

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO
INTERNACIONAL.
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

FERNANDA DE OLIVEIRA NUNES

FISCO FEDERAL E FISCO ESTADUAL, ALIADOS A TECNOLOGIA
DA INFORMAÇÃO CONTRA A SONEGAÇÃO FISCAL

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel
em Ciências Contábeis da
Universidade de Caxias do Sul
Orientadora: Prof^a. Dr^a. Marlei Salete
Mecca

CAXIAS DO SUL

2012

FERNANDA DE OLIVEIRA NUNES

**FISCO FEDERAL E FISCO ESTADUAL, ALIADOS A TECNOLOGIA
DA INFORMAÇÃO CONTRA A SONEGAÇÃO FISCAL**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel
em Ciências Contábeis da
Universidade de Caxias do Sul
Orientadora: Prof^a. Dr^a. Marlei Salete
Mecca

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. (Titulação - Esp. Ms. ou Dr. – e nome do orientador)
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. (Titulação - Esp. Ms. ou Dr. – e nome do professor examinador/banqueiro)
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. (Titulação - Esp. Ms. ou Dr. – e nome do professor examinador/banqueiro)
Universidade de Caxias do Sul - UCS

DEDICATÓRIA

A todos vocês, que sempre estiveram ao meu lado, me incentivando, em especial a minha família que muito me deu força para que este trabalho atingisse seus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial a minha orientadora, Prof. Dra. Marlei Salete Mecca, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Agradeço de forma toda especial, a minha mãe Ivete, ao meu namorado Alexandro e a minha avó Lúcia pelo amor, compreensão e apoio dedicados, que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho e por acreditarem em minhas escolhas, apoiando-me e esforçando-se junto a mim, para que eu suprisse todas elas.

PENSAMENTO

Toda vitória é alcançada com luta e sofrimento; porém a luta passa, o sofrimento é apenas temporário, mas a vitória que se consegue permanece.

James Allen

RESUMO

Num país onde a carga tributária é considerada elevada, é normal haver altos índices de sonegação. Mas o que a administração tributária faz para evitar essa prática? Métodos de fiscalização tem que ser atualizados em vista a acompanhar a evolução da tecnologia. Para isso, o fisco traz a tecnologia a seu favor, criando novas formas de fiscalizar, através de maior cruzamento de dados, e maior conscientização dos contribuintes, com o intuito de incentiva-los a desistir da pratica de sonegar. Este trabalho busca mostrar, um pouco de cada um dos novos procedimentos adotados pelo fisco para evitar a sonegação. Também busca mostrar as mudanças que estão ocorrendo e as que ainda estão por ocorrer. Neste contexto, o trabalho buscou mostrar como a administração tributária reage e que procedimentos são tomados para que as fraudes fiscais sejam reduzidas ou extintas. Essa pesquisa busca responder a seguinte pergunta: Como o fisco federal e fisco estadual utilizam a tecnologia da informação para descobrir a prática da sonegação fiscal? Para responder essa questão elaborou-se uma pesquisa bibliográfica e descritiva fundamentando-se em conceitos e técnicas principalmente dos órgãos responsáveis pela criação e desenvolvimento de normas e procedimentos desse novo modo de fiscalizar. Também se buscou identificar os riscos que incorrem na pratica da sonegação fiscal. O estudo conseguiu atingir seus objetivos, tanto geral como específicos. Por fim, concluiu-se que o fisco está se atualizando em seus procedimentos de fiscalização, tanto no que diz referente a evolução de seus procedimentos quanto pela conscientização dos cidadãos de modo, a tornar inviável a prática da sonegação fiscal.

Palavras-chave: Fiscalização. Sonegação Fiscal. Tecnologia da Informação. SPED. Brasil-ID. Educação Fiscal.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Esquema do processo da NF-e (Ambiente Nacional)	66
Figura 2: Pontos de implantação do <i>chip</i> RFID	73
Figura 3: Visualização dos dados informados pelo <i>chip</i> RFID	74
Figura 4: Pontos estratégicos de localização dos portais eletrônicos	76
Figura 5: Visualização do portal eletrônico	77
Figura 6: Fluxograma de Inspeção Fiscal após implantação do Brasil-ID	77

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1: Diferença entre Elisão e Sonegação Fiscal.....	47
Quadro 2: Relação de algumas declarações de origem Federal.....	56
Quadro 3: Relação de algumas declarações do Estado do Rio Grande do Sul	60
Quadro 4: Validação das Hipóteses	79

LISTA DE SIGLAS

- ABRASF – Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais.
- ANFIP – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil.
- BRASIL–ID- Sistema de Identificação, Rastreamento e Autenticação de Mercadorias.
- CAGED – Cadastro Geral de Empregados e Desempregados.
- CIAT– Centro Interamericano de Administrações Tributárias.
- CIAP – Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente.
- CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica.
- CPF – Cadastro de Pessoas Físicas.
- CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.
- CT-e – Conhecimento de transporte Eletrônico.
- COTEPE – Comissão Técnica Permanente do Imposto Sobre Operações Relativas á Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.
- DACTE – Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico.
- DACON – Desenvolvimento de Apuração de Contribuições Sociais.
- DASN – Declaração Anual do Simples Nacional.
- DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais.
- DCTF PREV. - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários.
- DECRED – Declaração de Operações com Cartões de Credito.
- DEFIS - Declarações de Informações Socioeconômicas e Fiscais.
- DEREX – Declaração Sobre a Utilização dos Recursos em Moeda Estrangeira Decorrentes do Recebimento de Exportações.
- DIMOD – Declaração de Informação Sobre Atividades Imobiliárias.
- DIMOF – Declaração de Informação Sobre Movimentação Financeira.
- DIRF – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte .
- DIRPF - Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física.
- DIPJ – Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Juridica.
- DMED – Declaração de Serviços Médicos e de Saúde.
- DOI – Declaração Sobre Operações Imobiliárias.

ECD – Escrituração Contábil Digital.

EFD – Escrituração Fiscal Digital.

ENAT – Encontro Nacional de Administradores Tributário.

ENCAT – Encontro Nacional dos Coordenadores e Administradores Tributários.

GIA – Guia de Informação e Apuração do ICMS.

GIA SN – Guia de Informação e Apuração do ICMS – Simples Nacional Tributária.

GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia Por Tempo de Serviço e Informação á Previdência Social.

GRRF – Guia de Recolhimento Rescisório do Fundo de Garantia do Trabalhador Segurado.

ICMS - Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

IN – Instrução Normativa

INSS – Imposto Nacional de Seguridade Social.

IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados.

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano.

IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte.

IRFS – *Internacional Financial Reporting Standards*.

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

ICP – BRASIL – Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira.

ISSQN – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.

MANAD – Manual Normativo de Arquivos Digitais.

MEI – Micro Empreendedor.

NF-e – Nota Fiscal Eletrônica.

NFS-e – Nota Fiscal de Serviço Eletrônica.

PER/D COMP – Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação.

PMATA – Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira.

PNEF – Programa Nacional de Educação Fiscal

PVA – Programa Validador e Assinador.

RAIS – Relação Anual de Informações Sociais.

RENAVAM – Registro Nacional de Veículos Automotores.

RFB – Receita Federal do Brasil.

RFID – *Radio Frequency IDentification*.

RPE – Registro de Ponto Eletrônico.

RTT – Regime Tributário de Transição.

SEFIP – Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital.

SINTEGRA – Sistema Integrado de Informação Sobre Operações Interestaduais Com Mercadorias e Serviços.

SINIAV – Sistema Nacional de Identificação Automática de Veículos.

SEFAZ/RS – Secretaria Estadual da Fazenda do Rio Grande do Sul.

T-*REX* – *Tiranossauro Rex*.

UNICAMP – Universidade Estadual de Campinas.

XML – *Extensible Markup Language*.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	15
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	17
1.3	HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES	19
1.4	OBJETIVOS	19
1.4.1	Objetivo geral	19
1.4.2	Objetivos específicos	19
1.5	METODOLOGIA	20
1.6	ESTRUTURA DO ESTUDO	21
2	FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA	23
2.1	OBJETIVOS E CARACTERÍSTICAS	23
2.2	PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO	25
2.2.1	Análise de informações fiscais	26
2.2.2	Análise da movimentação financeira em instituições bancárias	26
2.2.3	Diligências nos estabelecimentos de empresas	27
2.2.4	Diligências em veículos	27
2.2.5	Apreensão de mercadorias	28
2.2.6	Apreensão de documentos	28
2.2.7	A interdição de estabelecimentos	29
2.2.8	O auto de infração	29
2.2.9	Inteligência Fiscal	29
2.2.10	Programação de Fiscalização	30
2.2.11	Seleção	30
2.2.12	Execução	31
2.2.13	Gestão	31
2.3	O INDÍCIO, A PRESUNÇÃO, A FICÇÃO E O ARBITRAMENTO NA FISCALIZAÇÃO	31
2.3.1	O Indício	31
2.3.2	A Presunção	32
2.3.3	A Ficção	32
2.3.4	O Arbitramento	32
2.4	PRINCÍPIOS APLICÁVEIS À ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA	34
2.4.1	Princípio da Legalidade	34
2.4.2	Princípio da Supremacia do Interesse Público	34
2.4.3	Princípio da Impessoalidade	35
2.4.4	Princípio da Oficialidade	35
2.4.5	Princípio da Moralidade Administrativa	35
2.4.6	Princípio da Publicidade	36
2.4.7	Princípio da Razoabilidade	36
2.4.8	Princípio da Eficiência	37
2.4.9	Princípio da Autoridade Competente	37

2.4.10	Princípio da Verdade Real ou Verdade Material	37
2.4.11	Princípio da Boa-fé e da Lealdade entre o Fisco e Contribuintes	37
2.5	IMPORTÂNCIA DA FISCALIZAÇÃO PARA O FISCO FEDERAL E FISCO ESTADUAL	38
3	INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS	40
3.1	INFRAÇÃO OBJETIVA.....	41
3.2	INFRAÇÃO SUBJETIVA.....	42
3.2.1	Sonegação Fiscal	42
3.2.2	Fraude	44
3.2.3	Conluio	45
3.3	TIPOS DE SONEGAÇÃO.....	46
3.3.1	Elisão fiscal	46
3.3.2	Evasão fiscal	48
3.4	O QUE FAZ O CONTRIBUINTE SONEGAR.....	49
3.5	DE QUE FORMA O FISCO DESCOBRE O VALOR SONEGADO.....	51
4	TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	54
4.1	IMPORTÂNCIA DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO PARA RECEITA FEDERAL.....	54
4.1.1	Sistema Harpia	54
4.2	PROGRAMAS CRIADOS PARA ARRECADAÇÃO DE DADOS DE CARÁTER FISCALIZATÓRIO	56
4.2.1	Obrigações Tributárias	56
4.2.2	Sistema Público de Escrituração Digital – SPED	62
4.2.2.1	Objetivos.....	63
4.2.2.2	Premissas.....	63
4.2.2.3	Benefícios.....	64
4.2.2.4	Nota Fiscal Eletrônica (NF-e – Ambiente Nacional)	65
4.2.2.5	Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e)	66
4.2.2.6	Nota Fiscal Eletrônica de Serviços (NFS-e)	67
4.2.2.7	Escrituração Fiscal Digital (EFD).....	67
4.2.2.7.1	Sped Fiscal.....	67
4.2.2.7.2	EFD – Contribuições – Previdenciárias e Pis-Cofins	68
4.2.2.7.3	EFD – Social.....	69
4.2.2.8	Escrituração Contábil Digital (ECD).....	70
4.2.2.9	Controle Fiscal Contábil de Transição (Fcont).....	71
4.2.2.10	E-Lalur	72
4.2.2.11	Central de Balanços	72
4.2.3	Brasil-id	72
4.2.4	Educação Fiscal	78
4.2.5	Validação das Hipóteses	79

5 CONCLUSÃO80

REFERÊNCIAS.....82

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

No período da antiguidade, conforme o site da Receita Federal (2012), aproximadamente em 5000 ac. até 476 d.c, que vai da invenção da escrita até o fim do império romano, houve o surgimento de muita cobiça e disputa por terras, através de guerras. Nessa época os homens homenageavam seus Deuses e líderes com presentes, chamados de tributos.

Ainda, segundo o site da Receita Federal (2012), com a conquista de novas terras, surgiram grandes civilizações como a egípcia, a grega, e a romana. Foram séculos de conflitos e guerras entre os povos em busca de mais território e poder. Foi nessa fase em que os reis começaram a exigir tributos para sustentar seus exércitos, tornando os tributos uma obrigação ao invés de presentes.

No Brasil, segundo Amed e Negreiros (2000), o primeiro tributo surgiu no período Pré-Colonial (1500-1530), na extração do pau-brasil, que era a principal atividade econômica. Ele foi tributado por impostos já existentes na legislação de Portugal, regidos pela Coroa Portuguesa. Balthazar (2005) comenta que, nesta época já iniciava o contrabando por parte dos portugueses, para não pagar tributo, esse contrabando vinha tanto dos portugueses quanto dos estrangeiros, principalmente os franceses.

Amed e Negreiros (2000) relatam que, de 1530 a 1580 inicia-se a colonização do Brasil, onde foi implantado o sistema das Capitânicas Hereditárias.

Balthazar (2005) comenta, que esse sistema de Capitânicas Hereditárias já eram usadas em outras possessões portuguesas. No Brasil os portugueses implantaram a produção de cana-de-açúcar como atividade econômica, que tinha por finalidade lucros e compensação das despesas de transporte.

Este sistema consistia na concessão de lotes de terra a particulares por meio de cartas de doação, e as cartas de foral, que além de preverem a povoação da colônia, determinavam os direitos, foros, tributos e coisas que se pagariam ao Rei, ao Capitão-Mor (encarregado de arrecadar os tributos) e ao governador. (Balthazar, 2005).

Assim, segundo Balthazar (2005), novos tributos foram criados à Coroa portuguesa e ao Capitão-Mor, os relativos a Coroa eram chamados de Renda do Real Erário que eram: o Monopólio (do pau-brasil e das especiarias), os direitos régios das alfândegas reais (sobre as importações e exportações), o Quinto (sobre os metais e pedras preciosas) e a Dízima (sobre o pescado e as colheitas de todos os produtos tanto os colhidos como os fabricados); e os relativos ao Capitão-Mor e governador, chamados de Rendas do Donatário que eram: Monopólio das explorações das moendas d'água e de quaisquer outros engenhos, Direitos de passagem dos rios (barcagem), o Quinto do produto do pau-brasil, das especiarias ou drogas, originárias da capitania, o Dízimo do quinto dos metais e pedras preciosas, o Meio dízimo do pescado e a Redízima de todas as rendas da Coroa. Nessa época os tributos eram pagos *in natura*, pois não existia nenhuma organização fiscal, e a arrecadação e a fiscalização dos tributos, era feita pelos rendeiros, contadores, almoxarifes, funcionários da Coroa. Como não havia uma organização fiscal, os agentes, detinham de forte autoridade para multar e executar cobranças aos infratores.

O sistema das Capitânicas Hereditárias, segundo Balthazar (2005), também foi marcado por existir forte sonegação fiscal. Os contribuintes desenvolviam diversas maneiras de driblar o fisco, o que resultou no fracasso do sistema em menos de vinte anos.

Segundo Amed e Negreiros (2000), a vinda da família real para o Brasil acarretou muitas despesas, e a única fonte de receita era recorrer à criação de novos tributos. A cada novo serviço instituído no Brasil se criava um novo tributo. Mas foi só em 25 de março de 1824 que foi outorgada pelo Imperador, a primeira Constituição do Brasil com aplicação do modelo de Estado Moderno proposto por Montesquieu, com três poderes, o legislativo, o executivo e o judiciário. Porém, ainda a legislação tributária não estava organizada, pois as províncias cobravam impostos sobre produtos já tributados pela união. Foi então pela Lei nº 16 de 12/08/1834 ao final do período regencial, que se pode dividir o poder entre o governo central e as províncias, discriminando as receitas e as despesas de cada repartição.

Baptista et al. (2004), relatam que “Com a evolução das concepções de Estado e a criação de novas cartas constitucionais, os tributos passam a ser definidos tendo em vista o bem-estar social”.

Trazendo essa evolução para o presente, segundo os autores Luchiezi Jr, Trentini, Aquino Jr (2010), os tributos têm função de satisfazer as necessidades coletivas não atendidas pelo setor privado. E servem como receitas para cobrir as despesas adquiridas na prestação de serviços essenciais à população como: a segurança, a educação, a saúde, previdência, dentre outros. Porém se as receitas tributárias forem insuficientes, há o risco desses serviços não serem prestados conforme a necessidade da população.

Com isso o governo começa a investir em tecnologias para identificar com mais rastreabilidade e agilidade a existência de fraudes, o que faz com que aumente a arrecadação, resolvendo o problema e também que os sonegadores desistam da prática de sonegar. Pois com a evolução da tecnologia, o fisco federal e fisco estadual, além de se tornarem mais ágeis e eficazes, ainda conseguem prever a prática da sonegação, tornando-a inviável e desvantajosa aos praticantes dessa atividade.

Diante do exposto o objetivo deste trabalho é mostrar o risco que os contribuintes correm em sonegar, verificando a forma como o fisco federal e fisco estadual utilizam a tecnologia da informação para impedir os comportamentos da prática da sonegação fiscal.

A escolha desse tema se reveste de muita importância para as empresas, e também para estudantes que querem se aprofundar na área de fiscalização tributária.

Esta pesquisa se justifica, pois, pretende-se explicar como o fisco federal e fisco estadual estão se preparando através da tecnologia da informação para impedir a prática da sonegação fiscal, mostrando o risco que as empresas estão correndo de serem autuadas, e incentivando-as a se prepararem para trabalhar da forma mais correta, e evitarem serem autuadas no caso de uma fiscalização.

Pode-se dizer então que, além de servir para fins acadêmicos, este trabalho também serve como espécie de porta-voz do fisco federal e fisco estadual incentivando as empresas a desistirem da prática da sonegação fiscal.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Desde sempre, ouve-se dizer que a carga tributária no Brasil é muito alta. Os consumidores reclamam que os preços das mercadorias são muito caros, que os

impostos descontados na folha de pagamento como INSS (Imposto Nacional de Seguridade Social) e o IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte) causam uma redução em seu salário. Já as empresas alegam que o custo por um funcionário equivale a quase três funcionários, e que os impostos sobre a industrialização, comercialização ou até mesmo sobre o lucro são muito altos, o que faz com que essa carga tributária seja incluída no preço do produto, tornando-os mais caros.

Para o governo a explicação é que é preciso arrecadar tributos para que se possa financiar os serviços prestados a população como saúde, segurança, educação, etc.

Diante disso, tanto a população como as empresas, procuram meios de tentar diminuir essa carga tributária, muitas vezes são por meio ilícitos, ou seja, os contribuintes acabam por sonegar os impostos.

Com essa resposta dos contribuintes o governo acaba por arrecadar menos, sendo assim, não consegue arrecadar o suficiente para cobrir as despesas adquiridas nas prestações de serviços para com o povo. O que faz com que a educação no país fique precária, assim como a saúde, a segurança, entre outros.

