do contribuinte no direito brasileiro. São Paulo: IOB, 2002.

MATIAS-PEREIRA, José. Gestão das Políticas Fiscal e Monetária: os efeitos colaterais da crise mundial no crescimento da economia brasileira. **Observatório de la Economía Latinoamericana**, n. 148, 2010.

MEAD, Lawrence. Public Policy: Vision, Potential, Limits. **Policy Currents**, p.1-4, feb. 1995.

MELLO, Leonel. John Locke e o individualismo liberal. In: WEFFORT, F. (Org.). **Os clássicos da política**. São Paulo: Ática, 1995. p.81-110.

MELLO, Pedro C.; SPOLADOR, Humberto. **Crises Financeiras**. 3. ed. São Paulo: Saint Paul, 2010.

MENEZES, Djacir Holanda de. **Tributação e sonegação fiscal: um estudo da sonegação do ICMS**. 2014. 43 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Curso de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/9539/1/2014_dissert_dhmenezes.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2017.

MONTEIRO, Sónia; COSTA, Suzana; PEREIRA, Liliana (Coord.). **A Fiscalidade como Instrumento de Recuperação Económica**. Porto: Vida Econômica, 2011.

MORAES Alexandre de; SMANIO GianpaoloPoggio. **Legislação penal especial**. São Paulo: Atlas, 2006.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.

_____. **Direito Fiscal**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

NASCIMENTO, M.M. do. Rousseau: da servidão a liberdade. In: WEFFORT, Francisco (Org.). **Os clássicos da Política**. São Paulo: Ática, 1995. p.201-237.

NOVO Código Tributário Alemão 1977. Tradução de Alfred J. Schimd. São Paulo: Forense Jurídica, 1978.

OLIVEIRA, FA. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1989-2009. **IPEA - Texto para discussão**, n.1469, Brasília, jan. 2010.

OLIVEIRA, Wagner Pires de; OLIVEIRA, Ana Lúcia Gatto de. O dever fundamental de pagar tributos. **Fórum Administrativo**, Belo Horizonte, v. 3, n. 17, p. 914-915, jul., 2002.

PELLIZZARI, Deoni. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Petrópolis: Vozes, 1990. 132 p.

PINTO, Francisco Roberto. **Evasão fiscal e estratégia empresarial: a percepção dos empresários brasileiros**. 2008. 268 f. Tese (Doutorado em Gestão de Empresas) – Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2008. Disponível em: <<http://www.robertopinto.com.br/uploads/pdf/coimbra.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2016.

PLUTARCO, Hugo Mendes. A Sonegação e a Litigância Tributária como Forma de Financiamento. **Economic Analysis of Law Review**, Brasília, v.3, n.1, p.122-147, jan./jun. 2012. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/3%20EALR%20122/3%20EALR%20122>>. Acesso em: 22 ago. 2017.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2011**. Brasília, 2012.

REZENDE, Fernando. **O processo da reforma tributária**. 1996 - Instrumento de Recuperação Econômica. Brasília: EdUnb, 2005. 223 p.

RIBEIRO, Roberto Name; BUGARIN, Mirta Noemi Satoka. Fatores determinantes e evolução da economia submersa no Brasil. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v.33, n.3, p.435-466, jul./sep. 2003. Disponível em:<<http://www.scielo.br/pdf/ee/v33n3/v33n3a02.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2016.

RIBEIRO, Renato Janine. Hobbes: o medo e a esperança. In: WEFFORT, F. (Org.). **Os clássicos da Política**. São Paulo: Ática, 1995.p.53-77.

RICHARDSON, G. Determinantes of tax evasion: A cross-country investigation. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v.15, p.150-169, 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. 2. ed., São Paulo: Max Limonad, 2001.

SARAVIA, Enrique. Introdução à Teoria da Política Pública. In: SARAVIA, Enrique; FERRAREZI, Elisabete (Org.). **Políticas públicas**: coletânea. Brasília: ENAP, 2006. v.2.

SARAVIA, Enrique; FERRAREZI, Elisabete (Org.). **Políticas públicas**: coletânea. Brasília: ENAP, 2006. v.2.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SAUTER, N.; WINTER, J. Do investors respond to tax reform? Evidence from a natural experiment in Germany. **Economics Letters**, n.108, p. 193-196, 2010.

SAYEG, Roberto N. Sonegação tributária e complexidade. **RAE–eletrônica**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, p. 1-16, 2003.

