

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

**JÉSSICA BONOMO SILVA**

**SONEGAÇÃO FISCAL: PERCEPÇÕES DE FISCALIZAÇÕES**  
**TRIBUTÁRIAS NOS ÓRGÃOS FEDERAIS, ESTADUAIS E**  
**MUNICIPAIS**

**CAXIAS DO SUL**

**2014**

**JÉSSICA BONOMO SILVA**

**SONEGAÇÃO FISCAL: PERCEPÇÕES DE FISCALIZAÇÕES  
TRIBUTÁRIAS NOS ÓRGÃOS FEDERAIS, ESTADUAIS E  
MUNICIPAIS**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis da Universidade de  
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Alex Eckert

**CAXIAS DO SUL**

**2014**

**JÉSSICA BONOMO SILVA**

**SONEGAÇÃO FISCAL: PERCEPÇÕES DE FISCALIZAÇÕES  
TRIBUTÁRIAS NOS ÓRGÃOS FEDERAIS, ESTADUAIS E  
MUNICIPAIS**

Monografia apresentada como requisito  
para a obtenção do Grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis da Universidade de  
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Alex Eckert

**Aprovado (a) em** \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**Banca Examinadora:**

Presidente

-----  
Prof. Ms. Alex Eckert  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

-----  
Prof.  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

-----  
Prof.  
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico este trabalho a todos os meus familiares, os quais sempre estiveram ao meu lado, incentivando-me nos momentos mais difíceis. Em especial, os meus pais e meu namorado, que muito contribuíram para que esse 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 primeiro lugar a Deus, por ter permitido a realização deste sonho. Em especial, ao meu orientador, Prof. Ms. Alex Eckert, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Agradeço, de forma especial, a meu namorado, pelo amor, paciência e compreensão nos diversos dias dedicados para a finalização deste trabalho. Aos meus pais, pelo apoio, por acreditarem em minhas escolhas, apoiando-me em todos os momentos. Aos demais familiares e amigos que muito ouviram minhas lamentações e meus medos, até que fosse concluída mais esta etapa e superado mais este desafio da minha vida. Por fim, agradeço a todos que, de uma forma ou outra, contribuíram para que este trabalho fosse realizado.

*“Confie no Senhor de todo o  
coração e não se apoie na sua  
própria inteligência”.*

**Provérbios 3:5**

## RESUMO

Conceitua-se sonegação fiscal como as práticas ilegais que se enquadram em crimes contra a ordem tributária. Com o avanço da tecnologia foram desenvolvidos diversos mecanismos que auxiliam na fiscalização. Entre eles o confronto das informações, o qual ajudou a facilitar a descoberta das fraudes. Sendo assim, a pesquisa objetiva responder a seguinte pergunta: Qual a percepção dos fiscais tributários nos órgãos fiscalizadores federal, estadual e municipal sobre sonegação fiscal? Para responder ao problema de pesquisa, utilizou-se os métodos documental, descritivo e qualitativo. Para alcançar os objetivos da pesquisa, foram realizadas entrevistas a fiscais dos três órgãos fiscalizadores: federal, estadual e municipal. Seguindo um roteiro de questões, as respostas obtidas atenderam os objetivos do estudo. Observou-se como são realizadas as fiscalizações, os procedimentos adotados na realização delas, as dificuldades dos órgãos fiscalizadores, os problemas que agravam a ocorrência da sonegação fiscal no país. Os entrevistados ainda aconselharam os profissionais contábeis a isentar-se de possíveis responsabilizações por fraudes. Por fim, analisou-se possíveis soluções para o combate à sonegação fiscal.