Mas para que isso não aconteça, o governo através da administração tributária utiliza a atividade de fiscalização. Há alguns anos atrás, segundo Gasparoto (2012), para fiscalizar uma empresa, era preciso que o fiscal de tributos fosse até a sede da mesma analisar os documentos, e ainda a empresa tinha que destinar funcionários para atender o fisco, gerando um incômodo até para as empresas que tinham as suas documentações em dia. E quando não bastava, terminava uma fiscalização e batia outro fisco na porta.

Nos tempos atuais, o fisco mudou. Gasparoto (2012), fala que “tanto o Fisco Federal quanto o Fisco Estadual vêm se utilizando de softwares capazes de identificar qualquer irregularidade cometida pelo contribuinte”. Hoje a fiscalização é eletrônica e mais eficaz, tanto na arrecadação como no cruzamento de informações na busca de fraudes e sonegações, fechando cada vez mais o cerco e aumentando a cada dia a sua arrecadação.

A fiscalização tributária e sonegação fiscal abrem portas para uma infinidade de assuntos. Porém neste projeto de pesquisa optou-se por delimitar o assunto na atualização da fiscalização como meio de identificar e diminuir com mais precisão a prática da sonegação fiscal nas empresas.

Dentro deste contexto, o trabalho visa mostrar o risco que os contribuintes correm em sonegar verificando a forma como o fisco federal e fisco estadual estão utilizando a ferramenta da tecnologia em seu favor.

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, a questão de pesquisa para o estudo é: Como o fisco federal e fisco estadual utilizam a tecnologia da informação para descobrir a prática da sonegação fiscal?

A definição da questão de pesquisa, além de levar em consideração a delimitação do tema, também considerou a necessidade das empresas saberem como o fisco federal e fisco estadual estão se preparando, para que as mesmas possam se adequar o quanto antes, uma vez que os riscos em sonegar a cada dia estão maiores.

1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES

- A evolução da tecnologia da informação serve de grande estímulo para o fisco federal e fisco estadual melhorarem procedimentos de atuação com relação a práticas ou tentativas de sonegação fiscal.
- A tecnologia da informação eleva o risco de sonegar e, portanto, reduz o incentivo para a prática de sonegação fiscal.
- A fiscalização é a atividade utilizada para a descoberta de sonegação fiscal.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo geral

Mostrar o risco que os contribuintes correm em sonegar verificando a forma como o fisco federal e fisco estadual utilizam a tecnologia da informação para impedir os comportamentos da prática da sonegação fiscal.

1.4.2 Objetivos específicos

- Fazer pesquisa bibliográfica sobre a Fiscalização, elisão e evasão fiscal.

- Verificar como as fraudes acontecem, e como a tecnologia da informação auxilia o fisco federal e fisco estadual a impedir a prática dessas fraudes fiscais.
- Pesquisar sobre Brasil-ID, SPED, Sistema Harpia.
- Analisar como funcionam os postos fiscais localizados em rodovias e como estão se preparando juntamente com a tecnologia da informação para descobrir no ato da fiscalização a prática da sonegação.

1.5 METODOLOGIA

Do ponto de vista da forma de abordagem do problema, a pesquisa se classifica com qualitativa. Segundo Fachin (2003), pesquisa qualitativa é aquela que necessita definir variáveis com propriedades suscetíveis de qualificação. Para que se possa tratar do modo qualitativo é necessário ter critério de qualidade, tendo uma extensão ao longo da escala em termos do qual o atributo da variável pode ser apreciado. Apesar de os aspectos qualitativos não necessitarem de números, eles podem ser apresentados pelos mesmos, de forma quantitativa, por meio de uma descrição analítica e não medidas ou contadas.

Para Moreira (2002), pesquisa qualitativa é aquela que trabalha com informações coletadas pelo pesquisador sem expressar números, se caso houver números, esses não terão representação relevante na análise. O autor ainda comenta que “em termos genéricos, a pesquisa qualitativa pode ser associada à coleta e análise de texto”, e que pinturas, fotografias, filmes, trilhas sonoras, também podem ser classificados como dados qualitativos.

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos a pesquisa enquadra-se como pesquisa bibliográfica. Segundo Marconi e Lakatos (2009) é a pesquisa desenvolvida através de bibliografias já publicadas, constituída principalmente de livros e artigos científicos.

Ainda Marconi e Lakatos (2009), escrevem que a “finalidade da pesquisa bibliográfica é colocar o pesquisador em contato direto com tudo aquilo que foi escrito sobre determinado assunto”.

Para Köche (2004), pesquisa bibliográfica é aquela que se desenvolve na tentativa de explicar um problema, utilizando teorias publicadas em livros.

E para Gil (2002), a vantagem da pesquisa bibliográfica é que, a pesquisa permite ao investigador ter uma visão mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente.

Do ponto de vista de seus objetivos a pesquisa classifica-se como pesquisa descritiva. Segundo Köche (2004), a pesquisa descritiva é aquela que “estuda as relações entre duas ou mais variáveis de um dado fenômeno sem manipulá-las”. As variações se manifestam espontaneamente em fatos ou situações em condições que já existem.

Gil (2002), relata que as pesquisas descritivas tem como objetivo descrever características de determinado fenômeno, estabelecendo relações entre variáveis.

Referente ao problema em estudo, França (2003), fala que são raras as obras referentes às matérias tributárias, poucos dissertam sobre fiscalização, como se fosse uma espécie de território proibido.

Sendo um método de pesquisa bibliográfica, o objetivo é aprofundar os estudos sobre o sistema de fiscalização da administração tributária possibilitando a ampliação dos conhecimentos sobre o problema em estudo.

Diante das colocações dos autores, entende-se que as metodologias escolhidas são as mais adequadas para o tipo de estudo proposto.

1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo é apresentada uma contextualização do tema, bem como os objetivos, a questão de pesquisa e a metodologia.

No segundo capítulo é apresentada a atividade de fiscalização tributária, os objetivos, procedimentos e princípios. Neste capítulo, inicialmente, são abordados os aspectos conceituais relacionados com a fiscalização tributária. Em seguida, é feita uma revisão bibliográfica sobre a fiscalização tributária mostrando os procedimentos de fiscalização e sua importância para o fisco. O objetivo desse capítulo é demonstrar como a fiscalização auxilia o fisco federal e fisco estadual na busca contra a sonegação.

No terceiro capítulo, inicialmente são abordados aspectos conceituais bem como os tipos de infrações tributárias feitos através de revisão bibliográfica. Também é feita pesquisa no que se refere a motivação do ato de sonegar. Ao final, este capítulo tem por objetivo demonstrar porque as pessoas sonegam.

No quarto capítulo inicialmente, é apresentada a importância da tecnologia da informação para o fisco federal e fisco estadual, em seguida, quais os programas criados pelo governo através da tecnologia da informação, onde são apresentados os conceitos, objetivos, finalidade, funcionalidade, no que interferem e que benefícios trazem ao fisco e até mesmo aos contribuintes. Ao final deste capítulo, demonstra-se a eficácia desses programas.

No quinto capítulo, será apresentada a conclusão do estudo, mostrando se o mesmo atingiu seus objetivos.

2 FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Este capítulo estudará os objetivos, as características, os procedimentos e os princípios aplicáveis à fiscalização tributária, bem como os indícios, a presunção, a ficção e o arbitramento na fiscalização, sendo que ao final estudará a importância da fiscalização para o fisco federal e fisco estadual.

2.1 OBJETIVOS E CARACTERÍSTICAS

O objetivo da fiscalização tributária, segundo Lazarin (1992), é verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte, nas quais o contribuinte é responsável. Para Lima et al. (2012), a função de fiscalização é o conjunto de atividades que visam supervisionar se o cumprimento das obrigações tributárias é efetivo e integral. Para isso parte-se da identificação das infrações e vai até a aplicação das penalidades, no caso do descobrimento do desvio do cumprimento tributário. França (2003), comenta que o objetivo da fiscalização tributária é impedir que os contribuintes cometam erros na apuração de tributos, elevando a arrecadação.

França (2012) ainda relata, que os objetivos da fiscalização tributária podem ser imediatos ou mediatos. Os imediatos são aqueles que ocorrem no ato da ação administrativa, independente de outros fatores. É o caso dos plantões fiscais, que impõe as empresas o cumprimento imediato de seus deveres, pois a fiscalização é feita em pontos estratégicos, e no caso do contribuinte estar em desacordo, são apreendidas as mercadorias irregulares e exigido o recolhimento dos tributos não declarados, no ato. Já os objetivos mediatos, dependem de outros fatores, como decisões administrativas ou judiciais, e do planejamento e eficácia de trabalhos desenvolvidos caracterizados como: orientação, controle, investigação, inquisição, sanção e discricionariedade.

A orientação é utilizada para consultas informais nos plantões fiscais e consultas formais em setores consultivos. É um mecanismo oferecido pela administração tributária para que os contribuintes principalmente de menor porte, possam cumprir com seus deveres sem cometer equívocos no recolhimento dos tributos, evitando serem penalizados.

O controle controla as atividades dos contribuintes com repercussão tributária, podendo ser de forma direta e indireta. Na forma direta é feito através de realizações de plantões em postos fiscais, e na forma indireta é feito através informações periódicas, da apresentação de guias, do fornecimento de arquivos magnéticos, etc. É através do controle que a administração pública promove o cancelamento de inscrições no cadastro de contribuintes irregulares, sendo assim uma forma que a fiscalização tem de ter seus contribuintes em seu âmbito de vigilância.

Na investigação são feitas verificações para conferência e comprovação de informações prestadas pelos contribuintes ao fisco, buscando subsídios, apurar irregularidades e formar o conjunto de provas necessárias, mostrando a prática de sonegações, infrações, crimes tributários e até mesmo crimes penais.

A inquirição é onde o fato tributário é apurado *ex officio*, onde a autoridade determina o modo e a extensão dessa apuração, não estando vinculado apenas, as alegações e provas produzidas pela parte.

Sanção é quando são constatadas irregularidades resultando na, emissão de fato jurídico administrativo de lançamento, e este será sempre acompanhado de multa, impedindo que o contribuinte fiscalizado denuncie espontaneamente qualquer omissão e recolha, sem multa, os créditos pendentes.

A discricionariedade é manifestada em planejamentos políticos e estratégicos da ação fiscal. Advém das próprias normas que regulam o poder de polícia federal fiscal, propiciando que a administração identifique o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes, sujeitos à tributação.

Lima et al. (2012), comenta que para ser desenvolvida a fiscalização é necessário que:

- a evasão fiscal seja conhecida vastamente em suas causas, manifestações e dimensões;
- possua recursos legais, materiais, financeiros, tecnológicos, de informação, humanos, etc.;
- tenha domínio de mecanismos de análise que possibilitem conhecer o contribuinte, sua empresa e seu padrão de relacionamento com o fisco.
- se tenha tomado estrategicamente a decisão de enfrentar a evasão fiscal de forma que essa decisão reflita claramente na revelação da política de fiscalização e em uma adequada programação e controle de gestão.

A atividade fiscal no procedimento fiscalizatório tributário, é classificada segundo França (2012), em simples e complexa, quanto aos atos praticados, e internos, externos ou mistos, quanto ao local de sua realização. A atividade fiscalizatória simples, é uma espécie de consulta informal, como por exemplo, um telefonema ao plantão fiscal recebendo na hora a resposta. Já a atividade fiscalizatória complexa, são atividades que demandam um esforço maior, como por exemplo, a exigência de apresentação de documentos fiscais, a análise dos documentos apresentados, lavratura dos termos, lançamentos, contestações, etc.

Na atividade interna é quando as atividades de fiscalização são feitas dentro das repartições fiscais, como por exemplo os plantões fiscais, onde há agentes para a orientação quanto aos procedimentos tributários, ou ainda, a expedição de documentos de interesse do contribuinte. A atividade externa é quando as atividades fiscais são feitas fora das repartições fiscais como por exemplo a presença de fiscais em portos, aeroportos e aduanas, e também visitas ou inspeções em sedes dos contribuintes. Essas visitas são feitas para verificar situações não fornecidas por meios eletrônicos, garantido a eficiência do trabalho fiscal. E por último, as atividades mistas, é quando as atividades fiscais são feitas dentro e fora das repartições fiscais, como por exemplo, a inscrição do contribuinte no início de uma atividade empresarial, primeiro é apresentado os documentos, depois analisados e conferidos, tendo ainda o procedimento de vistoria na sede da nova empresa.

2.2 PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

Lima et al. (2012), comenta que a fiscalização pode atuar de forma massiva ou por auditoria-fiscal. A ação massiva é recomendada em casos onde é apresentado maiores níveis de evasão fiscal. Ela pode vir de forma preventiva ou de forma a ser analisada a partir da descoberta de infrações nos processos de inteligência, ela é mais utilizada no processo de controle do cumprimento de obrigações tributárias. Já a auditoria fiscal é recomendada em casos em que o cumprimento das obrigações já está mais sólido. Está focalizado nos contribuintes de maior contribuição e que praticam atividades mais complexas. Para isso requer maior qualificação técnica e procedimental.

França (2012) apresenta como procedimentos de fiscalização: a análise de informações fiscais, análise da movimentação financeira em instituições bancárias,

diligências nos estabelecimentos de empresas, diligências em veículos, apreensão de mercadorias, apreensão de documentos, interdição de estabelecimentos e auto de infração.

2.2.1 Análise de informações fiscais

Segundo França (2003), os contribuintes têm obrigações tributárias a serem apuradas e entregues aos órgãos de competência, que são os municípios, os estados e a união. Essas obrigações tributárias são informações e dados extraídos de sua escrituração contábil ou fiscal que geram tributos a pagar. Como já vimos anteriormente, compete à autoridade fiscal, conferir as informações entregues pelo contribuinte, e no caso de haver irregularidades, exigir o pagamento através de lançamento tributário. Porém o Estado por si só, não consegue fazer a conferência de todas as informações recebidas, deste modo o Estado dispõe de análises feitas por amostragens ou também por dispositivos de cruzamento de informações, onde serão detectados indícios de irregularidades, que leva ao fisco um motivo maior para conferência das informações.

Trazendo para a atualidade, França (2012), comenta que com as escriturações fiscal e contábil de forma digital e a nota fiscal eletrônica, a conferência de dados tornou-se mais fácil, pois com o cruzamento de informações, indícios de irregularidades serão detectados e tratados de forma especial para o fisco, garantindo uma fiscalização mais racional e eficiente.

2.2.2 Análise da movimentação financeira em instituições bancárias

A análise de movimentação financeira em instituições bancárias, segundo França (2012), é de muita importância para o fisco, pois trás veracidade material ou real, aos fatos jurídicos tributários, podendo o fisco confirmar a suspeita de existência de sonegação fiscal.

França (2012), ainda comenta que, somente a movimentação de valores não são provas suficientes, em razão de ter pessoas físicas que podem manter depósitos de valores referentes a terceiros, como o caso de contadores e advogados, recebem o depósito em dinheiro para que o contador faça o pagamento de seus impostos. Mas o fisco dispõe de elementos que podem apurar a realidade.

2.2.3 Diligências nos estabelecimentos de empresas

É nas empresas, segundo França (2003), que acontecem os fatos que geram a obrigação fiscal, pois é dentro das empresas que é industrializada e faturada a mercadoria, que são prestados serviços, que se inicia a circulação de mercadorias, etc. Por isso cabe ao fisco, verificar se os equipamentos utilizados pela empresa dão segurança nas informações por eles gerados, tanto na contagem de estoques, quanto na análise de documentos. Isso não dá pela falta de confiança no contribuinte, e sim pela coleta de provas e documentos que permitem mostrar a afetividade das informações passadas pelo contribuinte.

França (2012) comenta, que na atualidade, com a escrituração eletrônica e nota fiscal eletrônica, não tem cabimento fazer a conferência física.

2.2.4 Diligências em veículos

Para entendermos melhor sobre esse procedimento, precisamos conhecer sobre o ICMS que é o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços. Segundo França (2003), esse procedimento é realizado em trabalhos fixos (realizados em Postos fiscais de fronteiras), volantes ou itinerantes (realizados em vias públicas). Esse procedimento tem por objetivo verificar se a nota fiscal que está em trânsito com a mercadoria está correta, outra seja, se as mercadorias apresentadas, a transportadora, o destinatário, o remetente, entre outros, estão de acordo com os especificados na nota fiscal. Também previne a circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte sem documentos fiscais.

França (2003), comenta que o fisco em atividade de fiscalização poderá localizar provas ilícitas dentro dos veículos, desde os compartimentos de carga até em cabines, porta-luvas, “quarto” do motorista, no caso de caminhões grandes, pois é nesses lugares que os motoristas utilizam para ocultar os documentos fiscais de interesse do fisco. O fisco também poderá fazer revista nos motoristas, nos bolsos, sapatos, etc. Essas revistas vigorosas são de suma importância para o fisco, pois é através delas que o fisco encontra as provas de atos ilícitos que são juntadas aos autos de infração, atingindo seu trabalho com mais eficácia. Não caso de haver irregularidades nesse processo será feita a apreensão de mercadorias, que é o que estudaremos no próximo título.

2.2.5 Apreensão de mercadorias

A apreensão de mercadorias, segundo França (2012), acontece quando é constatado irregularidades nas mercadorias transportadas ou estocadas, nestes casos, será lavrado termo competente. Essas mercadorias, sem nota fiscal ou com documento inidôneo, serão apreendidas até que se verifique o correto proprietário ou responsável, e então será feito o lançamento e a aplicação das penalidades cabíveis seguido da devolução das mercadorias.

Já na fiscalização aduaneira, França (2012) comenta que, as mercadorias contrabandeadas de domínio conhecido, não serão devolvidas, pertencendo a partir desse momento ao patrimônio do Estado.

França (2012), ainda comenta que, em muitos casos, o proprietário pertence a unidade de federação diferente da unidade de federação que está atuando. Nesse caso, o fisco exige que o contribuinte pague de imediato os tributos e multa para que seja liberada a mercadoria, garantindo a arrecadação, sem riscos de liberar a mercadoria e ter dificuldade de receber do contribuinte. Porém o Poder Judiciário é contrário a essa exigência, justificando que a apreensão de mercadoria não pode ser instrumento de pressão para pagamento de multas, alegando que a apreensão tem o intuito de identificar o proprietário das mercadorias e não gerar pressão para pagamento de multas.

2.2.6 Apreensão de documentos

A fiscalização além do direito de apreender mercadorias, também tem o direito de apreender documentos. Segundo França (2012), livros, documentos e arquivos, magnéticos ou eletrônicos, podem ser apreendidos como provas materiais de infração, mediante termo. Essas provas são encontradas pelos agentes de fiscalização tributária, ao comparecerem a sede dos contribuintes, vasculhando arquivos, gavetas, armários, cofres, etc.

França (2012), ainda comenta que, o contribuinte não poderá negar ao fisco o direito de examinar o estabelecimento. Podendo também o fisco, no processo de exame de documentos, constatar indícios de irregularidades levando os documentos à repartição fiscal, mediante termo, para avaliação mais precisa.

2.2.7 A interdição de estabelecimentos

A interdição de estabelecimentos só pode acontecer, segundo França (2012), por motivos relevantes, em que o interesse público é ferido de morte. Como por exemplo estabelecimentos comerciais em plena atividade, porém sem inscrição no cadastro de contribuintes do Estado, isso fere o interesse público, pois se não possuem cadastro, não emitem nota fiscal e conseqüentemente deixam de arrecadar tributos, ou pior ainda, utilizam de notas de empresas já baixadas, as chamadas notas frias. Além de ferir o interesse público, essas empresas também podem prejudicar a concorrência, pois sem o custo dos tributos, poderá ofertar um preço menor, ganhando então a concorrência. Na ocorrência desses casos os estabelecimentos são interditados e lacrados.