SELCHER, W. Futuro do Federalismo na Nova República. **Revista de Administração Pública - RAP**, Rio de Janeiro, v. 24, n. 1, 1991.

SILVA, Ademir Alves da. A reforma da previdência social brasileira: entre o direito social e o mercado. **São Paulo em Perspectiva**, São Paulo, v. 18, n. 3, p. 16-32, 2004.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL. **Sonegação no Brasil** – Uma estimativa do desvio da arrecadação. 2014. <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao>>. Acesso em: 12 nov. 2017.

SIQUEIRA, M.; RAMOS, F. A Economia da Sonegação: Teorias e Evidências Empíricas. **Revista de Economia Contemporânea**, v.9, n.3, p.555-581, 2005.

SLEMERD, J. **Trust in public finance**. NBER working paper 9187. 2002

SOUZA, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. **Sociologias**, Porto Alegre, v.8, n.16, p.20-45, jul./dez.2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/soc/n16/a03n16>>. Acesso em: 27 jul. 2015.

SOUZA, Robson Sávio Reis. Políticas públicas e violência. **Democracia viva**, São Paulo, n. 33, p. 38-43, out./dez. 2006.

TEIXEIRA, Celso Elenaldo. **O papel das políticas públicas no desenvolvimento local e na formação da realidade**. Disponível em: <http://www.fit.br/home/link/texto/politicas_publicas.pdf>. Acesso em: 23 jul. 2015.

TOCQUEVILLE, Alexis. **Da democracia na América**. São Paulo: Saraiva, 2009.

TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário e ordem econômica**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TREZE são presos em esquema de sonegação que causou prejuízo de mais de R\$ 300 milhões ao Ceará. **G1**, Fortaleza, 01 set. 2017. Notícia. Disponível em: <<https://g1.globo.com/ceara/noticia/treze-sao-presos-em-esquema-de-sonegacao-que-causou-prejuizo-de-mais-de-r-300-milhoes-ao-ceara.ghtml>>. Acesso em: 14 out. 2017.

VARSANO, Ricardo. De ônus a bônus: política governamental e reformas fiscais na transformação do Estado brasileiro. **Texto para Discussão Ipea**, Brasília, n.417, p.1-18, maio 1996. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0417.pdf>. Acesso em: 12 maio 2017.

VINHA, Thiago Degelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. Efeitos socioeconômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. In: PEIXOTO, Marcelo; FERNANDES, Edison Carlos (Coords.). **Tributação, justiça e liberdade**. Curitiba: Juruá, 2005.

ANEXOS

ANEXO A –Decreto n. 32349 de 07 de junho de 2017 – Estadual – Ceará

Decreto Nº 32249 DE 07/06/2017 - Estadual - Ceará - LegisWeb

<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=344656>**DECRETO Nº 32249 DE 07/06/2017**

Publicado no DOE em 8 jun 2017

• **Compartilhar:**

Institui a Ação Integrada para Recuperação de Ativos - AIRA.

O Governador do Estado do Ceará, no uso das atribuições que lhe confere o art. 88, incisos IV e VI, da Constituição Estadual, e

Considerando a necessidade de atuação integrada dos órgãos estaduais na melhora e incremento da arrecadação e no combate à sonegação fiscal,

Decreta:

Art. 1º Fica instituída a Ação Integrada para Recuperação de Ativos - AIRA, com a finalidade de unir esforços interinstitucionais visando à propositura de medidas judiciais e administrativas, a serem implementadas pelos órgãos e instituições públicas que a integram, para o aprimoramento das ações e busca da efetividade na recuperação de ativos de titularidade do Estado.

Art. 2º A AIRA será integrada pelos seguintes órgãos:

I - Procuradoria-Geral do Estado do Ceará, representada por procuradores indicados pelo Procurador-Geral do Estado;

II - Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, representado por auditores fiscais indicados pelo Secretário da Fazenda;

III - Secretaria da Segurança Pública e Defesa Social, representada por Delegados de Polícia indicados pelo Secretário da Segurança Pública e Defesa Social.

Parágrafo único. Mediante convênio, poderão também integrar a AIRA o Ministério Público e o Poder Judiciário do Estado do Ceará.