2.2.8 O auto de infração

Pode-se dizer que, segundo Carvalho (2000), o auto de infração é a descrição de um delito onde a prestação será feita em valores como multas ou condutas de fazer ou não. Carvalho (2000) ainda comenta que, “auto de infração, se entende como ato administrativo que consubstancia a aplicação de uma providência sancionatória a quem, tem violado preceito de conduta obrigatória, realizou evento inscrito na lei como ilícito tributário”, e que se estabelecerá uma relação jurídica, sendo o sujeito passivo a unidade tributante, o sujeito passivo quem cometeu o ato ilícito e a prestação, será o pagamento como penalidade.

Lima et al. (2012), cita a inteligência, a programação, a seleção, a execução e a gestão, como atividades típicas de fiscalização.

2.2.9 Inteligência Fiscal

Segundo Lima et al. (2012), a inteligência fiscal abrange atividades de estudos e análise de dados com o objetivo de obter o conhecimento total da evasão fiscal. O resultado é de fundamental importância para elaboração da política de fiscalização e alimentação das demais funções administrativas, que visam corrigir os vazios que facilitam o planejamento tributário. A inteligência fiscal unida com a análise interna de dados tem vínculo com ações de investigação, inclusive as

relacionadas em crimes fiscais. Segundo Manual CIAT (2012), a Inteligência Fiscal é a atividade de conciliar informações, visando assessorar a administração tributária no planejamento e execução de suas funções legais no combate a sonegação fiscal, ao contrabando e ao descaminho. A inteligência fiscal pode ser caracterizada em pró-ativa e reativa. No caso de pró-ativa estará ligada a atividade de obtenção e verificação de informações, propiciando presunções que visam o combate as infrações tributárias, bem como o aprimoramento das leis tributárias e procedimentos administrativos. E no caso reativa, estará ligada com a investigação, assessorando de forma determinante a obtenção de provas e indícios que poderão ser utilizados para fins administrativos ou até mesmo como instrumento em representação criminal. Cardoso Filho et al. (2012) comenta que, a inteligência fiscal é essencial a criação de políticas de fiscalização e um feedback da administração tributária.

2.2.10 Programação de Fiscalização

Segundo Lima et al. (2012), o programa de fiscalização também chamado de plano de fiscalização, visa garantir que a política definida para a fiscalização seja continuada. Deve ter período de validade, propósitos claros, atividades a serem elaboradas, características dos contribuintes, tipos de ações, critérios de seleção para definição do contribuinte, porte econômico, metas quantitativas e qualitativas, agentes fiscais envolvidos, produtividade desejada, custo benefício, forma de execução, periodicidade, cronograma, relevância da ação, motivação do procedimento, empenho, importância, informações conhecidas e que sejam importantes adquirir. Todas essas definições segundo o autor, são importantes para assegurar os objetivos e a efetividade dos procedimentos de fiscalização. Para Cardoso Filho et al. (2012), a programação de fiscalização assegura o cumprimento constante da política de fiscalização, através de objetivos claros.

2.2.11 Seleção

A seleção, segundo Lima et al. (2012), reconhece cada contribuinte dentro do conjunto de contribuintes, obtendo o controle do cumprimento das obrigações tributárias e o combate a sonegação fiscal. Na seleção deve-se levar em conta a necessidade da eficácia das ações fiscais e dever estar abrangida por recentes

técnicas de análise e investigação fiscal. Para Cardoso Filho et al. (2012), a seleção identifica de forma individualizada o contribuinte, para o controle no combate a evasão, tornado perceptivo o risco de sonegar tributos.

2.2.12 Execução

A execução, segundo Lima et al. (2012), deve contar com mecanismos adequados e métodos fixados em normas execução e papéis de trabalho, além de profissionais experientes e qualificados. Segundo Cardoso Filho et al. (2012), a execução é “ferramentas e procedimentos definidos de forma precisa e clara”.

2.2.13 Gestão

A gestão, segundo Lima et al. (2012), tem o dever de acompanhar a realização do programa e seus resultados, alimentando as demais atividades de fiscalização, com relatórios individuais dos auditores fiscais e supervisores, através de aplicativo específico. Para Cardoso Filho et al. (2012), a gestão é o “acompanhamento da execução do plano e dos seus resultados”.

2.3 O INDÍCIO, A PRESUNÇÃO, A FICÇÃO E O ARBITRAMENTO NA FISCALIZAÇÃO

2.3.1 O Indício

O indício, segundo França (2012), “são sinais que devem ser fundamentados por provas outras coligadas pelo Fisco. São equivalentes a um começo de prova insuficiente para a instituição de qualquer exação”, ou seja, são pistas que levam a presunção. O indício mesmo sendo insuficiente para aplicação do auto de infração é muito importante para a fiscalização, pois é a partir dele que possibilita ao fisco encontrar o caminho da infração.

2.3.2 A Presunção

A presunção, segundo Becker (2007), é o que se resulta de um sistema lógico, sendo o fato conhecido de existência certa, que interfere em um fato desconhecido no qual a existência é provável.

Para França (2012), a presunção, é um fato concreto utilizado como prova para o conhecimento de outras provas correspondentes, sendo importantes no meio da fiscalização, pois no fim, por se tratar de presunção, poderia haver equívoco no ato do lançamento. A presunção na atividade fiscalizatória, admite a contraprova, ou prova em contrário, sendo assim o fisco utilizará da presunção como eficaz, até que a prova seja posta em contrário pelo fiscalizado. Há também a presunção por norma jurídica, também utilizada pela fiscalização, onde não admite a prova em contrário. O fisco institui a presunção legal, facilitando a ação fiscalizatória, trazendo os fatos a legalidade, dispensando a necessidade de elementos probatórios.

2.3.3 A Ficção

Segundo França (2012), “a ficção cria uma verdade jurídica diferenciada de verdade real”, um exemplo dado por Becker (2007), explica melhor a ficção, “...o legislador em lugar de tomar como hipótese de incidência do imposto de consumo, o consumo real da mercadoria, estabelece que o fato dela sair da fábrica ou ser exposta à venda já realiza a hipótese de incidência”.

Neste contexto, Becker (2007), afirma que há uma troca de realidade por falsidade, pois para efeito jurídico o produtor é o consumidor e o consumo da mercadoria ocorre quando ela sair da fábrica ou for exposta a venda. Sendo assim, Becker (2007), finaliza “Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que provavelmente ou com toda a certeza é falso”.

2.3.4 O Arbitramento

O arbitramento, segundo Jardim (2008), é o meio de mensurar a base de cálculo do tributo, uma vez que a escrita do contribuinte seja inidônea ou para efeitos de traduzir o valor tributável.

Para França (2012), o arbitramento acontece, quando os documentos fornecidos ao fisco, forem insuficientes, sem elementos concretos e precisos para a apuração do imposto. Neste caso, será aplicada a fórmula do arbitramento, que consiste em arrecadar os documentos existentes, via arquivos magnéticos, os quais são fornecidos pelos próprios clientes. Tendo o fisco acesso a esses documentos, fará uma média de cada operação e multiplicará pela quantidade de notas fiscais faltantes ou inidôneas, formando a base de cálculo para o imposto, colocando se for o caso o sonegador na obrigação de localizar as notas faltantes na tentativa de reduzir o montante do imposto a ser pago.

2.4 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS À ATIVIDADE FISCALIZATÓRIA

2.4.1 Princípio da Legalidade

O Princípio da Legalidade segundo, Luchiezi Jr, Trentini, e Aquino Jr (2010), é o princípio que dispõe que tudo o que for referente à matéria tributária deverá ser previsto em lei, ou seja, somente a lei poderá exigir o aumento de tributos ou alíquotas, base de cálculo, alteração de prazos, etc., impedindo que políticos por vontade própria, criem ou aumentem tributos. Esta previsão encontra-se no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Esse mesmo pensamento tem os autores Fabretti (2003) e Führer e Führer (2004). Porém Luchiezi Jr, Trentini, e Aquino Jr (2010), ainda comentam que este princípio pode ser inscrito de forma geral também no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, “Art. 5º, II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Neste contexto, referenciando o art. 5º inciso II da Constituição Federal de 1988, como genérico ao princípio de legalidade e referenciando o art. 150 inciso I como principal, Carvalho (2000), também coloca-se na mesma posição de Luchiezi Jr, Trentini, e Aquino Jr (2010).

Por fim em consulta a Lei de nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, verifica-se o art. 9º inciso I: “Art. 9º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65”.

2.4.2 Princípio da Supremacia do Interesse Público

Para Carvalho (2000), este princípio tem como objetivo predominar o interesse público, dando preferência aos interesses coletivos num âmbito de ordem e respeito aos direitos de todos, coordenando as atividades sociais. Conforme

França (2012), este princípio cumpre com as funções institucionais, atendendo os interesses da comunidade. Führer e Führer (2006) ainda comentam, que o ato administrativo não tem valor nenhum se o servidor agir em interesse próprio, mesmo que este esteja obedecendo a lei.

2.4.3 Princípio da Impessoalidade

No princípio da Impessoalidade, segundo França (2012), sentimentos pessoais, como por exemplo, simpatia ou antipatia, tendências políticas, fatores sociais, preconceitos, etc, não podem ser levados em conta na atividade fiscalizatória. O fisco deverá tratar o fiscalizado de forma impessoal. Führer e Führer (2006) comentam, que todos devem ser tratados sem preferências, ou sem discriminação, sejam elas pessoais ou partidárias.

Para Mello (2000, p.84), o princípio da impessoalidade:

Se traduz a ideia de que a Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou detrimosas. Nem favoritismo nem perseguições são toleráveis. Simpatias ou animosidades pessoais, políticas ou ideológicas não podem interferir na atuação administrativa e muito menos interesses sectários, de facções ou grupos de qualquer espécie.

2.4.4 Princípio da Oficialidade

O princípio da Oficialidade, segundo França (2012), consiste em realizar atos e procedimentos que estejam prescritos em sua competência. Também comenta que “no campo fiscalizatório a oficialidade se faz sentir nas etapas preparatórias e no próprio ato jurídico de lançamento”. Para Seixas Filho (1996), aplicar a lei de ofício é administrar, neste caso, “se uma lei institui um imposto, é dever de a autoridade fiscal arrecadá-lo”.

2.4.5 Princípio da Moralidade Administrativa

No princípio da moralidade administrativa, segundo Mello (2000), “a administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos”, no caso de violação, o direito próprio também será violado. Para Moreira (2003), o

princípio da moralidade, dá coerência ao ordenamento, e condiciona a interpretação das demais normas.

Moreira (2003), ainda afirma que no descumprimento do princípio a penalidade poderá ser considerada dolosa ou culposa, pois a moralidade não permite condutas de forma imoral ou amoral. Ainda que o agente tenha cumprido interesse público, sem interesse próprio, poderá haver o descumprimento do princípio. França (2012) comenta, que na atividade fiscalizatória, a não aplicação do princípio é considerada como crime à administração geral por parte do funcionário público e dá como exemplo do ato a corrupção passiva.

2.4.6 Princípio da Publicidade

O princípio da publicidade, segundo França (2012), consiste em vedar a administração pública de ocultar o seu comportamento perante aos administrados. Para Führer e Führer (2006), “os atos públicos devem ter divulgação oficial, como requisito de sua eficácia, salvo exceções previstas em lei”.

No processo de fiscalização, França (2012), relata que, o princípio da publicidade se aplica quando o fisco informa o contribuinte que o mesmo está sendo fiscalizado e qual será a abrangência da fiscalização. Nos casos da atividade fiscalizatória, não será aplicado o princípio, devido ser uma atividade de caráter investigativo, exige segredo, pois se houver publicação prévia o contribuinte sonegador terá a condição de buscar artifícios que o eximem da culpa.

2.4.7 Princípio da Razoabilidade

O princípio da Razoabilidade, segundo França (2012), serve para orientar o comportamento do fisco, nos trabalhos de fiscalização, praticando o bom senso e o equilíbrio. Porém, em meio a uma situação passível de lançamento ou aplicação de penalidade, o fisco fica prejudicado, pois se tiver que escolher entre aplicar a lei ou o bom senso, preferirá aplicar a lei. Isso não significa que o princípio seja desconsiderado, e sim que o fisco seja cauteloso em sua observância. Para Führer e Führer (2006), no princípio da razoabilidade a ação da administração deverá seguir o bom senso, de modo razoável e proporcional.

2.4.8 Princípio da Eficiência

O princípio de Eficiência, segundo França (2012), surgiu pela Emenda Constitucional 19/98, impondo o interesse público à administração fiscalizatória um melhor resultado, buscando uma solução mais justa. Para Führer e Führer (2006), no princípio da eficiência, o serviço público deverá ser eficaz, atendendo por completo à necessidade para o qual foi criado.

2.4.9 Princípio da Autoridade Competente

Segundo França (2012), este princípio competente existe para que somente a autoridade competente possa realizar a tarefa a que compete, e deter de poderes para tal fim, isto é, só poderá exercer a função de fiscalizar os agentes que tenham competência para isso. Esta competência é dada por forma de lei.

2.4.10 Princípio da Verdade Real ou Verdade Material

O princípio da Verdade Material, segundo Seixas Filho (1996), visa buscar a verdade real dos fatos, isto é, para que a autoridade fiscal possa exercer sua atividade com competência, é preciso que ela analise as informações recebidas, se estão de acordo com a realidade dos fatos e se são verdadeiras. Pois somente após ter a verdade material ou real, o fisco em sua ação de autoridade fiscal, poderá apurar o valor do tributo com os verdadeiros valores. Para França (2012), este princípio “deve estar sempre presente na atividade fiscalizatória para que esta atenda aos critérios de justiça tributária”.

2.4.11 Princípio da Boa-fé e da Lealdade entre o Fisco e Contribuintes

Segundo Bacellar Filho (1998), a boa fé e a lealdade, funcionam como instrumentos processuais que garantem a moralidade administrativa em competências de seus exercícios, também incorporam um valor ético de confiança. Para França (2012), “a boa fé é um elemento de harmonização das relações na convivência da administração com os administrados. Há, como decorrência, um dever de lealdade entre ambos”.

2.5 IMPORTÂNCIA DA FISCALIZAÇÃO PARA O FISCO FEDERAL E FISCO ESTADUAL

A fiscalização tributária, segundo Ichihara (2001), verifica o cumprimento das obrigações tributárias. Para Amaro (2008), a fiscalização existe para prevenir ou combater a sonegação fiscal. Mas para que isso aconteça, França (2012), comenta que é necessário que os órgãos públicos coloquem agentes tributários treinados, qualificados e eficientes.

Luchiezi Jr, Trentini, e Aquino Jr (2010), relatam que a eficiência do sistema de arrecadação está diretamente ligada às funções do auditor-fiscal e que os serviços dos auditores tem apresentado um nível de arrecadação importante para que a o governo mantenha-se em desenvolvimento, o que motiva a administração tributária a incrementar ações de inteligência fiscal, no combate a sonegação fiscal. A orientação ao contribuinte contribui na redução de erros, concentrando a ação dos fiscais em combate às fraudes e sonegações, o que faz com que o fiscal identifique com maior rapidez as infrações.

Ainda segundo, Luchiezi Jr, Trentini, e Aquino Jr (2010), cabe aos auditores-fiscais, atuar em vigilância e repressão ao contrabando e ao descaminho, sendo criteriosos na investigação, resultando em desmanche de quadrilhas especializadas em promover fraudes e entrada de comércio ilegal nas fronteiras.

Segundo Lima et al. (2012), para que a fiscalização seja efetiva e alcance seus objetivos é preciso:

- fazer sentir a presença do fisco no universo de contribuintes;
- executar ações compatíveis com o padrão de relacionamento ditado pelos próprios contribuintes e suficientes para fazê-los mudar de atitude ante o fisco, passando a cumprir com suas obrigações fiscais;
- retroalimentar a fiscalização e os demais processos da administração tributária com dados e informações resultantes do seu próprio trabalho, de forma a contribuir para a correção e aperfeiçoamento do sistema como um todo.

França (2012) comenta que, o acelerado crescimento da globalização e da tecnologia nas empresas, praticamente obrigou a Administração Tributária a também aperfeiçoar seus procedimentos por meios tecnológicos. Assim, o fisco federal e fisco estadual não obrigarão mais seus contribuintes a fornecerem centenas de

documentos, sendo hoje esses fornecidos por arquivos magnéticos. Mas isso não quer dizer que os procedimentos de fiscalização cairão em desuso, as fiscalizações de mercadorias em trânsito, plantões fiscais em determinados segmentos, ainda continuarão sendo usados.

Pode-se dizer então, que a atividade fiscalizatória é de grande importância para o fisco na descoberta da sonegação fiscal. Seus procedimentos, indícios, presunções são instrumentos indispensáveis para o fisco na descoberta dessas infrações, e agora com a aderência de meios tecnológicos a fiscalização tributária junto com seus agentes se tornará ainda mais eficaz.

3 INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Este capítulo estudará as infrações tributárias, mostrando os conceitos e tipos, pesquisados em bibliografias e legislações. Ao final será apresentada a motivação do contribuinte em praticar essas infrações.

Sobre a infração tributária a Lei 8.137/90 em seus artigos 1º e 2º menciona:

Art. 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. Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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

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.

Também a Lei 6.537, em seu artigo 1º, relata sobre infração tributária:

Art. 1º - Constitui infração toda ação ou omissão que importe em inobservância, por parte do sujeito passivo, de obrigação principal ou acessório, positiva ou negativa, estabelecida pela legislação tributária.

Parágrafo único - Diz-se a infração tributária: (Redação dada ao parágrafo único pelo art. 1º da Lei 7.027, de 25/11/76. (DOE 26/11/76))

a) material, quando determine lesão aos cofres públicos; (Acrescentado pelo art. 1º da Lei 7.027, de 25/11/76. (DOE 26/11/76))

b) formal, quando independa de resultado. (Acrescentado pelo art. 1º da Lei 7.027, de 25/11/76. (DOE 26/11/76))

A infração tributária segundo Carvalho (2000) é, “toda ação ou omissão que direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais”. Ainda segundo Carvalho (2000), a infração tributária pode ser classificada em objetiva ou subjetiva.

3.1 INFRAÇÃO OBJETIVA

Para Führer e Führer (2004), a infração objetiva é aquela que não depende da intenção, da efetividade, da natureza ou da extensão dos efeitos dos atos

praticados, o fisco poderá impor a penalidade independente de prova dolosa ou negligente, porém o contribuinte poderá provar a ausência de culpa afastando a autuação. Já para Carvalho (2000), na inflação objetiva, independente da intenção do contribuinte, havendo previsão normativa, o fato poderá ser considerado ilícito, uma situação citada pelo autor é o fato do não pagamento do IPTU (imposto predial e territorial urbano), nos prazos fixados, esse não pagamento incorrerá em multa e juros.

3.2 INFRAÇÃO SUBJETIVA

A infração subjetiva, segundo Carvalho (2000), é aquela em que o infrator age com dolo ou culpa, um exemplo é a omissão de dados por parte dos contribuintes na entrega das declarações, objetivando o recolhimento de uma quantia do imposto menor do que a dívida. Conforme Carvalho (2000), a infração subjetiva pode ser caracterizada como sonegação, fraude ou conluio. Todas são ilícitas, dolosas e definidas pelo Regulamento do IPI.

3.2.1 Sonegação Fiscal

Conforme art. 453 do Decreto nº 2.637/98 que regulamenta a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados:

Sonegação é toda a 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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Em comentário a este artigo, Carvalho (2000), resume que neste caso, o infrator procederá dolosamente, concretizando o fato infringente, impedindo ou retardando ao Fisco a descoberta da sonegação fiscal.

Para Jardim (2008), sonegação fiscal é uma modalidade de infração à legislação tributária que visa a intenção criminal e é caracterizada por ter comportamento doloso, omissivo ou comissivo, no intuito de reduzir total ou parcial o

pagamento do tributo. Campos (1995), relata que a sonegação fiscal é “todo meio ilícito e definido em lei capaz de causar prejuízo ao Fisco”. Ainda sobre sonegação fiscal, Andrade Filho (1997), comenta que o art. 1º a lei 4.729/65, define os crimes de sonegação, sendo assim:

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

§ 1º Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo.

§ 2º Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público que exerce, a pena será aumentada da sexta parte.

§ 3º O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal,

será punido com a pena deste artigo aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo.

Para Vaz (1987), “a sonegação só ocorre em relação ao fato gerador já realizado. Sonegar é fazer com que a autoridade fazendária não tome conhecimento da realização do fato gerador da sua natureza ou circunstâncias materiais ou ainda, das condições pessoais do contribuinte”. Marta Arakaki (1995), define que a sonegação tem como objetivo esconder o fato gerador já ocorrido.

3.2.2 Fraude

Conforme art. 454 do decreto 2.637/98:

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

Em comentário ao artigo, Carvalho (2000), resume que neste caso o infrator retarda ou impede o acontecimento do fato, modificando ou excluindo a prestação pecuniária, com o objetivo de pagá-la com redução ou até mesmo não pagá-la. O autor ainda comenta que a sonegação pressupõe a ocorrência do fato e a fraude acontece antes do acontecimento do fato jurídico.

Segundo Jardim (2008), fraude significa engano, má fé, logro, com o objetivo de lesar o terceiro, no caso da administração pública a pessoa que fraudar estará burlando as normas através de um procedimento aparentemente lícito, porém com o intuito de lesar. Para Marta Arakaki (1995), fraude tem como objetivo impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, de forma dolosa, reduzindo ou diferindo o pagamento dos imposto devido.

Segundo Führer e Führer (2004), a fraude acontece antes do fato gerador, ocultando esse fato do Fisco, deixando de pagar o tributo. O autor ainda cita como exemplo, a fraude nas notas fiscais, que são chamadas como notas frias, calçadas, sanfonas, paralelas e fantasmas. A nota fria, é aquela emitida somente para aumentar custos, pois não corresponde a nenhuma compra ou venda. A nota calçada, é aquela que consta na primeira via o valor real da operação, porém nas vias restantes que ficam no talão, o valor será menor, sendo o valor do imposto a ser

pago menor também. A nota sanfona, é aquela utilizada em várias saídas, ou seja, a mesma nota fiscal irá acompanhar as várias saídas de mercadorias, sendo o imposto pago somente de uma nota e não das outras que deixaram de ser emitidas. A nota paralela é aquela que o contribuinte tem dois talões de nota com a mesma numeração, sendo um talão falsificado, geralmente impresso por gráficas clandestinas. E a nota fantasma, é aquela em que o emitente não existe.

Para Gutierrez (2006), “quem fraudar falseia ou oculta à verdade com a intenção de prejudicar ou enganar”. Então para que ocorra a fraude, é preciso que o contribuinte ocorra de forma dolosa, resultando em uma operação contrária a lei. Segundo Corrêa (1996), a fraude está na ocorrência de lesar o fisco, sendo de forma consciente e desejada, e sua finalidade pode ser tanto a de evitar ou retardar o pagamento do imposto, como também a de pagar um valor a menor do que o devido pelo tributo, causando prejuízo ao fisco.

3.2.3 Conluio

Conforme art. 455 do Decreto 2.637/98:

Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude.

Em comentário ao artigo, Carvalho (2000), resume que neste caso é necessária a presença de no mínimo dois infratores, constituindo estes, infrações de sonegação ou fraude, praticadas em benefício de um, de dois ou de todos. Para Vaz (1987), conluio tem como objeto a combinação maliciosa entre duas pessoas, com o objetivo de fraude ou ilusão a uma terceira pessoa ou infringir o cumprimento da lei. Segundo Jardim (2008), o conluio “significa o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas com o desígnio de ocultar a ocorrência do fato jurídico tributário ou com o intento de reduzir o montante do tributo devido”.

Para finalizar sobre infração subjetiva, Carvalho (2000), comenta que compete ao fisco, através de seus procedimentos, fundamentar através de provas concretas a presença do dolo ou da culpa, para isso, a atividade fiscalizatória não só terá que provar como terá que evidenciar o fato que propiciou o infrator ou infratores a infringir os deveres tributários.

3.3 TIPOS DE SONEGAÇÃO

3.3.1 Elisão fiscal

A elisão fiscal, segundo Corrêa (1996), “é o retardamento, redução ou descaracterização do fato gerador que dá origem ao pagamento de um tributo, sem contudo violar a lei”. No caso da violação da lei, será considerado fraude, sendo assim, por mais que a situação de modificar ou ocultar seja por meios lícitos, se houver infração da lei, torna-se ilícito e sujeito a pagamento de penalidade. Ainda segundo Corrêa (1996), a elisão fiscal ocorre quando o agente escolhe dentro das opções possíveis, a permitida pela lei. Para Führer e Führer (2004), elisão é a forma lícita de pagar menos tributos realizando operações menos onerosas possíveis para o contribuinte, e cita como exemplo o Planejamento Tributário.

Borges (2006) comenta que os empresários tem a imagem de que os impostos representam o maior ônus fiscal das empresas, para isso, fazem investimentos com o objetivo de obter ideias e planos que permitam a redução ou adiamento do ônus tributário, que é o chamado planejamento tributário. O autor ainda comenta, que um especialista em planejamento tributário, deverá proceder sistematicamente verificando se a economia de impostos é lícita e anterior ao fato gerador analisando se o processo estava correspondente com os documentos e registros fiscais, para que no final do trabalho obtenha sucesso, tendo em vista que uma ação empresarial dessas visa, entre meios lícitos, conciliar transações futuras com o objetivo de excluir, minimizar ou adiar o ônus tributário.

Para Amaral (2002), elisão fiscal, são comportamentos praticados com a intenção de excluir ou diminuir encargos tributários. Esses comportamentos podem estar atrelados à utilização de condutas lícitas praticadas antes do fato gerador valendo-se de lacunas na lei, sendo que nem todos os contribuintes podem utilizá-las a não ser se tiverem boa sustentação e bastante conhecimento. Pois a administração tributária vem com a norma antielisiva, que tem como objetivo modificar as normas vigentes bloqueando ou dificultando o planejamento tributário.

O planejamento tributário é uma atividade preventiva pela qual podem ser projetados os atos e fatos administrativos visando determinar os encargos incidentes sobre as possíveis alternativas legais, para escolha daquela que for mais conveniente e menos onerosa. (Marta Arakaki, 1995. p.112)

Marta Arakaki (1995), ainda comenta que, para que se realize um bom planejamento tributário, é necessário o analista ter bastante conhecimento das atividades do contribuinte e da legislação que rege essas atividades.

Para Vaz (1987), a elisão tributária “tem por objetivo evitar o aparecimento da obrigação tributária”. Porém a intenção do agente não é ser contrária ou lesar o fisco e sim, pagar menos tributo. O autor ainda comenta, que a elisão pode se apresentar de duas formas, aquela induzida pela lei e aquela resultante de lacunas na lei. A elisão induzida pela lei, é aquela que permite a prática de certos benefícios ao contribuinte, como a redução, a isenção e a não incidência de impostos em determinados casos, especificados em lei. E a elisão resultante de lacunas na lei, é aquela que resulta dos chamados “furos” na lei, ou seja, os contribuintes juntos com seus assessores descobrem pequenas brechas que existem na lei e as aplicam com o objetivo de pagar menos tributos, sem descumprir com a lei.

Vaz (1987), ainda comenta que, o fato do contribuinte estar pagando um tributo a maior, não quer dizer que ele está correto, isso acontece por consequência do contribuinte não ter uma boa organização na empresa, fazendo com que o mesmo deixe de se enquadrar em incentivos fiscais ou até mesmo em isenções.

Para Gutierrez (2006), as normas antielisivas são adotadas pelo legislador no fechamento das brechas que existem na lei, brechas que permitem ao contribuinte um pagamento menor do tributo, fechando o caminho para a elisão fiscal.

Ainda segundo Gutierrez (2006), “elisão significa o ato ou efeito de elidir, eliminar, suprimir”. O autor comenta ainda que tanto a elisão como a fraude fiscal, tem a mesma finalidade, porém na elisão são utilizados de meios lícitos, enquanto na fraude são usados meios ilícitos.

Amaral (2002) define bem, a diferença entre Elisão Fiscal e Sonegação Fiscal, conforme apresentado no quadro 1:

Quadro 1: Diferença entre Elisão e Sonegação Fiscal

Elisão fiscal	Sonegação Fiscal
De acordo com a lei	Contrária a lei
Não é passível de Sanção	Passível de sanção penal
Ocorre antes do fato gerador	Ocorre após o fato gerador
Deve ser estimulada	Deve ser combatida

Fonte: Amaral (2002, p.48)

Para finalizar, Gutierrez (2006), comenta que a elisão presume a ausência de normas na lei que caracterize a escolha do contribuinte. Porém quando surge a norma que caracterize essa escolha, não se tratará mais de elisão, pois se tratará de incidência de norma tributária, sendo assim se o contribuinte o fizer estará sujeito à obrigação de pagar o tributo.

3.3.2 Evasão fiscal

Evasão fiscal segundo Führer e Führer (2004), consiste na lesão ilícita ao fisco, não pagando o tributo devido, ou pagando-o parcialmente de forma intencional ou por descuido. Para Arakaki (1995), tanto na elisão como na evasão o contribuinte visa evitar, retardar ou reduzir a obrigação tributária, a diferença é que na evasão essa atividade é feita de forma ilícita e após a ocorrência do fato gerador.

Vaz (1987) conceitua, evasão como sendo “toda ação consciente, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte que, valendo-se de meios ilícitos, visa evitar ou eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo considerado devido”.

Para Gutierrez (2006), a evasão se baseia na prática ou omissão propiciando eliminar, diminuir ou prorrogar o pagamento do tributo por parte do contribuinte. O autor faz a citação de Antônio Roberto Sampaio Dória que classifica a evasão em dois grupos, sendo eles evasão omissiva e evasão comissiva. A evasão omissiva é separada em evasão imprópria e evasão por inação. A evasão imprópria acontece nos casos em que há tributações excessivas sobre determinado produto ou atividade e é caracterizada por não existir a incidência do tributo, um exemplo citado por Sampaio Dória é o cigarro e a bebida, pois o cidadão em vista da alta incidência da carga tributária deixa de comprar o produto, sendo assim não chega a efetivar o fato gerador. No caso da evasão por inação pode ser separada em não intencionais e intencionais, as não intencionais são caracterizadas pela falta de conhecimento do contribuinte, ou seja, o contribuinte por não ter o conhecimento necessário, acaba por trazer prejuízos ao erário, e as intencionais, são caracterizadas pelo ato consciente de não cumprir com as obrigações tributárias. A evasão comissiva é separada pelo Sampaio Dória como lícita e ilícita. A lícita é apresentada como elisão fiscal e a ilícita é apresentada fraude fiscal ambos já estudados anteriormente.

Segundo Lima et al. (2012), a evasão fiscal ocorre por:

- desconhecimento das regras impositivas;
- dificuldades no cumprimento;
- vasto conhecimento das normas, base para um bom planejamento tributário;
- falta de vontade de cumprir com as obrigações; e,
- a intenção de omitir receitas de fontes ilícitas.

Mattos (2012) comenta que, a evasão ocorre pela baixa efetividade de fiscalização do Estado e também que sobre influências culturais, educacionais, econômicas e até mesmo legais.

3.4 O QUE FAZ O CONTRIBUINTE SONEGAR

Para Batista Jr (2012), o sistema tributário é visto pelos contribuintes como muito complexo e caro, pois além de ter grande número de impostos e alta carga tributária, a retribuição dada ao contribuinte com os serviços de saúde, educação, segurança e infraestrutura são insatisfatórios em vista do valor pago em tributos, afirma então o autor, que a alta carga tributária e a evasão andam juntas pois o contribuinte tende a reagir defensivamente principalmente em períodos de baixa produção fugindo da obrigação tributária.

Gutierrez (2006) comenta que alguns autores qualificam o tributo como forma de rejeição pela sociedade, pelo motivo de a sociedade achar que paga mais impostos que deveria para atender não só as necessidades do povo como as necessidades dos políticos, o que torna a carga tributária sem tamanho, por isso estão sempre na busca de novos caminhos que visam a redução total ou parcial do pagamento do tributo.

Tavolaro (1995) comenta que, para os contribuintes antes da obrigação de pagar os tributos, está a obrigação de sanar as necessidades pessoais e familiares, e para os contribuintes empresários antes da obrigação tributária está a obrigação de pagar os funcionários e fornecedores. Neste mesmo contexto, Faria (2008), comenta que em pergunta a seis empresários não identificados, todos responderam que tendo um saldo de caixa insuficiente para pagar todas as obrigações, os tributos foram os nomeados para o adiamento ou o não pagamento. A justificativa é que se deixassem de pagar a folha de pagamentos, acarretaria na queda de produção pela

insatisfação geral de seus funcionários. No caso dos fornecedores não poderiam deixar de pagá-los pelo fato de ficarem mal vistos no mercado, o que acarretaria no não fornecimento das matérias-primas essenciais para o processo produtivo. No caso dos fornecedores de energia elétrica e serviço telefônico, não poderiam deixar de pagá-los pelo fato de também serem essenciais para o funcionamento da empresa, pois a energia é muito importante tanto no processo administrativo como no processo produtivo e no caso da comunicação no processo comercial. Já o não pagamento de tributos, não gera consequências de imediato, pois o processo de controle e cobrança no prazo, pela administração pública é diferente, o que faz com que os contribuintes optem por sonegar em vista que os riscos são menores. Enfim eles alegam que o fato de não cumprir com as obrigações tributárias não irá afetá-los de imediato no processo produtivo.

Em complemento, Borilli e Shikida (2006) descrevem, em pesquisa realizada, há hipótese de que os réus já julgados e condenados em crimes econômicos como sonegação fiscal, lavagem de dinheiro, optam pela atividade criminosa na esperança ser mais vantajosa, que o risco que eles correm.

Para Vieira (2012, pg. 6 e 11):

A decisão do contribuinte é tomada por critérios racionais, em função do resultado que espera obter, de acordo com sua avaliação da resposta da administração tributária (possibilidade de detecção) bem como da qualidade desta resposta (parcela identificada do débito e penalidade por falta de recolhimento).

Ao estimar o risco de sua decisão em reduzir indevidamente os tributos, o contribuinte não se baseará exclusivamente apenas na informação de que será ou não detectado pela administração tributária. Ele certamente refletirá que, apesar de poder ser detectado, esta detecção dificilmente abrangerá a integridade da redução indevida promovida por ele (red).

O fato de ser detectado pela administração tributária pelos sistemas de controle dos débitos tributários, não implica necessariamente em uma detecção integral da parcela reduzida indevidamente (red).

Assim, é possível imaginar uma probabilidade condicional variável com a parcela de identificação do débito tributário. Isto revela um leque de possibilidades de resultados para a conduta do sonegador, sendo o resultado variável e não fixo.

O intervalo de tempo entre a decisão de reduzir indevidamente os tributos e a detecção da redução por parte da administração tributária é nulo, isto é, quando o contribuinte reduz indevidamente os tributos, a administração atua instantaneamente identificando ou não, total ou parcialmente, o débito tributário.

Segundo Cardoso Filho et al. (2012), o motivo de sonegação é dado pelo fato de haver multas de baixo valor, inexistência de denúncia criminal e extinção de punição no processo tributário.

Ainda sobre a motivação do contribuinte em sonegar, segundo Varsano (1999), cria-se um ciclo vicioso de sonegação pelo fato de contribuintes que pagam suas obrigações tributárias corretamente estarem concorrendo mercado com contribuintes sonegadores, o que incentiva esses contribuintes corretos a sonegar. Em contrapartida o governo aumenta as alíquotas a fim de sanar essa perda, formando então o ciclo vicioso da sonegação.

Segundo Manual do Programa de Desenvolvimento de Dirigentes Fazendários (2010), na opção de pagar ou sonegar os impostos, o contribuinte analisará o dinheiro que pouparia se não pagasse os tributos e o valor do risco que ele corre em não pagar, sendo este, o montante do valor sonegado multiplicado a possibilidade de ser descoberto. Esta descoberta nem sempre é total. Neste caso se o valor a pagar na probabilidade pela descoberta parcial for menor, o contribuinte decide por não pagar o tributo e correr o risco.

3.5 DE QUE FORMA O FISCO DESCOBRE O VALOR SONEGADO

Segundo, Manual do Programa de Desenvolvimento de Dirigentes Fazendários (2010), o tributo não é arrecadado geralmente por dois motivos: falta de capacidade da Administração Tributária e a rejeição social. As duas são complementares em relação ao grau de cumprimento. Pois quanto maior a aceitação social menor será o esforço da Administração Tributária, caso contrário a Administração tributária terá que se esforçar mais para conseguir arrecadar o tributo.

Mas, como saber qual é o valor não arrecadado?

Para a resposta, o Manual do Programa de Desenvolvimento de Dirigentes Fazendários (2010), mostra que, para achar esse valor, também chamado de Brecha fiscal, é preciso fazer uma relação entre as normas e a realidade, que pode ser denominada como, proporção não arrecadada da arrecadação potencial.

E como faço para chegar a esse cálculo?

Segundo Manual do Programa de Desenvolvimento de Dirigentes Fazendários (2010), primeiramente acha-se o valor da arrecadação potencial, que é o valor que seria arrecadado se todos os contribuintes cumprissem com as suas

obrigações tributárias. O valor da arrecadação potencial pode ser encontrado a partir de variáveis econômicas ou por auditorias fiscais.

Arrecadação potencial por variáveis econômicas: esta técnica utiliza as estatísticas econômicas e em geral, a informação disponível de origem não fiscal. Neste caso é necessário calcular por cada tipo de tributação. Pega-se o número de indivíduos de tal regime e uma medida de sua contribuição, sucessivamente. Após analisa a norma do imposto e faz a aplicação sobre as variáveis agregadas, obtidas por vias diferentes das tributárias. O valor calculado será o valor da arrecadação potencial, vista que a informação econômica é verdadeira e que todos os procedimentos de pagamento legalmente estabelecidos foram levados em conta. Esta técnica apresenta a possibilidade de construir modelos de contribuinte padrão para cada nível de tributação.