Art. 3º No âmbito da AIRA, poder-se-á:

I - propor medidas técnicas, legais e administrativas, visando a recuperação de ativos decorrentes de ilícitos penais, fiscais e administrativos;

II - promover e incentivar a prevenção e a repressão aos crimes contra a ordem tributária e a lavagem de dinheiro, com enfoque especial na recuperação de ativos;

III - estabelecer diretrizes para a promoção do desenvolvimento de ações operacionais integradas entre órgãos e instituições envolvidas, respeitado o planejamento de cada uma delas;

IV - promover e incentivar encontros, seminários e cursos relacionados às atividades da AIRA, visando à valorização e ao aperfeiçoamento técnico de servidores de órgãos e entidades da Administração Pública;

V - realizar discussões sobre questões estratégicas e técnicas que visem ao aprimoramento da legislação aplicável, bem como mecanismos administrativos e gerenciais no âmbito de cada órgão e instituição que o integram;

VI - criar bancos de dados para fins de coleta e de cruzamento de todas as informações necessárias para a realização eficiente de suas competências, bem como das atividades desempenhadas e de seus resultados;

VII - exercer outras atividades inerentes à sua finalidade.

Parágrafo único. Quaisquer integrantes da AIRA podem propor as medidas previstas neste artigo.

Art. 4º A AIRA tem atuação permanente e seus integrantes deverão reunir-se, ordinariamente, a cada 02 (dois) meses, ou no prazo previsto em convênio firmado pelos órgãos e instituições que a compõem, mediante convocação com antecedência mínima de 15 (quinze) dias.

Parágrafo único. A forma de integração dos órgãos componentes da AIRA poderá ser detalhada em convênio ou outro instrumento congêneres.

Art. 5º Para a execução das medidas definidas previstas neste Decreto, além daquelas já existentes, poderão ser firmados convênios, acordos de cooperação, ajustes ou outros instrumentos congêneres com órgãos e entidades da Administração Pública Federal, Estadual e Municipal, e com outras instituições, na forma da legislação pertinente.

Art. 6. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

PALÁCIO DA ABOLIÇÃO, DO GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ, em Fortaleza, 07 de junho de 2017.

Camilo Sobreira de Santana

GOVERNADOR DO ESTADO DO CEARÁ

Juvêncio Vasconcelos Viana

PROCURADOR GERAL DO ESTADO

Carlos Mauro Benevides Filho

SECRETÁRIO DA FAZENDA

André Santos Costa

SECRETÁRIO DA SEGURANÇA PÚBLICA E DEFESA SOCIAL

ANEXO B – Provimento n.031/2017



PROCURADORIA-GERAL DE JUSTIÇA

PROVIMENTO Nº 031/2017

Dispõe sobre as atribuições do Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal – GAESF e dá outras providências.

O PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA, no uso de suas atribuições Legais e Constitucionais, na forma do art. 127, § 2º da Constituição Federal c/c o art. 10, inciso V, da Lei Federal nº 8.625 de 1993, c/c art. 26, inciso V da Lei Complementar Estadual nº 72 de 2008, Lei Orgânica e Estatuto do Ministério Público do Estado do Ceará;

CONSIDERANDO que a Lei Federal n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, define, dentre outras matérias, os crimes contra a ordem tributária, assim compreendidos tanto a sonegação fiscal (art. 1º, incisos I a V, parágrafo único e art. 2º, incisos I a V) como os delitos perpetrados por funcionários públicos em detrimento do Erário (artigo 3º, incisos I a IV);

CONSIDERANDO que as infrações penais cometidas contra a ordem tributária são de natureza pública incondicionada, cabendo, portanto, ao Ministério Público adotar as providências cabíveis, independentemente de qualquer provocação;

CONSIDERANDO os poderes investigatórios do Ministério Público, previstos no art. 8º da Lei Complementar nº 75/1993 e no art. 26 da Lei Federal nº 8.625/1993, regulamentados pela Resolução nº 013/2006 do Conselho Nacional do Ministério Público;

CONSIDERANDO os parâmetros definidos pelo Supremo Tribunal Federal para o exercício constitucional e legal dos poderes investigatórios do Ministério Público, consoante decidido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.727/MG, em 8 de agosto de 2015;

CONSIDERANDO a necessidade de o Ministério Público suplementar, auxiliar ou encampar investigações que, de outra maneira, não alcançariam os resultados necessários pelas vias ordinárias, cabendo à Instituição engendrar uma política efetiva de atuação no combate à criminalidade fiscal;

CONSIDERANDO que ao Ministério Público têm sido encaminhadas inúmeras representações fiscais narrando delitos tipificados na legislação acima enfocada;

CONSIDERANDO que o Estado tem como fonte primária de receitas as verbas derivadas dos tributos, sem as quais estará privado dos recursos destinados a investimentos