Arrecadação potencial por auditorias fiscais: esta técnica consiste em obter uma amostra de declarações tributárias correspondente ao tributo. Pega-se a declaração e a submete a uma auditoria fiscal detalhada e exaustiva, podendo ter como resultado informações relevantes de orientação a gestão e a fiscalização tributária, coisa que não acontece na técnica das variáveis econômicas.

Conforme o Manual do Programa de Desenvolvimento de Dirigentes Fazendários (2010), tanto em uma como na outra é possível se aproximar do resultado. Obtendo a arrecadação potencial, fica fácil de calcular a brecha fiscal, segue:

$$\text{Brecha Fiscal} = [1 - \text{Arrecadação Real} / \text{Arrecadação Potencial}] \times 100$$

Em relação a políticas para reduzir a brecha o Manual do Programa de Desenvolvimento de Dirigentes Fazendários (2010), revela três possibilidades:

1 – Reforçar a capacidade coercitiva da Administração Tributária

É a técnica mais utilizada para tentar extinguir a brecha fiscal, de modo a reforçar controles e verificações sobre as obrigações acessórias que são entregues a Administração Tributária e elevar a punição pelo não cumprimento. Porém não é uma tarefa fácil, pois trata-se de um processo longo e oneroso, que passa por seleção de pessoas qualificadas e com futuro profissional.

2 – Aceitação social do Imposto

Esta é a segunda técnica que se deve executar para diminuir a sonegação, pois a maior parte das receitas deriva de declarações executadas voluntariamente pelo contribuinte. A aceitação social do tributo poderá ser superior, se:

- Em seu estabelecimento se parte de um amplo acordo político;
- Os cidadãos entenderem que o sistema de tributação é justo e os recursos públicos são utilizados com eficácia;
- Os cidadãos possuem formação e informações corretas; e
- A administração simplifica o cumprimento das obrigações aos cidadãos.

Para o Manual do Programa de Desenvolvimento de Dirigentes Fazendários (2010), a decisão de cumprir de forma voluntária com as obrigações, não influencia somente na questão do tributo ser considerado justo, mas também na percepção de que os outros contribuintes também pagam os tributos que devem.

3 – O marco normativo

Esta é a terceira técnica recomendada para extinguir a brecha fiscal, pois nessa técnica deve ficar claro o interesse de executar a revisão da norma de forma regular, com o propósito de revogar todas as complexidades desnecessárias.

Conforme Manual do Programa de Desenvolvimento de Dirigentes Fazendários (2010) espera-se, que a tentativa de redução da brecha fiscal, combine com a capacidade da administração tributária, com o grau de cumprimento voluntário por parte dos contribuintes e a simplificação das normas.

4 TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

Este capítulo estudará a importância da tecnologia da informação para o fisco federal e fisco estadual na busca contra as infrações tributárias. Após será apresentado uma comparação entre os programas já existentes, os programas em processo de implantação e os programas que estão em processo de planejamento.

4.1 IMPORTÂNCIA DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO PARA RECEITA FEDERAL

A função da tecnologia, segundo Duarte (2011), é proporcionar informações com rapidez e exatidão. Para Schiguematu (2012), a tecnologia da informação é uma das principais ferramentas que os fiscos do mundo inteiro podem ter como aliadas na descoberta da sonegação fiscal, tanto por pessoas físicas como por pessoas jurídicas. E é através do uso dessas ferramentas que o fisco consegue fazer cruzamentos de dados e de informações obtendo indicações de possíveis inconsistências no cumprimento da obrigação tributária.

O fisco federal, segundo Schiguematu (2012), opera com o supercomputador nomeado de Tiranossauro *Rex* (T-REX), juntamente com o *Software* Harpia. Em conjunto, os dois tem capacidade de realizar em segundos milhares de cruzamentos de dados afim, de obter informações sobre o cumprimento ou não da obrigação tributária.

4.1.1 Sistema Harpia

O *software* Harpia, segundo Duarte (2011), é um sistema de inteligência artificial criado a partir de uma parceria da Secretaria da Receita Federal com a Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP) e o Instituto Tecnológico da Aeronáutica. Serve para desenvolver um histórico de cada contribuinte ao longo do tempo, de forma a associar qualquer mudança fundamental nas suas transações, como também, propiciar o cruzamento das informações adquiridas com cartões de crédito, operações entre empresas, fazendo correlação entre os dados.

Conforme o site do sistema harpia, os objetivos desse sistema são:

- A redução dos tempos e custos de execução de rotinas operacionais.
- A otimização da alocação da mão-de-obra empregada em procedimentos fiscais.
- A sistematização e aperfeiçoamento das rotinas de aplicação e execução de procedimentos de controle.
- A uniformidade no controle de atividades fiscais.
- Aplicações de instrumentos de inteligência computacional para detecção de infrações.
- A substituição do trâmite de documentos (papel) por arquivos eletrônicos, assinados digitalmente, e arquivados pela RFB.
- Uma interface de relacionamento RFB-Contribuinte na web, com registro de toda a interação e constituição de dossiês.
- A informatização e uniformização dos trâmites procedimentais.
- Uma padronização dos procedimentos aplicados, inclusive para efeito de intimação e fixação de exigências.
- O controle automático dos prazos previstos para conclusão dos procedimentos fiscais.
- A informatização da concessão de regimes e reconhecimento de benefícios fiscais.
- A alocação dinâmica de equipes de trabalho, com distribuição de automática de operações, por tipo de procedimento, a grupos com maior disponibilidade e experiência ou qualificação técnica.
- A migração do fluxo de documentos e informações para a internet.

4.2 PROGRAMAS CRIADOS PARA ARRECADAÇÃO DE DADOS DE CARÁTER FISCALIZATÓRIO

4.2.1 Obrigações Tributárias

Segundo Duarte (2011), as obrigações tributárias podem ser classificadas em principal e acessória. A principal se inicia na ocorrência do fato gerador e tem como objetivo o pagamento do tributo. Já a obrigação acessória se inicia na legislação com o intuito de propiciar ao fisco informações de interesse de caráter arrecadatório ou fiscalizatório.

Azevedo e Mariano (2012) relatam que, as obrigações acessórias comumente se apresentam em forma de declarações, sendo estas obrigatórias tanto pelo fisco federal como pelos fiscos estaduais, e tem como objetivo a comprovação da obrigação tributária. Nos quadros abaixo estão relacionadas algumas declarações obrigatórias de origem Federal e Estadual:

Quadro 2: Relação de algumas declarações de origem Federal

DECLARAÇÕES FEDERAIS E PREVIDENCIÁRIAS				
Discriminação		Período	Quem está o obrigado a Declarar	Dados que integram a declaração
DACON	Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais	Mensal	As pessoas jurídicas de direito privado em geral e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, submetidas à apuração da PIS/Pasep e da Cofins, nos regimes cumulativo e não-cumulativo, inclusive aquelas que apuram a Contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários.	Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativa.
CAGED	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados	Mensal	Todo estabelecimento que tenha admitido, desligado ou transferido empregado com contrato de trabalho regido pela CLT, ou seja, que tenha efetuado qualquer tipo de movimentação em seu quadro de empregados.	As informações do CAGED são utilizadas pelo Programa de Seguro-Desemprego para conferir os dados referentes aos vínculos trabalhistas e liberar os benefícios.

Continua

Continuação

DECLARAÇÕES FEDERAIS E PREVIDENCIÁRIAS				
Discriminação		Período	Quem está o obrigado a Declarar	Dados que integram a declaração
DASN	Declaração Anual do Simples Nacional	Anual	Todas as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) que se são optantes pelo Simples Nacional.	Informações referentes às atividades exercidas, receitas auferidas, registros de isenção, redução e imunidade tributária, etc. E informações como: ganhos de capital, quantidade de empregados no início e no final do período abrangido pela declaração, identificação e rendimentos dos sócios, etc.
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais	Mensal	As pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as equiparadas, as imunes e as isentas, as autarquias e fundações da administração pública dos Estados, Distrito Federal e Municípios e os órgãos públicos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário dos Estados e do Distrito Federal e dos Poderes Executivo e Legislativo dos Municípios, desde que se constituam em unidades gestoras de orçamento, deverão apresentar, de forma centralizada, pela matriz.	Apuração da contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (Cofins), Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL), Imposto de renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto retido na fonte (IRRF) e o Imposto sobre produtos industrializados (IPI).
DECRED	Declaração de Operações com Cartões de Crédito	Semestral	As administradoras de cartão de crédito.	Informações sobre as operações efetuadas com cartão de crédito, comireendendo a identificação dos usuários de seus serviços e os montantes globais mensalmente movimentados.
DEFIS	Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais	Anual	Todas as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) que se são optantes pelo Simples Nacional.	As informações fiscais socioeconômicas, que antes eram prestadas na DASN, passam a ser declaradas anualmente a partir de 2013 ano-calendário 2012 por meio Defis.
DEREX	Declaração sobre a Utilização dos Recursos em Moeda Estrangeira Decorrentes do Recebimento de Exportações	Anual	As pessoas físicas e jurídicas exportadoras.	Discriminação das aplicações financeiras, investimentos e pagamentos de obrigações próprias do exportador, no caso de utilização dos recursos mantidos em instituição financeira no exterior e especificando os valores destinados à aquisição de bens e de serviços, inclusive juros e a remuneração de direitos, no caso de pagamentos de obrigações no exterior.

Continuação

DECLARAÇÕES FEDERAIS E PREVIDENCIÁRIAS				
Discriminação		Período	Quem está o obrigado a Declarar	Dados que integram a declaração
DIMOB	Declaração de Informação sobre Atividades Imobiliárias	Anual	As pessoas jurídicas que comercializarem imóveis que houverem construído, loteado ou incorporado para esse fim; que intermediarem aquisição, alienação ou aluguel de imóveis; que realizarem sublocação de imóveis; constituídas para a construção, administração, locação ou alienação do patrimônio próprio, de seus condôminos ou sócios.	Informações sobre as operações de construção, incorporação, loteamento e intermediação de aquisições/alienações, no ano em que foram contratadas; Os pagamentos efetuados no ano, discriminados mensalmente, decorrentes de locação, sublocação e intermediação de locação, independentemente do ano da contratação.
DIMOF	Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira	Semestral	Bancos de qualquer espécie, cooperativas de crédito e associações de poupança e empréstimo, e para as instituições autorizadas a realizar operações no mercado de câmbio.	Informações sobre as operações financeiras identificadas por CPF ou CNPJ, como: depósitos à vista e a prazo, em conta de depósito ou conta de poupança; Pagamentos efetuados em moeda corrente ou em cheques, em conta de depósito ou conta de poupança; Emissão de ordens de crédito ou documentos semelhantes, em conta de depósito ou conta de poupança; Resgates à vista ou a prazo, em conta de depósito ou conta de poupança; Aquisições de moeda estrangeira; Conversões de moeda estrangeira em moeda nacional; Transferências de moeda estrangeira e de outros valores para o exterior. E os montantes globais mensalmente movimentados.
DIRF	Declaração do imposto de renda retido na fonte	Anual	Pessoas jurídicas e físicas, que tenham pagado ou creditado rendimentos que tenham sofrido retenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), ainda que em um único mês do ano-calendário, por si ou como representantes de terceiros e ; As pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no País que efetuem pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, ainda que não tenha havido a retenção do imposto, inclusive nos casos de isenção ou alíquota zero.	O valor do imposto de renda e/ou contribuições retidos na fonte, dos rendimentos pagos ou creditados para seus beneficiários; O pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa a residentes ou domiciliados no exterior, ainda que não tenha havido a retenção do imposto, inclusive nos casos de isenção ou alíquota zero; Os rendimentos isentos e não-tributáveis de beneficiários pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no País; Os pagamentos a plano de assistência a saúde – coletivo empresarial;

Continuação

DECLARAÇÕES FEDERAIS E PREVIDENCIÁRIAS				
Discriminação		Período	Quem está o obrigado a Declarar	Dados que integram a declaração
DIRPF	Declaração do Imposto de renda Pessoa Física	Anual	Contribuinte, residente no Brasil que tenha recebido rendimentos tributáveis ou não, que tenha bens, ganhos de capital entre outros maiores que a faixa estipulada anualmente pelo fisco federal.	Informações sobre rendimentos, bens e direitos, ganhos de capital, dívidas e ônus reais, dados bancários, despesas médicas, educacionais, dentre outros.
DMED	Declaração de Serviços médicos e de Saúde	Anual	Pessoa jurídica ou pessoa física equiparada a jurídica nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda, desde que seja: prestadora de serviços médicos e de saúde, operadora de plano privado de assistência à saúde; ou prestadora de serviços de saúde. E operadora de plano privado de assistência à saúde.	Valores recebidos de pessoas físicas, em decorrência de pagamento pela prestação de serviços médicos e de saúde, e plano privado de assistência à saúde.
DOI	Declaração sobre Operações Imobiliárias	Sempre que ocorrer operação imobiliária de aquisição ou alienação.	Os serventuários da justiça, responsáveis por Cartório de Notas, de Registro de Imóveis e de Títulos e Documentos.	Informações sobre os documentos lavrados, anotados, matriculados, registrados e averbados em suas serventias e que caracterizem aquisição ou alienação de imóveis, realizada por pessoa física ou jurídica, independentes de seu valor:
GFIP/SEFIP	Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social/ Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social	Mensal	As pessoas físicas ou jurídicas e os contribuintes equiparados a empresa sujeitos ao recolhimento do FGTS (Fundo de Garantia do tempo de serviço) e do INSS (Instituto nacional do seguro social).	<p>a) Dados cadastrais do empregador/contribuinte, dos trabalhadores e tomadores/obras.</p> <p>b) Bases de incidência do FGTS e das contribuições previdenciárias, compreendendo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • remunerações dos trabalhadores; • comercialização da produção; • receita de espetáculos desportivos/patrocínio; • pagamento a cooperativa de trabalho. <p>c) Outras informações:</p> <ul style="list-style-type: none"> • movimentação de trabalhador (afastamentos e retornos); • salário-família; • salário-maternidade; • compensação; • retenção sobre nota fiscal/fatura; • exposição a agentes nocivos/múltiplos vínculos; • valor da contribuição do segurado, nas situações em que não for calculado pelo SEFIP (múltiplos vínculos/múltiplas fontes, trabalhador avulso. • valor das faturas emitidas para o tomador.

Conclusão

DECLARAÇÕES FEDERAIS E PREVIDENCIÁRIAS				
Discriminação		Período	Quem está o obrigado a Declarar	Dados que integram a declaração
GRRF	Guia de Recolhimento Rescisório do FGTS	Na ocorrência de rescisão contratual trabalhista	A todas as pessoas físicas ou jurídicas, sujeitas ao recolhimento rescisório do FGTS.	É a guia utilizada para o recolhimento das importâncias relativas à multa rescisória, aviso prévio indenizado, quando for o caso, aos depósitos do FGTS do mês da rescisão e do mês imediatamente anterior, caso ainda não tenham sido efetuados, acrescidos das contribuições sociais.
RAIS	Relação Anual de Informações Sociais	Anual	Todos os empregadores definidos na CLT, empresa jurídica de direito privado, empregadores rurais, autônomos, profissionais liberais, inscritos no CNPJ com ou sem empregados.	Informações de controle dos registros do FGTS; Dos Sistemas de Arrecadação e de Concessão e Benefícios Previdenciários; De estudos técnicos de natureza estatística e atuarial; de identificação do trabalhador com direito ao abono salarial PIS/PASEP.

Fonte: Site da Receita Federal do Brasil e Site do Ministério do Trabalho e Emprego.

Quadro 3: Relação de algumas declarações do Estado do Rio Grande do Sul

DECLARAÇÕES ESTADUAIS				
	Discriminação	Periodicidade	Quem está o obrigado a Declarar	Dados que integram a declaração
GIA	Guia de informação e apuração do ICMS	Mensal	Os contribuintes enquadrados na categoria geral.	Informações que constam na escrituração efetuada no Livro Fiscal Registro de Apuração do ICMS.
GIA SN	Guia de informação e apuração do ICMS – Simples Nacional	Mensal	Os contribuintes enquadrados no Simples Nacional.	Informações sujeitas ao pagamento do diferencial de alíquota ou à antecipação tributária nas entradas de mercadorias ou serviços oriundos de outra unidade da federação, e informações sujeitas à substituição tributária em operações internas.
Sintegra	Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços	Mensal	Todas as empresas que emitem Notas Fiscais ou Livros Fiscais por Sistema Eletrônico de Processamento de Dados, ou ainda, utilizam Emissor de Cupom Fiscal, e realizam operações ou prestações interestaduais.	Informações relativas às operações de compra e venda que tenham praticado.
Modelo-B	Declaração de movimento econômico financeiro	Anual	Os contribuintes enquadrados na categoria geral.	Informações relativas a todas as operações e prestações de serviços.

Fonte: Site da SEFAZ - RS

Em análise a essas obrigações assessórias, percebemos que quando o contribuinte pessoa física entrega a sua declaração de ajuste anual com todas as informações exigidas pelo fisco federal, o mesmo tem condições de confrontar essas informações pelas outras declarações exigidas aos diversos contribuintes de pessoa jurídica, como por exemplo, na DIRPF (declaração do imposto de renda pessoa física), o contribuinte tem que declarar os rendimentos recebidos de pessoa jurídica, dados e valores bancários, aluguel, compra de imóvel, despesas médicas, etc. O fisco federal poderá cruzar todos esses dados enviados, pelos dados recebidos de outras declarações, como no caso dos rendimentos, os dados serão confrontados com os informados na GFIP e DIRF pela empresa pagadora e o mesmo acontece com os outros dados, os valores bancários, tanto poupança como dívidas, financiamentos, compra de moeda estrangeira, são confrontados com a Dimof, o aluguel com a Dimob, a compra de um imóvel com a DOI, e as despesas médicas com a Dmed. Além de todas essas informações o fisco ainda tem através da Decred, as informações com operações de cartão de crédito que o contribuinte opera, porém essas não são exigidas na DIRPF, talvez seja por o fisco já ter a informação ou por ser estratégia do fisco não divulgar.

Segundo Almeida (2012), há previsão para que até 2015, as declarações do imposto de renda pessoa física sejam quase que automáticas, necessitando apenas da confirmação de alguns dados, será o caso das declarações em que o contribuinte receberá os rendimentos apenas uma fonte pagadora. Isso significa que o fisco já terá os dados em seu cadastro, dispensando o contribuinte de fornecê-los, solicitando apenas confirmações do restante que ainda não é possível fazer cruzamentos.

O mesmo acontece com as pessoas jurídicas, um exemplo é quando a Empresa A fatura para a empresa B, tanto a Empresa A como a Empresa B são obrigadas a entregar as declarações, é aí que o fisco consegue confrontar as informações, pois as informações passadas pela Empresa A na venda do produto tem que estar de acordo com as informações passadas pela Empresa B na compra. Neste caso, o estudo a seguir mostrará como o fisco está se preparando para simplificar a entrega das declarações e cruzar as informações.

Por fim pode-se dizer que de uma forma ou outra o fisco contem todas as informações de transações feitas tanto por pessoas físicas como por pessoas jurídicas.

4.2.2 Sistema Público de Escrituração Digital – SPED

Por traz de todas essas declarações apresentadas no estudo anterior, existem leis, decretos, instruções normativas, enfim embasamentos que regem essas obrigações, e isso torna o sistema tributário muito complexo e de difícil eficácia no cumprimento da obrigação tributária. Azevedo e Mariano (2012) comentam que, as informações solicitadas pelo fisco não tem um padrão, sendo as declarações solicitadas de forma diferenciada pelos governos.

Segundo Oliveira, Tonelli e Cleto (2011), com o intuito de aprimorar o sistema tributário tornando a fiscalização mais eficaz, com possibilidade de ações fiscais integradas, com maior cruzamento de informações fiscais entre os diversos ambientes governamentais de forma padronizada e unificada, surgiu o primeiro Encontro Nacional de Administradores Tributários – ENAT. Este veio para atender a exigência aprovada pela Emenda Constitucional nº 42/2003 que introduziu o inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal, estabelecendo que todas as administrações tributárias, a da União, dos Estados e Distrito Federal e dos municípios operem de forma integrada, no compartilhamento de cadastros e informações fiscais.

Em 2007, segundo Duarte (2011), o governo juntamente com o Projeto de Modernização da Administração Tributária e Aduaneira (PMATA), implantou um novo sistema de informação unificado, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) através do Decreto nº 6.022 de 22.01.2007.

O sistema público de escrituração digital, segundo Azevedo e Mariano (2012), tem a finalidade de atender as necessidades de todos os fiscos, reunindo todas as informações em um único banco de dados, onde este iria distribuir as informações necessárias para os interessados. Kerkhoff (2011), comenta que a obrigatoriedade do SPED, está somente nas empresas com apuração pelo Lucro Real ou Presumido, ficando de fora as empresas optantes pelo Simples Nacional.

Conforme o site da RFB, os objetivos, as premissas e os benefícios do SPED, são:

4.2.2.1 Objetivos

- Promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais.
- Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores.
- Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

4.2.2.2 Premissas

- Propiciar melhor ambiente de negócios para as empresas no País;
- Eliminar a concorrência desleal com o aumento da competitividade entre as empresas;
- O documento oficial é o documento eletrônico com validade jurídica para todos os fins;
- Utilizar a Certificação Digital padrão ICP-Brasil;
- Promover o compartilhamento de informações;
- Criar na legislação comercial e fiscal a figura jurídica da Escrituração Digital e da Nota Fiscal Eletrônica;
- Manutenção da responsabilidade legal pela guarda dos arquivos eletrônicos da Escrituração Digital pelo contribuinte;
- Redução de custos para o contribuinte;
- Mínima interferência no ambiente do contribuinte;
- Disponibilizar aplicativos para emissão e transmissão da Escrituração Digital e da NF-e para uso opcional pelo contribuinte.

4.2.2.3 Benefícios

- Redução de custos com a dispensa de emissão e armazenamento de documentos em papel;
- Eliminação do papel;
- Redução de custos com a racionalização e simplificação das obrigações acessórias;
- Uniformização das informações que o contribuinte presta às diversas unidades federadas;
- Redução do envolvimento involuntário em práticas fraudulentas;
- Redução do tempo despendido com a presença de auditores fiscais nas instalações do contribuinte;
- Simplificação e agilização dos procedimentos sujeitos ao controle da administração tributária (comércio exterior, regimes especiais e trânsito entre unidades da federação);
- Fortalecimento do controle e da fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias;
- Rapidez no acesso às informações;
- Aumento da produtividade do auditor através da eliminação dos passos para coleta dos arquivos;
- Possibilidade de troca de informações entre os próprios contribuintes a partir de um leiaute padrão;
- Redução de custos administrativos;
- Melhoria da qualidade da informação;
- Possibilidade de cruzamento entre os dados contábeis e os fiscais;
- Disponibilidade de cópias autênticas e válidas da escrituração para usos distintos e concomitantes;
- Redução do “Custo Brasil”;
- Aperfeiçoamento do combate à sonegação fiscal;
- Preservação do meio ambiente pela redução do consumo de papel.

Ainda segundo o site da RFB, o Sped deu partida a três grandes projetos:

O primeiro foi: a Escrituração Contábil Digital (ECD), a Escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e – Ambiente Nacional), incluindo num

segundo momento o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e) e a Nota Fiscal Eletrônica de Serviços (NFS-e);

O segundo está em produção: EFD - Contribuições;

E o terceiro está em estudo: o e-Lalur, a EFD-Social e a Central de Balanços.

4.2.2.4 Nota Fiscal Eletrônica (NF-e – Ambiente Nacional)

Segundo o site da SEFAZ/RS, a NF-e é um documento digital, emitido e armazenado eletronicamente, com finalidade de documentar operações fiscais como a circulação de mercadorias e prestação de serviços. Ela substitui a NF modelo 1 e modelo 1A e sua obrigatoriedade é de forma gradativa dada pela atividade econômica praticada pelo contribuinte, independente do regime de tributação que opera.

O Sistema NF-e tem como objetivo a implantação de um modelo nacional de documento fiscal eletrônico que venha substituir a sistemática atual de emissão do documento fiscal em papel, com validade jurídica garantida pela assinatura digital do remetente, simplificando as obrigações acessórias dos contribuintes e permitindo, ao mesmo tempo, o acompanhamento em tempo real das operações comerciais pelo Fisco. (Sefaz – RS, 2012).

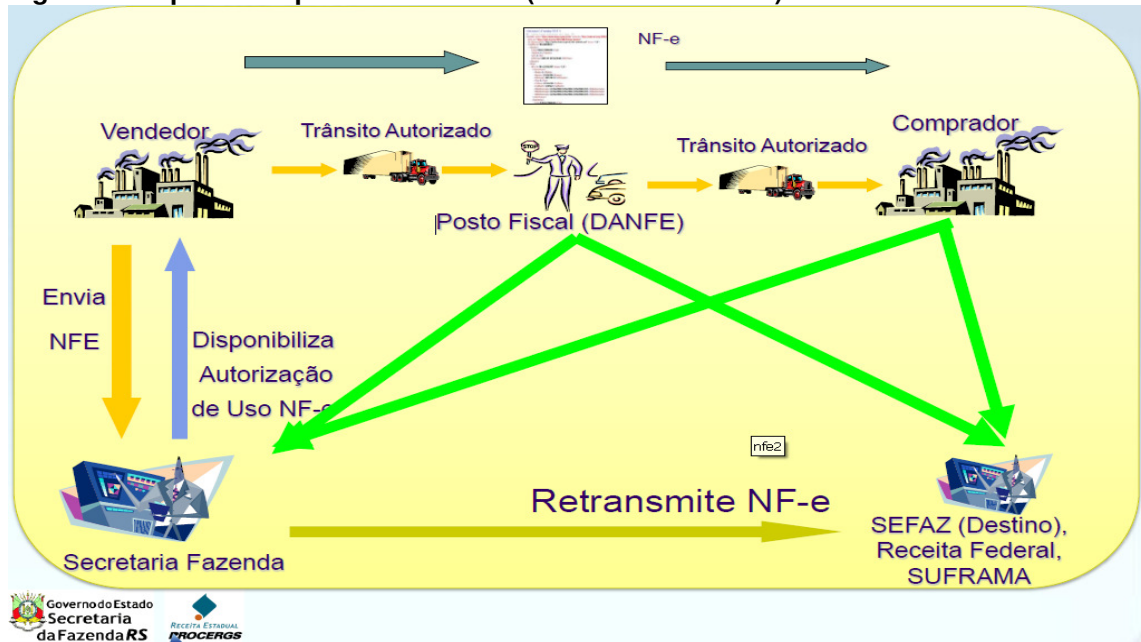
Azevedo e Mariano (2012) explicam, de maneira simplificada o processamento da NF-e:

- a) Na emissão da NF-e, o contribuinte gerará um arquivo eletrônico em formato XML, contendo informações fiscais da operação comercial e o assina digitalmente, garantindo a integridade das informações e a autoria do emissor;
- b) Esse arquivo eletrônico gerado será, transmitido pela internet para a Secretaria da Fazenda onde o contribuinte emissor está situado;
- c) A Sefaz de origem recebe o arquivo e remete um protocolo de recebimento, faz uma pré-validação do arquivo examinando a validade da assinatura digital, a consistência do esquema XML e dos valores, se o emissor está regular perante o fisco e se não há duplicidade de numeração e série do documento fiscal. Também verifica se o destinatário está regular, no caso de estar irregular o documento poderá ser denegado;
- d) Quando autorizado o uso da NF-e, a Sefaz remete um protocolo de Autorização de Uso, pois sem essa autorização a mercadoria não poderá sair da empresa para trânsito.
- e) A Sefaz transmitirá o arquivo da NF-e à Secretaria da Receita Federal, que será o armazém nacional de todas as NF-e emitidas (ambiente nacional. E no caso de operação interestadual enviará o arquivo para a Secretaria de Fazenda de destino da operação e Suframa quando for o caso.
- f) Com a autorização de uso a mercadoria pode ser transportada para o destino, circulando com o Danfe;

- g) Ao receber a mercadoria o destinatário deve escriturar a NF-e, conforme arquivo XML enviado pelo emitente, ou pelo Danfe, no caso de o destinatário não tiver obrigatoriedade à emissão 100% de NF-e.

A seguir segue esquema resumindo o processo da NF-e:

Figura 1: Esquema do processo da NF-e (Ambiente Nacional)



Fonte: Site da SEFAZ- RS

4.2.2.5 Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e)

O CT-e segue o mesmo processo da NF-e. Segundo Duarte (2011), o CT-e é o documento fiscal eletrônico destinado a documentar a prestação de serviços de transportes, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e a autorização de uso é fornecida pela Sefaz de origem, sendo o documento de trânsito o DACTE (Documento auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico) e tem como finalidade substituir os seguintes documentos fiscais:

- Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8;
- Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9;
- Conhecimento Aéreo, modelo 10;
- Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11;
- Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 27;
- Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7, quando utilizada em transporte de cargas.

4.2.2.6 Nota Fiscal Eletrônica de Serviços (NFS-e)

A NFS-e, segundo o site da RFB, é um documento digital, emitido e armazenado eletronicamente em ambiente nacional pela RFB e pela prefeitura, com finalidade de documentar operações de prestação de serviços sujeitos ao Imposto sobre Serviço de qualquer Natureza (ISSQN). O projeto da NFS-e está sendo desenvolvido de forma integrada, pela Receita Federal do Brasil (RFB) e a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF).

Segundo Duarte (2011), ela tem como objetivo básico substituir as notas fiscais de tradicionais de serviço, melhorando a qualidade das informações, obtendo maior eficácia, reduzindo o custo-Brasil.

A NFS-e é gerada, segundo o site da RFB, através dos dados informados pelos contribuintes, esses dados serão analisados, processados e validados, no caso de haver inconformidades, a NFS-e não é gerada. A responsabilidade pelos dados informados e do pagamento do tributo é do contribuinte.

4.2.2.7 Escrituração Fiscal Digital (EFD)

Escrituração Fiscal Digital (EFD), segundo site da RFB é um arquivo digital assinado, validado pelo Programa Validador e Assinador (PVA) e transmitido via internet ao ambiente do SPED. É gerado de acordo com o leiaute estabelecido em Ato COTEPE e contém informações sobre escriturações de documentos fiscais, bem como informações de registros de apuração de impostos referentes às operações ou serviços praticados pelos contribuintes.

A Escrituração Fiscal Digital será apresentada de três formas: pelo Sped Fiscal: EFD – ICMS/IPI & Ciap e EFD – Contribuições – Previdenciárias e Pis-Cofins e pela EFD – Social.

4.2.2.7.1 *Sped Fiscal*

A EFD, segundo Azevedo e Mariano (2012), tem o objetivo de substituir a obrigação de escrituração de livros fiscais em papel para a entrega em arquivos digitais assinados eletronicamente. Os autores comentam, que a EFD se iniciou em 1997 com na implantação do Sintegra, e com a evolução tecnológica e

aprimoramento dos processos fiscalizatórios surgiu o SPED Fiscal. Também menciona a semelhança que o Sped Fiscal tem com o Sintegra, pois os mesmos tem obrigatoriedade de entrega mensal, com arquivo em formato de texto, necessidade de certificado digital para o envio das informações, os arquivos são separados por blocos, escrituração individualizada por item de mercadoria, escrituração detalhada dos tributos (ICMS, IPI, Pis e Cofins), utilização de Código de Situação Tributária, possibilidade de cruzamento com as informações contábeis e com a NF-e, entre outros. Com isso, está ocorrendo a dispensa da entrega dos arquivos ao Sintegra por alguns estados. Quanto ao Estado do Rio Grande do Sul, foi criada a seguinte Instrução Normativa:

A Instrução Normativa RE N° 094/11 determinou que o contribuinte obrigado ou optante à EFD fica dispensado da obrigatoriedade de entrega dos arquivos SINTEGRA (estabelecidos pelo Convênio ICMS 57/95), mas apenas relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1° de janeiro de 2012. Ou seja, no mês de janeiro de 2012 ainda há a obrigação do envio do arquivo SINTEGRA referente aos fatos geradores do mês de dezembro de 2011. A citada IN também concedeu uma prorrogação de prazo para a entrega da EFD aos novos obrigados, contudo enquanto não houver a primeira entrega de EFD, permanece a obrigatoriedade da entrega dos arquivos do SINTEGRA. (Sefaz – RS, 2012).

Segundo Duarte (2011), conforme o Ajuste SINIEF 2/2009, o contribuinte na obrigatoriedade da EFD, deve efetuar a escrituração digital dos seguintes livros:

- I – Livro Registro de Entradas
- II – Livro Registro de Saídas
- III – Livro Registro de Inventário
- IV – Livro Registro de Apuração do IPI
- V – Livro Registro de Apuração do ICMS
- VI – documento de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

4.2.2.7.2 EFD – Contribuições – Previdenciárias e Pis-Cofins

Em relação a EFD – Contribuições, segundo Azevedo e Mariano (2012), o arquivo digital da EFD – Contribuições deverá conter informações referentes registros contábeis, fornecedores e clientes, documentos fiscais, comércio exterior, controle de estoque e registro de inventário, relação insumo/produto, controle patrimonial e folha de pagamento.

Duarte (2011) faz comparação entre a Dacon e a EFD – Contribuições, segundo o autor, a Dacon exige a entrega de registros bem semelhantes, porém

resumidos, e a EFD – Contribuições, apresenta as operações de forma detalhada. Talvez aconteça com a Dacon o mesmo que está acontecendo com o Sintegra, como as informações entregues pela EFD – Contribuições são mais completas, a Dacon poderá ser dispensada da entrega pelo contribuinte que tiver obrigatoriedade da entrega da EFD – Contribuições.

4.2.2.7.3 EFD – Social

A Escrituração Fiscal Digital – Social, segundo o site da RFB, está em fase de estudos e tem como objetivo abranger a escrituração da folha de pagamento, e num segundo momento, o Livro Registro de Empregados.

Segundo Manual Palestra ANFIP (2012), a EFD - Social, requer um maior controle de políticas governamentais na distribuição de renda e manutenção do emprego, seguido do controle de alterações tributárias, bem como a simplificação das obrigações previdenciárias trabalhistas, permitindo a fiscalização no cumprimento das obrigações pelo empregador. Dessa forma a EFD – Social permitirá o fisco a controlar a remuneração devida a todos os empregados da empresa, tendo conhecimento de cada rendimento incidente de tributos e em conjunto com o RPE (Registro de Ponto Eletrônico). Este permitirá saber a localização do trabalhador na empresa, a sua atividade, a efetiva jornada de trabalho, e o período trabalhado. Com isso, o fisco conseguirá confrontar as informações ocorridas de fato pelo empregado com as informações declaradas na folha de pagamento.

A implantação da EFD – Social em conjunto com o Ponto eletrônico, segundo Manual Palestra ANFIP (2012), resultará no aumento da arrecadação espontânea e da percepção de risco, na maior participação do trabalhador no auxílio a fiscalização das obrigações trabalhistas e previdenciárias, melhoria no controle da remuneração de horas extras, maior acesso dos trabalhadores aos benefícios previdenciários, redução de fraudes na concessão de benefícios previdenciários e do seguro desemprego, entre outros.

As informações apresentadas num primeiro momento pela EFD – Social, são:

- Folha de pagamento digital;
- Folha de pagamento digital simplificada, no caso das empresas MEI, Empregador Doméstico, Pessoa Física equiparada a empresa e Simples Nacional;

- Registro de eventos trabalhistas;
- Banco de dados com visão da vida laboral do empregado e visão contracheque;
- DCTF Prev. – Unificação dos procedimentos no âmbito da RFB referente à cobrança, parcelamento e certidão negativa e,
- Sistema de Consulta das Informações dos empregados e autônomos (Portal do Trabalhador).

Num segundo momento, serão apresentadas as informações:

- Sistema de consulta da Declaração - Portal do Trabalhador;
- Módulo de Reclamatória Trabalhista;
- Plano de capacitação e divulgação na sociedade civil.

Segundo Duarte (2011), a EFD – social, pretende eliminar num primeiro momento a folha de pagamento e o MANAD, e num segundo momento o CAGED, RAIS, DIRF, GRRF, GFIP e Ficha de Registro de Trabalhadores, bem como o Cadastro Único de Trabalhadores.

Conforme Estado de Minas (2012), o programa divulgador do Sped Social estará disponível em 12 de dezembro de 2012, com previsão de início a partir de janeiro de 2013. O autor ainda comenta que, as informações prestadas no Sped Social, serão fontes de alimentação para os sistemas de banco de dados do Cadastro Nacional de Informações Sociais, do Ministério do Trabalho, e sistemas de créditos contendo os registros de todas as contribuições apuradas e devidas.

O Estado de Minas (2012), referenciando Amorin, comenta que após a implantação do Sped Social será a vez da implantação do Sped Financeiro, visando substituir todas as informações das empresas por documentos digitais.

4.2.2.8 Escrituração Contábil Digital (ECD)

Escrituração Contábil Digital (ECD) também conhecida como SPED Contábil, segundo site da RFB, é um arquivo digital assinado, validado pelo Programa Validador e Assinador (PVA) e transmitido via internet ao ambiente do SPED. Porém para a ECD ser transmitida ao SPED terá que ter a assinatura de requerimento para

autenticação dirigido a Junta Comercial. Assinados a escrituração e o requerimento pode-se então transmitir para o SPED.

O SPED Contábil, segundo Azevedo e Mariano (2012), visa substituir os livros de escrituração mercantil de papel pelos arquivos eletrônicos. São eles:

I – Livro Diário (e seus auxiliares, se houver)

II – Livro Razão (e seus auxiliares, se houver)

III – Livro Balancete Diários e Balanços

IV – Fichas de lançamentos comprobatórias dos assentamentos transcritos neles.

Ainda segundo o autor, esses livros deverão ser assinados digitalmente, através do certificado de segurança emitido pela ICP-Brasil (Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira), garantindo a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica do documento digital e o Livro Diário e Livro Razão, tornam-se um livro único, cabendo ao PVA mostra-los no formato escolhido pelo usuário.

Além disso, Azevedo e Mariano (2012), comentam que com o SPED Contábil, algumas declarações como a DIPJ, a DCTF, a Dacon, a PER/DComp, a DIRF, entre outras, serão simplificadas, e acabarão eliminadas por apresentarem duplicidade de informações.