PROCURADORIA-GERAL DE JUSTIÇA

sociais em áreas importantíssimas, sobretudo nos campos da saúde, educação e segurança pública;

CONSIDERANDO que a participação do Ministério Público no combate aos delitos contra a ordem tributária não pode ficar reduzida à simples prática de requisição de inquérito e de oferecimento de denúncia, ou a atos casuais e isolados, vez que, na condição de titular da ação penal, à sua disposição encontram-se diversas medidas cautelares pré-processuais e processuais de caráter inibidoras e esclarecedoras, sem as quais não há como se enfrentar a criminalidade fiscal elitizada;

CONSIDERANDO a necessidade de aperfeiçoar a atuação do Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal – GAESF, dotando-o de instrumental normativo compatível com a sua vocação institucional de combate à sonegação fiscal, permitindo, ainda, a sua atuação extrajudicial na recuperação de ativos oriundos dos referidos crimes;

CONSIDERANDO, por fim, o poder-dever da Administração Pública de rever seus próprios atos;

RESOLVE editar o seguinte Provimento:

Art. 1º O Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal – GAESF, órgão de execução vinculado ao Gabinete do Procurador-Geral de Justiça, integra a estrutura organizacional do Ministério Público do Estado do Ceará, regulando-se, até aprovação de resolução do Órgão Especial do Colégio de Procuradores de Justiça, conforme este provimento.

§ 1º A atuação direta do Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal – GAESF na condução das investigações criminais e no eventual oferecimento de denúncia restringe-se ao âmbito da região metropolitana de Fortaleza, observado o disposto no art. 3º, §§ 1º e 2º deste Provimento.

§ 2º Quando não for o caso de atuação direta do GAESF, as Promotorias de Justiça de Execuções Fiscais e de Crimes contra a Ordem Tributária e os órgãos de execução do interior do Estado poderão solicitar apoio do grupo na fase destinada à investigação do fato ou durante o processo criminal.

§ 3º No caso do parágrafo anterior, a atuação suplementar do GAESF na apuração dos fatos criminosos se dará sem prejuízo da atuação do Promotor de Justiça natural.



PROCURADORIA-GERAL DE JUSTIÇA

Art. 2º O Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal – GAESF funcionará na comarca de Fortaleza, sendo composto por, no mínimo, 03 (três) Promotores de Justiça de Entrância Final.

§ 1º A designação dos membros para atuação no Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal – GAESF dar-se-á mediante portaria do Procurador-Geral de Justiça.

§ 2º A coordenação do GAESF será exercida por procurador de justiça ou promotor de justiça da mais elevada entrância, conforme designação do Procurador-Geral de Justiça.

§ 3º O Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal – GAESF contará com o auxílio de equipe de apoio formada por servidores do Ministério Público, lotados na Comarca de Fortaleza.

§ 4º Poderão ficar à disposição do GAESF servidores ocupantes do cargo de Inspetor de Polícia Civil do Ceará e de Auditor Fiscal da Receita Estadual, como previsto em convênio celebrado entre a Procuradoria-Geral de Justiça e a pasta a que esteja vinculado o servidor, a fim de prestar apoio especializado.

Art. 3º Incumbe ao Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal – GAESF:

I – receber as representações fiscais e outras *notitia criminis* relativas a crimes contra a ordem tributária, proceder sua triagem, instaurar o respectivo procedimento de investigação criminal, nos termos da legislação aplicável, e atuar na investigação dos crimes contra a ordem tributária, incluindo o requerimento de medidas cautelares e o oferecimento de denúncia;

II – encaminhar à Secretaria Executiva das Promotorias de Justiça da Execução Fiscal e dos Crimes contra a Ordem Tributária as representações fiscais, os procedimentos de investigação e os inquéritos policiais de competência estranha ao GAESF;

III - expedir notificações para colher depoimento ou esclarecimento e, em caso de não comparecimento injustificado, requisitar a condução coercitiva, inclusive com auxílio da polícia civil ou militar;

IV – requisitar informações, exames periciais e documentos de autoridades ou de órgãos e entidades da administração direta e indireta;



PROCURADORIA-GERAL DE JUSTIÇA

V – promover inspeções e diligências investigatórias junto às autoridades, órgãos e entidades a que se refere o inciso anterior;

VI – requisitar informações e documentos a entidades privadas, respeitados o sigilo bancário, fiscal e de correspondências;