4.2.2.9 Controle Fiscal Contábil de Transição (Fcont)

O Fcont segundo Duarte (2011), é uma escrituração, em arquivo eletrônico, das contas patrimoniais e de resultado em partidas dobradas. Foi instituído pela Instrução Normativa RFB nº 949, que regulamentou o Regime Tributário de Transição (RTT), este visa ajustar a utilização de métodos e critérios contábeis diferentes dos previstos na legislação tributária. Esses métodos contábeis foram modificados pela Lei 11.638/07 que implantou as normas internacionais de contabilidade, também conhecidas como IRFS (*International Financial Reporting Standards*).

Portanto, segundo Azevedo e Mariano (2012), o Fcont é a apresentação dos lançamentos de encerramento que serviram para ajustar a base de cálculo da apuração do Lucro Real e da CSLL via Lalur.

Segundo Duarte (2011), estão sujeitas a apresentação do Fcont, as pessoas jurídicas que apurem a base de cálculo do IRPJ pelo Lucro Real e tenham optado pelo RTT (Regime Tributário de Transição).

4.2.2.10 E-Lalur

O e-lalur, segundo Duarte (2011), é o Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração dos Impostos sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica Tributada pelo Lucro Real. Tem como objetivo eliminar o excesso de informações existentes na escrituração contábil, facilitando o cumprimento da obrigação acessória.

As informações apresentadas pelo e-lalur, segundo Azevedo e Mariano (2012), são referentes as operações que influenciem de forma direta ou indireta ou no futuro a composição da base de cálculo e valor devido de IRPJ e CSLL, tais como, detalhamento dos ajustes do lucro líquido na apuração do Lucro Real, detalhamento dos ajustes da base de cálculo da CSLL, lançamentos constantes da entrada de dados para o Fcont, registros, lançamentos e ajustes que forem necessários para a apuração do Lucro e da base da CSLL que não constem na escrituração comercial, ou sejam lançamentos diferentes dessa escrituração, etc.

4.2.2.11 Central de Balanços

A Central de Balanços, segundo o site a RFB, é mais uma integrante do SPED e está em fase de planejamento, tem como objetivo, extrair dados contábeis e financeiros registrados nas demonstrações contábeis, utilizando-os em estatísticas, análises, estudos econômicos, contábeis e financeiros, entre outros. Poderá disponibilizar os dados em meios magnéticos na forma agregada ou na forma original.

4.2.3 Brasil-id

O Brasil-ID – Sistema de Identificação, Rastreamento a Autenticação de Mercadorias, segundo Souza (2012), é fundamentado na aplicação da tecnologia de Identificação por Radiofrequência (RFID), e outras tecnologias acessórias a fim de

realizar um padrão único e aberto de identificação, rastreamento e autenticação de todo tipo de mercadoria em produção no país.

Segundo Manual de Lançamento dos Projetos Piloto e Desenvolvimento (2009), o projeto é coordenado tecnicamente pelas Secretarias de Fazenda dos Estados, através do ENCAT (Encontro Nacional dos Coordenadores e Administradores Tributários), e pelo Centro de Pesquisas Avançadas *Wernher Von Braun*.

Segundo Souza (2012), a RFID, é uma tecnologia sem fio e sem bateria que possibilita a captura automática de informações, através de emissão de sinais de radiofrequência emitidos por antenas leitoras. É apresentado em forma de *Chip* e este é implantado em cartões reutilizáveis, nos documentos fiscais, nas mercadorias, nas embalagens, e no caso veículo, é criada uma Placa eletrônica contendo número serial único, número da placa do veículo, número do chassi e o código do RENAVAM. Este *chip* retém informações fiscais e dados históricos da circulação da mercadoria, que pode ser rastreada ao longo de sua vida útil.

A figura 2 apresenta pontos onde o *chip* será implantado:

Figura 2: Pontos de implantação do *chip* RFID



Fonte: Manual de Lançamento dos Projetos Piloto e Desenvolvimento (2009, p. 11).

Segundo Manual de Lançamento dos Projetos Piloto e Desenvolvimento (2009), o *chip* RFID estará presente de diversas formas, conforme segue :

- Lacs (Mecânicos, Selos Impressos c/ *Chip*):
 - Para fechamento de Cargas, Pallets e Embalagens;
 - Para Autenticação de Documentos;
 - Para Válvulas de Tanques e similares.

- Cartão DFE (NF-e e CT-e em 14MHz e 915MHz):
 - Para Identificação e Conteúdo de transporte de carga nos Postos Fiscais;
 - Para substituição de Documentos ao longo da Cadeia;
 - Como Meio de Pagamento e Credito na Cadeia Logística Segura.

- *Chips* embarcados de modo indelével em PCB e outros:
 - IPI Eletrônico indelével nos produtos (Bens de Informática);
 - Autenticação de Equipamentos Certificados do Sistema.

Essas as informações poderão ser visualizadas conforme figura 3:

Figura 3: Visualização dos dados informados pelo *chip* RFID

The slide features a header with logos for ENCAT (Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais), CONIP 2010 (Cidades Criativas), and Brasil id (www.brasil-id.org.br). The main title is 'Tecnologias Aplicáveis no Trânsito de Mercadorias'. A list of technologies includes: Balanças dinâmicas, OCR, Scanners, Lacre Eletrônico, Monitoramento através de câmeras, Centros de Controle, Identificação automática do veículo, Sistemas móveis embarcados em aparelhos celulares, and Tecnologias para uso em Documentos Fiscais -RFID. The slide is illustrated with several images: a control room with multiple monitors, a truck at a port or terminal, a close-up of a truck's front, a map showing a route, and a large truck with a red trailer.

Fonte: Souza (2012, p. 29)

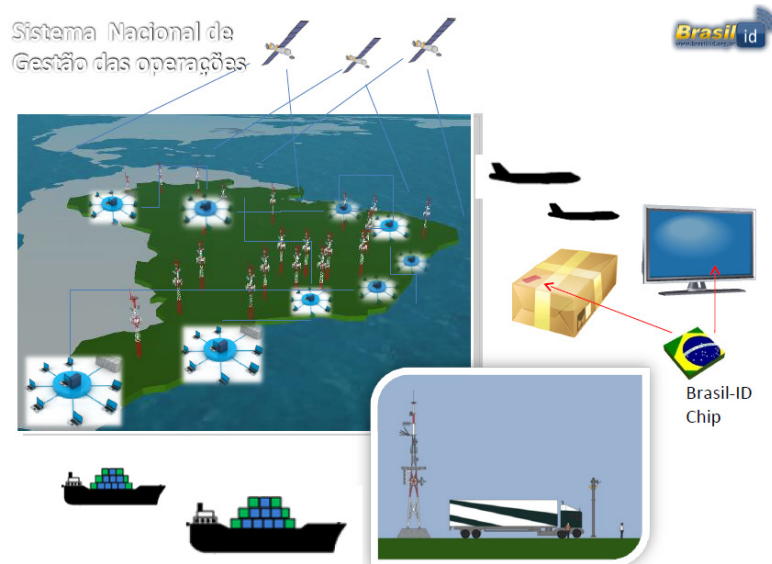
Conforme o site do Brasil-ID, os objetivos específicos do projeto são:

- Racionalizar e agilizar, no âmbito do governo, os procedimentos de auditoria e fiscalização de tributos, mercadorias e prestação de serviços;
- Propiciar, no âmbito das empresas, diminuição significativa de custos e melhoramentos nos processos de produção, armazenagem, distribuição e logística;
- Propiciar as administrações tributárias, maior controle da industrialização, comercialização, circulação de mercadorias e prestação de serviços, afim, de reduzir significativamente a sonegação fiscal, o contrabando, o descaminho, a falsificação e furto de mercadorias no País, favorecendo, portanto, a um ambiente de concorrência leal;
- Criar um sistema nacional de gestão do Brasil-ID (*Back-Office*) que interaja e integre aos sistemas do governo e empresas que poderão demandar ou prover recursos próprios;
- Especificar, analisar, projetar, dimensionar e desenvolver *softwares* básicos de gestão nacional e centralizada de dados e transações do Brasil-ID a ser gerenciado pelo governo através de uma entidade designada para tal;
- Desenvolver soluções de integração de sistemas (*middleware*) que possibilitará incorporar, de forma automática, os diversos sistemas de informação que irão interagir com os sistemas do Brasil-ID, como por exemplo, a interface de comunicação com os sistemas da Nota Fiscal Eletrônica. Além disso, o *middleware* também suportará comunicação padronizada para integração de todos os Leitores de RFID e Sistemas de Comunicação associados que estarão distribuídos pelo território nacional;
- Especificar, projetar e implantar infraestrutura tecnológica para as Secretarias de Fazenda e Receita Federal para integração com o Brasil-ID;
- Especificar, projetar e desenvolver *softwares* especializados para a integração, gestão e geração de dados e controles inteligentes que garantam uma célere e eficaz fiscalização nos postos fiscais, comandos volantes e auditorias nas empresas a partir das interações ocorridas entre os sistemas estruturantes dos Estados e o Brasil-ID;

- Regular para todo território nacional o uso da tecnologia RFID, visando atender as demandas do segmento de governo e empresarial;
- Desenvolver sistemas de informação com interface web com diferentes níveis de permissão para garantir acessos restritos a diferentes tipos de informações;
- Adquirir, desenvolver e implementar toda a infraestrutura tecnológica, para completa operacionalização do Brasil-ID, incluindo servidores, leitores de *tags* RFID, sensores e atuadores para os postos fiscais, dentre outros.

Na figura 4, podem-se visualizar pontos estratégicos que ficarão os portais eletrônicos:

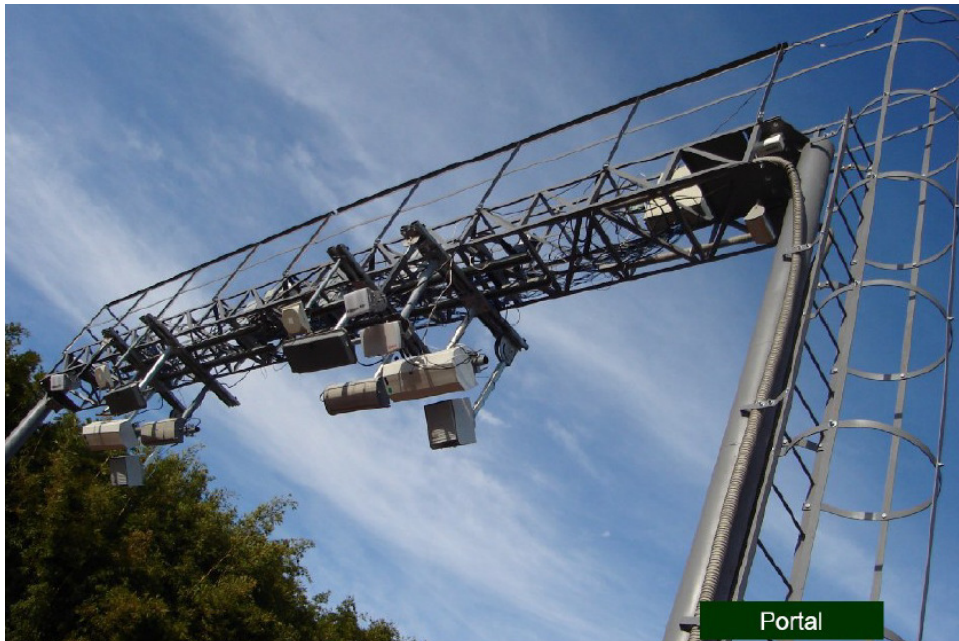
Figura 4: Pontos estratégicos de localização dos portais eletrônicos



Fonte: Manual de Lançamento dos Projetos Piloto e Desenvolvimento (2009, p. 15).

A seguir a figura 5 apresenta, como os portais eletrônicos estarão instalados nas rodovias:

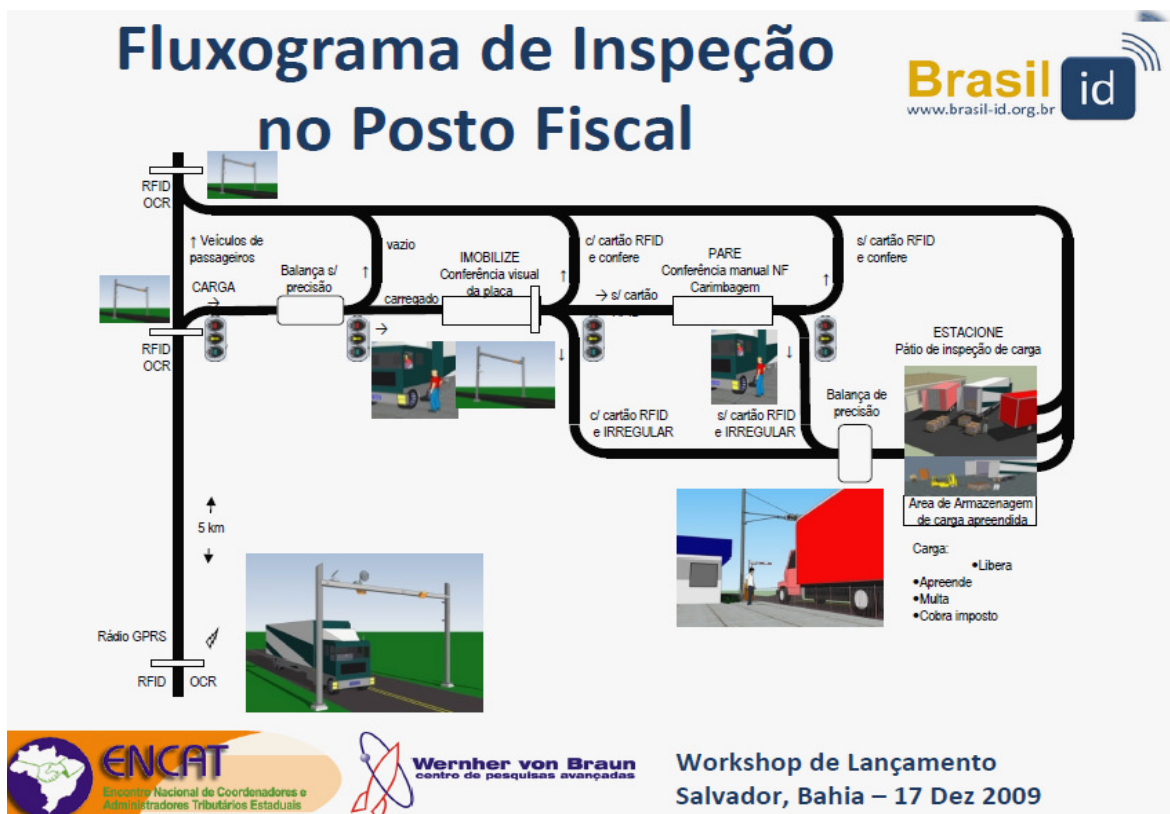
Figura 5: Visualização do portal eletrônico



Fonte: Souza (2012, p.27).

Para finalizar sobre o Brasil-ID, a figura 6, mostra o fluxograma da inspeção fiscal a partir da implantação do Brasil-ID:

Figura 6: Fluxograma de Inspeção Fiscal após implantação do Brasil-ID



Fonte: Manual de Lançamento dos Projetos Piloto e Desenvolvimento (2009, p. 20)

Sobre o Brasil-ID, Duarte (2011) comenta que o sistema estabelece importante intercâmbio com a NF-e 2.0, e afirma sem dúvidas que esse programa é um grande avanço do fisco no combate à sonegação fiscal.

4.2.4 Educação Fiscal

O Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), segundo Caderno 1 do Programa Nacional de Educação Fiscal (2008) , surgiu em busca da harmonia entre o Estado e a sociedade, a partir da necessidade do Estado em arrecadar tributos a fim de financiar os serviços públicos e da necessidade do cidadão acompanhar a aplicação dos recursos arrecadados. Pois segundo Baltazar et al. (2010), grande parte dos brasileiros ainda enxergam o poder público como os revoltosos de Minas na época da Inconfidência Mineira, fazendo de tudo para não pagar os tributos. Neste contexto o Programa Nacional de Educação Fiscal, visa mostrar aos cidadãos a verdadeira finalidade dos tributos, conscientizando-os sobre seus direitos e deveres, estimulando a mudança de valores, crenças e culturas.

Segundo Baltazar et al. (2010), tudo isso parte do fato de que o governo por si só não consegue fazer o controle dos gastos públicos de todas as repartições, abrindo abas para a corrupção, então através da Educação Fiscal, pretende-se que o povo participe do controle desses gastos exigindo o uso correto dos recursos arrecadados. Paz (2011) comenta que “estudos internacionais mencionam que a aceitação social do tributo está sustentada em um tripé: legislação simplificada e conhecida pelos contribuintes, sentimento de utilidade do tributo (que é o caso da má utilização dos recursos públicos) e o risco em ser descoberto.

Baltazar et al. (2010), descreve alguns objetivos do programa:

- Conscientizar os cidadãos para a função socioeconômica dos tributos;
- Aumentar a eficiência e a transparência do Estado;
- Demonstrar efeitos lesivos da corrupção, da sonegação e da pirataria;
- Criar condições para uma relação harmoniosa entre o fisco e o cidadão;
- Estimular o cumprimento voluntário das obrigações tributárias e;
- Contribuir para a construção de uma sociedade mais justa.

Acredita-se a partir do disposto anterior, que o povo contente com os serviços públicos prestados, terá mais incentivo a pagar os tributos voluntariamente.

4.2.5 Validação das Hipóteses

Quadro 4: Validação das Hipóteses

Hipóteses iniciais	Resumo da fundamentação para cada hipótese conforme exposto na seção de fundamentação teórica	Origem da fundamentação da hipótese inicial	Validação das hipóteses
A Evolução da tecnologia da informação serve de grande estímulo para o fisco federal e fisco estadual melhorarem procedimentos de autuação com relação às práticas ou tentativas de sonegação fiscal.	Com a evolução da tecnologia através da criação de sistemas, o fisco pode obter um maior cruzamento de dados em menos tempo, a simplificação na entrega das obrigações acessórias, através do SPED, e maior controle na circulação de mercadorias através do Brasil-ID.	Duarte, Site da Receita Federal do Brasil (Portal do SPED), Manual de Lançamento dos Projetos Piloto e Desenvolvimento.	Validada – Pois com o os projetos SPED e Brasil-ID, pode-se perceber que o fisco está melhorando seus procedimentos de autuação.
A tecnologia da informação eleva o risco de sonegar e, portanto, reduz o incentivo para a prática de sonegação fiscal.	A tecnologia da informação proporciona informações com rapidez e exatidão, conseguindo realizar em segundos milhares de cruzamentos de dados e de informações obtendo indicações de possíveis inconsistências.	Duarte e Schiguematu.	Validada – Pois com a rapidez e exatidão de cruzamento de informações, o fisco eleva o risco em sonegar, reduzindo o incentivo da prática da sonegação fiscal.
A fiscalização é a atividade utilizada para a descoberta de sonegação fiscal.	A fiscalização tem o objetivo de verificar o cumprimento das obrigações tributárias e a função de supervisionar se o cumprimento dessas obrigações é efetivo e integral.	Lazarin e Lima.	Validada – Pois a fiscalização verifica o cumprimento da obrigação tributária, sendo assim, é ela que descobre se esse cumprimento é efetivo, ou seja, se não foi integral é porque houve sonegação.