VII – ter acesso incondicional a qualquer banco de dados de caráter público ou relativo a serviço de relevância pública;

VIII – requisitar auxílio de força policial para garantir a efetividade de suas prerrogativas;

IX – promover a ação penal pública, nos casos em que proceder à investigação direta;

X – auxiliar, quando não for o caso de atuação direta, os órgãos locais de execução do Ministério Público, na promoção da persecução penal, ou quaisquer outras medidas judiciais ou administrativas destinada a prevenir ou reprimir a evasão fiscal;

XI – manter arquivo atualizado das peças processuais elaboradas nos procedimentos de sua competência, inclusive naqueles deflagrados pelos órgãos locais de execução do Ministério Público, dentro da área específica de atuação da Promotoria;

XII – remeter, anualmente, ao Procurador-Geral de Justiça, relatórios das atividades do Ministério Público, relativas à sua área de atribuições, na forma e prazo previstos Lei Complementar Estadual nº 72/2008;

XIII – manter intercâmbio com os órgãos de combate à sonegação fiscal, propondo, sempre que oportuno e conveniente, as medidas judiciais cabíveis;

XIV - registrar em livros próprios todos os expedientes recebidos e remetidos, bem como o atendimento prestado, e arquivar as portarias de instauração de procedimentos investigatórios criminais;

§ 1º A atuação direta do GAESF fica restrita às representações fiscais previstas no art. 83 da Lei Federal nº 9.430/1994 que envolvam, cumulativamente, os seguintes requisitos:

I – pessoa jurídica cuja situação cadastral perante a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará seja ativa, ou pessoa jurídica com situação cadastral inativa que possua unidade ativa ou que seus sócios participem de pessoa jurídica ativa;

II – pessoa jurídica cadastrada na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará com regime de recolhimento de tributos ‘Normal’.



PROCURADORIA-GERAL DE JUSTIÇA

§ 2º O GAESF poderá também atuar, ainda que não configurada qualquer das hipóteses do § 1º, nos procedimentos em que:

I - existirem reiterados autos de infração lavrados em desfavor da mesma pessoa jurídica; ou

II – a pessoa jurídica representada tenha relação com grupo econômico objeto de investigação por suspeita de crime contra a ordem tributária.

§ 3º O GAESF não atuará nos casos de representação fiscal em desfavor de pessoa jurídica registrada sob o regime de sociedade anônima, ainda que atendidos os requisitos do § 1º.

§ 4º Os procedimentos que não demandem a atuação direta do GAESF serão devidamente encaminhados à Secretaria Executiva das Promotorias de Justiça de Execução Fiscal e dos Crimes contra a Ordem Tributária, que adotará as providências cabíveis.

§ 5º Nos casos de atuação direta do GAESF, proposta a ação penal pública ou qualquer medida cautelar, a atribuição para o acompanhamento do processo será do promotor de justiça que atua perante a unidade judicial para a qual for distribuído, podendo o Grupo atuar em conjunto com o promotor natural, mediante prévio consentimento deste último.

Art. 4º São atribuições do Coordenador do GAESF, dentre outras:

I - representar o órgão, interna e externamente;

II – coordenar as atividades administrativas do órgão;

III – exercer a chefia administrativa do órgão, coordenando o trabalho de servidores, realizando a distribuição de tarefas, fiscalizando o cumprimento de seus deveres funcionais e velando por sua assiduidade e disciplina;

IV – convocar e presidir reuniões entre os membros do GAESF para o trato de assuntos pertinentes ao núcleo;

V – fiscalizar o cumprimento dos prazos dos procedimentos investigatórios criminais em andamento no grupo;

VI – expedir ofícios, memorandos, circulares e demais comunicações necessárias ao efetivo funcionamento do grupo;

VII – manter relacionamento institucional com autoridades de outros órgãos, visando à necessária cooperação para consecução dos objetivos da investigação.



PROCURADORIA-GERAL DE JUSTIÇA

Art. 5º Os casos omissos serão decididos pela Procuradoria-Geral de Justiça.

Art. 6º Este Provimento entra em vigor na data da sua publicação, revogando-se as disposições em contrário, especialmente o Provimento nº 005/2017.

Registre-se, publique-se e cumpra-se.

Gabinete do Procurador-Geral de Justiça do Estado do Ceará, em Fortaleza/CE, 24 de maio de 2017.

PLÁCIDO BARROSO RIOS
Procurador-Geral de Justiça

Publicado no Diário Oficial do Ministério Público em 26 de maio de 2017.