Fonte: Produção do próprio autor

5 CONCLUSÃO

Este trabalho teve como objetivo verificar a forma como o fisco, juntamente com a tecnologia da informação tem se preparado para reduzir ou extinguir a sonegação fiscal, mostrando aos contribuintes que os riscos em sonegar estão aumentando, tornando a prática de sonegar inviável. Para isso, num primeiro momento, verificou-se como a atividade de fiscalização auxilia o fisco tornando-se a principal ferramenta para evitar a sonegação fiscal. Porém, essa precisa de atualização nos procedimentos para acompanhar a evolução tecnológica, tornando a atividade mais eficaz.

Num segundo momento, analisou-se os motivos que levavam os contribuintes a sonegar e as conclusões se apresentaram de formas diferenciadas, como por exemplo, o valor do risco do contribuinte ser descoberto pela probabilidade poderá ser menor que o valor a ser pago no caso de possível descoberta, devido ao fato de a descoberta ser parcial e não total. Também, existe, a concorrência desleal entre o contribuinte que cumpre com suas obrigações e o contribuinte que nunca paga e nunca é descoberto, tornando o preço no mercado mais competitivo. Outro fator é que o não pagamento do tributo não afetará diretamente no processo produtivo da empresa, sendo assim, o empresário optará por pagar outras contas de influência no processo produtivo deixando a obrigação em segundo plano ou até mesmo sem planejamento de pagamento. Neste caso, como nos outros, se pode perceber que falta a efetividade na cobrança, que também é um motivo de sonegação.

Ao final dessa pesquisa mostrou-se como o fisco está encarando esta realidade, ou seja, como ele está se preparando para eliminar as conclusões apresentadas anteriormente. Então, concluiu-se, que a administração tributária através de estudos, pretende fortalecer sua capacidade punitiva, reforçando controles e fiscalizações sobre o cumprimento das obrigações acessórias, de modo a selecionar pessoas qualificadas para tal procedimento e criar um programa para incentivar os indivíduos a pagar os tributos espontaneamente. Isso fará com que eles percebam o real motivo de se pagar o imposto e como ele será aplicado, pois, acredita-se, que se o contribuinte conhecer o tributo, saber a importância e verificar a correta aplicação dele, o mesmo, certamente pagará o imposto espontaneamente. Outro fator verificado foi a simplificação das normas tributárias e maior cruzamento

de dados, procurando assim obter um maior conhecimento das normas por parte do contribuinte facilitando o cumprimento da obrigação tributária, e maior conhecimento do fisco buscando a eficácia na efetividade da cobrança dos tributos.

E, por fim, foi apresentado como a administração tributária junto com a tecnologia da informação, conseguiu unificar todos esses elementos levantados durante a pesquisa em um único programa, no *Software* Harpia. Através dele, desenvolve-se o Sped, o qual, encontra-se em processo de implantação e de formação de novos projetos, todos esses em busca da simplificação das normas e de maior possibilidade de cruzamento de dados. Também, a criação do Brasil-ID, que simplifica e possibilita o cruzamento dos dados no trânsito das mercadorias. E, por último, não menos importante, está o programa de educação fiscal, que serve para incentivar os cidadãos a pagar os tributos de forma espontânea, diminuindo um pouco a carga de responsabilidade da administração tributária na efetividade da cobrança dos tributos. Desta maneira, conclui-se que o fisco está eliminando gradativamente os motivos pelos quais os contribuintes sonégam, chegando assim, no ponto em que o cidadão não terá mais escapatória a não ser pagar o tributo, pois o risco em ser descoberto se elevará de tal forma que será inviável sonegar.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Gilson C. Borges de. **Portal da Receita Federal do Brasil: ferramenta indispensável para o cotidiano do profissional contábil**. Universidade de Caxias do Sul. Caxias do Sul, 15 de mai. De 2012. Palestra ministrada em aula no curso de Graduação em Bacharelado em Ciências Contábeis.

AMARAL, Gilberto Luiz do; In AMARAL (coor). **Planejamento tributário e norma geral antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002. 165 p.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 14.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. 512 p.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo, SP: Nobel, 2000. 325 p.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 2.ed. São Paulo: 1997. Atlas. 187 p.

ARAKAKI, Marta. Sonegação Fiscal e Economia de Tributo. In OLIVEIRA, Antônio C. Mariz de; CAMPOS, Dejalma de (Org.) **Direito penal tributário contemporâneo: estudos de especialistas**. São Paulo: Atlas, 1995. p. 105-112.

AZEVEDO, Osmar Reis de; MARIANO, Paulo Antonio. **SPED: Sistema Público de Escrituração Digital**. 4ª Edição São Paulo: Iob, 2012.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar**. São Paulo: M. Limonad, 1998. 358 p.

BALTAZAR, Antônio Henrique Lindenberg; VICTORICA, Javier I. Padilha; NUCCI, Léia Silvia; ASSUNÇÃO, Mônica de A. Oliveira. **Educação Fiscal: Unidade 2: Capacidade da Administração Tributária, Aceitação Social do Imposto, Desenho Normativo**. Brasília: Escola de Administração Fazendária - Esaf, 2010.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis, SC: Fundação BOITEUX, 2005. 198 p.

BAPTISTA, Conceição Teodora; SILVA, Edson Luis da; FERREIRA, Edwiges Rosália; GONÇALVES, Eugênio Celso; RAAD, Ingrid Lílian Fuhr; EHRHARDT, Ivany; CAMARGO, Márcia V. Ayres Simi de; MOREIRA, Margarete I. Franco; GUIMARÃES, Maria Lúcia da Silva. **Programa Nacional de Educação Fiscal**. Brasília: Esaf, 2004. 88 p. (Educação Fiscal. Caderno 3).

BATISTA JR, Paulo Nogueira. **Fiscalização Tributária no Brasil: uma Perspectiva Macroeconômica**. Disponível em: <
<https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:hgWhf5ogko8J:www.iea.usp.br/textos/batistajrfiscalizatributos.pdf+Fiscaliza%C3%A7%C3%A3o+Tribut%C3%A1ria+noBrasil:+uma+PerspectivaMacroecon%C3%B4mica&hl=pt-BR&gl=br&pid=bl&srcid=ADGEESjHa1TtXG0n2KLGHXOPjs4pW6SS84dHlmaEwsN>

m_bb_O1fwcqFF1R-ExJRnzyV30wqSUfn1CylaK3WcnhiqJ5n0DUojxZ1BWROsWI_ilvV1TAgMNZD2I9Eg_bfjZneCNTBuf_QL&sig=AHIEtbTKMugq-jfoikBOpAaUtufdUaV1fg>. Acesso em: 15 mar. 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2007. 727 p.

BORILLI, Salete Polonia; SHIKIDA, Pery Francisco Assis. Crime Econômico no Paraná: um estudo de caso. **Revista Análise Econômica**, Porto Alegre, n. 46, p.123-144, set. 2006. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/AnaliseEconomica/article/view/10858/6451>>. Acesso em: 24 abr. 2012.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 9.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2006. 408 p.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **Crimes contra a ordem tributária: pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 1998. 357 p.

BRASIL. Decreto 2.637, de 25 de Junho de 1998: Regulamenta a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

BRASIL. Lei 4.729, de 14 de Julho de 1965: Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

BRASIL. Lei 6.537, de 27 de Fevereiro de 1973: Dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências.

BRASIL. Lei 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.

BRASIL-ID Disponível em: <<http://www.brasil-id.org.br/sobre.asp>>. Acesso em: 07 maio 2012.

CAMPOS, Dejalma de. O Crime de Sonegação Fiscal: Evolução Legislativa. In. OLIVEIRA, Antônio C. Mariz de; CAMPOS, Dejalma de (Org) **Direito penal tributário contemporâneo: estudos de especialistas**. São Paulo: Atlas, 1995. p. 37-40.

CARDOSO FILHO, Ananias José; OLIVEIRA, Humberto Lima de; SAMPAIO, Laudionor Brasil Pedral; RIOS FILHO, Osvaldo Cesar. **Fraudes Fiscais no Trânsito de Mercadorias**. Disponível em: <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:wvMufVmv-9AJ:intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia_ananias_humberto_laudinor_osvaldo.pdf+fraudes+fiscais+no+transito&hl=pt-BR&gl=br&pid=bl&srcid=ADGEESiyRMEI9r0w8JBcTWoFbjRnan2GyXCiGADExeOX>

zptfnqvmEMmRIXS5DtVFU4dtNjV9aZKLDwQw2VQCJ0upOPrjrEedDoz8dAnHaxdnFg-2P_W3X17Zo0_xMxDrMWfOcg4mLtRH&sig=AHIEtbSi1pljwWGeQQ9qNEaZmgqi3Lohpg>. Acesso em: 17 abr. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2000. 538 p.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS (CIAT). **Manual CIAT sobre Inteligência Fiscal**. Disponível em: <[CORRÊA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária**: comentários à Lei n. 8.137, de 27-12-1990. 2 ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1996. 292 p.](http://www.google.com.br/search?q=planejamento+de+fiscaliza%C3%A7%C3%A3o&ie=utf-8&oe=utf-8&aq=t&rls=org.mozilla:pt-BR:official&client=firefox-a#hl=pt-BR&client=firefox-a&rls=org.mozilla:pt-BR%3Aofficial&sclient=psy-ab&q=manual+ciat+sobre+intelig%C3%Aancia+fiscal&oq=manual+ciat+sobre+intelig%C3%Aancia+fiscal&aq=f&aqi=&aql=&gs_l=serp.3...3423.19371.1.20107.67.44.0.0.0.5.587.13478.3-9j12j9.33.0...0.0.bode_-fFjcQ&bav=on.2,or.r_gc.r_pw.r_qf.,cf.osb&fp=4e2121dedede61dd&biw=1366&bih=638>. Acesso em: 10 maio 2012.</p>
</div>
<div data-bbox=)

DUARTE, Roberto Dias. **Big Brother Fiscal - IV: Manual de Sobrevivência do Empreendedor no Mundo Pós-Sped**. 4ª Edição Belo Horizonte: Ideas, 2011.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 8.ed., atual. São Paulo: Atlas, 2003. 314 p.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. 200 p.

FARIA, Matias Bakir. **A Efetividade como Mecanismo Inibidor da Sonegação Fiscal: O Risco como Variável Subjetiva e Relevante no Comportamento do Sonegador de Impostos**. 2008. 37f. Monografia (Pós-Graduação em Direito Tributário) – Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte.

FRANÇA, Reginaldo. **Fiscalização Tributária**. Curitiba: Juruá, 2003.

FRANÇA, Reginaldo. **Fiscalização Tributária**. Curitiba: Juruá, 2012.

FÜHRER, Maximilianus Cláudio Américo; FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Resumo de direito administrativo**. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2006. 143 p. (Coleção resumos ;7).

FÜHRER, Maximilianus Cláudio Américo; FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Resumo de direito tributário**. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 2004. 141 p.

GASPAROTO, Paulo N.. **Estamos na era do 'fiscal eletrônico'**. Disponível em: <<http://www.diariodecuiaba.com.br/>>. Acesso em: 17 mar. 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002 175 p.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo, SP: Quartier Latin do Brasil, 2006. 272 p. ISBN 8576741105

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário: atualizado de acordo com as emendas constitucionais n.ºs. 3, de 17/03/93, 10, de 4-03-96, 12, de 15-08-96 e 17, de 22-11-97, e 21, de 18-3-99, 29, d. 10.ed.** São Paulo: Atlas, 2001. 315 p.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário**. 6.ed. São Paulo: Dialética, 2008. 334 p.

KERKHOFF, Ricardo. Sped Fiscal e EFD PIS/COFINS: Uma abordagem prática. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 9, n. , p.11-13, dez. 2011.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. 22.ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2004. 182 p.

LAZARIN, Antonio. **Introdução ao direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1992. 321 p.

LIMA, Gilmário Macedo; OLIVEIRA, Luis A. Menezes de; GOMES, Maurício Costa. **Planejamento de Fiscalização: Fiscalização Vertical em Estabelecimentos Comerciais**. Disponível em: <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:NWShsyREQ04J:intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia_gilmario_luiz_maria_mauricio.pdf+planejamento+de+fiscaliza%C3%A7%C3%A3o&hl=pt-BR&gl=br&pid=bl&srcid=ADGEESi1YJNTR_5w5LGHkTD1BQzpS_lx51eZkrZMOIQBiI68ITeF58Izwtzycz78QvDyaha8L0CrQzloZs-L03MP2Yn_n-cbUtyqfEzdyRhfc1pgOaNEI1-jSNfMq6FV7UCKEMfMmO3&sig=AHIEtbQs6_NHK-Pkah45ruLI6-0cB28g4Q>. Acesso em: 15 mar. 2012.

LUCHIEZI JR., Alvaro; TRENTINI, Alexandra; AQUINO JR., Osmar Rodrigues de SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DO TESOUREIRO NACIONAL (BRASIL). **Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal**. Brasília, DF: SDS, 2010. 194 p.

MANUAL de Lançamento dos Projetos Piloto e de Desenvolvimento Modelos de Negócio e Regras de Participação Tecnologias e Oportunidades: Sistema de Identificação, Rastreamento e Autenticação de Marcadorias. Disponível em: <http://www.brasil-id.org.br/arquivos/apresentacoes/Brasil-ID_V30Mar11.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2012.

MANUAL Do Programa De Desenvolvimento De Dirigentes Fazendários - PDFAZ. Centro Interamericano de Administrações Tributárias/ Escola de Administração Fazendária – Esaf: Brasília, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Atlas, 2009.

MATTOS, Cláudio Meirelles; MASCARENHAS, Gilmar Clayton; CARNEIRO, Marcos A. da Silva; SOARES, Rubens Bezerra. **Risco Subjetivo:** Fatores determinantes para o (não) pagamento do ICMS na Bahia. Disponível em: <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:ViAbrV8P_OYJ:intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia_claudio_gilmar_marcos_rubens.pdf+Risco+Subjetivo+Fatores+determinantes+para+o+%28n%C3%A3o%29+pagamento+do+ICMS+na+Bahia.&hl=pt-BR&gl=br&pid=bl&srcid=ADGEESizXuhNJnhD_v-JDUIH38I-XwAlz3oN8GilLJt2_86Lb1pVMav0i11B5NkL2grqPeZ4YgdCr_47sUa0BoKgykjNtR6q6eiXwiHQsIY4PojSoTKscsBJIUM-4cjfQ-mfidWO4qHk&sig=AHIEtbSqwwXBTqq9MwFMwzYaXCtxMlihPA>. Acesso em: 25 abr. 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 11.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999. 720 p.

MTE. Ministério do Trabalho e Emprego: Portal CAGED. Disponível em: <http://www.caged.gov.br/downloads/caged/Manual_CAGED_2010_versaoACI10-1.pdf>. Acesso em: 24 de mai de 2012.

MTE. Ministério do Trabalho e Emprego: Portal FGTS. Disponível em: <<http://www.fgts.gov.br/empregador/grrf.asp>>. Acesso em: 25 de mai de 2012.

MTE. Ministério do Trabalho e Emprego: Portal RAIS. Disponível em: <http://www.rais.gov.br/RAIS_SITIO/oque.asp>. Acesso em: 25 de mai de 2012.

MOREIRA, Daniel Augusto. **O método fenomenológico na pesquisa.** São Paulo: Thomson Pioneira, 2002. 152 p.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo:** princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999. 2.ed. atual., rev. e aum. São Paulo: Malheiros, 2003. 383 p.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de; TONELLI, Márcio Felicori; CLETO, Nivaldo. **Manual de Autenticação dos Livros Digitais:** SPED CONTÁBIL. 2ª Edição São Paulo: Fiscosoft, 2011. 153 p.

OS TRIBUTOS na História da Humanidade. Disponível em: <<http://leaozinho.receita.fazenda.gov.br/biblioteca/Estudantes/Textos/HistoriaTributos.htm>>. Acesso em: 27 jan. 2012.

PAZ, Paulo Renato Silva da. Receita Federal reserva inovações para 2012. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 9, n. , p.14-16, dez. 2011.

PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO FISCAL – PNEF. **Educação Fiscal no Contexto Social:** Caderno 1. 3ª Edição, Brasília: Escola de Administração Fazendária – Esaf, 2008.

RFB. Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Principal/Informacoes/InfoDeclara/declaraPJ.htm>>. Acesso em: 08 de mai de 2012.

RFB. Receita Federal do Brasil: Portal do SPED. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-fiscal/>>. Acesso em: 03 de mai de 2012.

SEFAZ/RS. Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul: Disponível em: <http://www.sefaz.rs.gov.br/site/MontaMenu.aspx?MenuAlias=m_sped>. Acesso em: 05 de mai de 2012.

SEFAZ/RS. Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul: Disponível em: <http://www.sefaz.rs.gov.br/site/montaduvidas.aspx?al=l_gia8_faq>. Acesso em: 15 de mai de 2012.

SEFAZ/RS. Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul: Disponível em: <http://www.sefaz.rs.gov.br/site/MontaDuvidas.aspx?al=l_gimodab_faq>. Acessado em: 15 de mai de 2012.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios fundamentais do direito administrativo tributário**: a função fiscal. 2.ed. Rio de Janeiro: 1996. Forense.,154 p.

SCHIGUEMATU, Cecilio. **A evolução tecnológica a serviço do fisco**. Disponível em: <<http://www.robertodiasduarte.com.br/?s=harpia>>. Acessado em: 25 de abril de 2012.

SOUZA, Geraldo Marcelo Cabral de. **Brasil-ID**: Sistema de Identificação, Rastreamento e Autenticação de Marcadorias. Disponível em: <http://www.brasil-id.org.br/arquivos/apresentacoes/Brasil-ID_CONIP.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2012.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Sonegação Fiscal. In. OLIVEIRA, Antônio C. Mariz de; CAMPOS, Dejalma de (Org) **Direito penal tributário contemporâneo**: estudos de especialistas. São Paulo: Atlas, 1995. p. 25-32.

VARSANO, Ricardo. A Fiscalização Tributária sob um enfoque econômico. In: Seminário Internacional de Fiscalização Tributária, 10, 1999, Vitória. Disponível em: <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:pLLgBFQtekJ:www.fazenda.gov.br/ucp/pnafe/cst/arquivos/VarsanoFiscaliza.doc+a+fiscaliza%C3%A7%C3%A3o+ytribut%C3%A1ria+sob+enfoque+economico&hl=ptBR&gl=br&pid=bl&srcid=ADGEESgKPMQbWPzgD0ez_D4M0USR2GMPZw3tSMsJhqgdJKnqktDVusZjFjpEI9791ncKGWo9itRk1ViuO-uNyqYhb3eWA-oWGphHHoOvWrQmLxIVn70IS6X95GhC4Bw2v3GpgA5t7ttq&sig=AHIEtbSNP x1NOXQ8IDBvvS9W9s0OloxMLg>. Acesso em: 03 abr. 2012.

VAZ, Carlos. **Evasão tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1987. xii, 205 p.

VIEIRA, Albino Carlos Martins. **Análise matemática do risco da sonegação**. Disponível em: <www.sefaz.pe.gov.br/flexpub/versao1/filesdirectory/sessions581.pdf>. Acesso em: 19 abr. 2012.