**Palavras-chave:** Sonegação Fiscal. Fiscalização. Órgãos Fiscalizadores. Cruzamento de Dados. Meios de Controle.

## **LISTAS DE QUADROS**

Quadro 1– Declarações e Demonstrativos Enviados a Receita Federal .....	31
Quadro 2 – Cronograma das Entrevistas .....	38
Quadro 3 – Roteiro de Questões .....	39

## LISTA DE SIGLAS

CIDE- Contribuição Intervenção do Domínio Econômico  
COFINS- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social  
CSLL- Contribuição Social Lucro Líquido  
CTN- Código Tributário Nacional  
D.F- Distrito Federal  
DACON- Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais  
DANFE- Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica  
DCTF- Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais  
ECD- Escrituração Contábil Digital  
EFD- Escrituração Fiscal Digital  
EFD Social- Escrituração Fiscal Digital Social  
ESPEI- Escritório de Pesquisa e Investigação  
ICMS- Imposto sobre Circulação de Mercadorias  
IE- Imposto de Exportação  
IGF- Imposto Grandes Fortunas  
II- Imposto de Importação  
INSS- Instituto Nacional do Seguro Social  
IOF- Imposto Sobre Operações Financeiras  
IPI- Imposto Sobre Produtos Industrializados  
IPTU- Imposto Propriedade Predial e Territorial Urbana  
IPVA- Imposto Propriedade de Veículos Automotores  
IR- Imposto de Renda  
ISSQN- Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza  
ITBI- Imposto Transmissão de Bens Imóveis  
ITCD- Imposto Transmissão Causa Mortis e Doação  
ITR- Impostos Propriedade Territorial Rural  
PIS- Programa de Integração Social  
SIC- Sistemas Informações Contábeis  
SPED- Sistema Público de Escrituração Digital

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO .....	11
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA .....	12
1.3	HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES .....	13
1.4	OBJETIVOS .....	14
<b>1.4.1</b>	<b>Objetivo geral</b> .....	<b>14</b>
<b>1.4.2</b>	<b>Objetivos específicos</b> .....	<b>14</b>
1.5	METODOLOGIA.....	14
1.6	ESTRUTURA DO ESTUDO .....	16
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>18</b>
2.1	CONTABILIDADE: CONCEITOS BÁSICOS.....	18
2.2	CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA .....	18
<b>2.2.1</b>	<b>Sistema Tributário Nacional</b> .....	<b>19</b>
<b>2.2.2</b>	<b>Espécies Tributárias</b> .....	<b>19</b>
<b>2.2.3</b>	<b>Impostos</b> .....	<b>20</b>
<b>2.2.4</b>	<b>Taxas</b> .....	<b>20</b>
<b>2.2.5</b>	<b>Contribuições de Melhorias</b> .....	<b>20</b>
<b>2.2.6</b>	<b>Contribuições Especiais</b> .....	<b>21</b>
2.3	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	22
2.4	EVASÃO FISCAL .....	22
2.5	SONEGAÇÃO FISCAL.....	24
<b>2.5.1</b>	<b>Generalidade e Evolução</b> .....	<b>24</b>
<b>2.5.2</b>	<b>Sonegação Fiscal</b> .....	<b>24</b>
<b>2.5.3</b>	<b>Caso Parmalat</b> .....	<b>25</b>
<b>2.5.4</b>	<b>Caso Daslu</b> .....	<b>25</b>
<b>2.5.5</b>	<b>Caso Schincariol</b> .....	<b>26</b>
<b>2.5.6</b>	<b>Caso ENRON</b> .....	<b>27</b>
2.6	ÓRGÃOS FISCALIZADORES .....	28
<b>2.6.1</b>	<b>Receita Federal</b> .....	<b>28</b>
<b>2.6.2</b>	<b>Secretaria da Fazenda</b> .....	<b>29</b>
<b>2.6.3</b>	<b>Secretaria da Receita Municipal</b> .....	<b>29</b>

2.7	MEIOS DE CONTROLE .....	29
2.8	PENALIDADES .....	32
2.9	RESULTADOS DE PESQUISAS INTERNACIONAIS .....	32
2.9.1	<b>Obrigações Fiscais visões compartilhadas entre Agentes Fiscais e Contribuintes Australianos .....</b>	<b>32</b>
2.9.2	<b>Equívocos às Normas Causam Descumprimento Fiscal na Austrália</b>	<b>33</b>
2.9.3	<b>Sonegação Fiscal: O caso da Nigéria .....</b>	<b>34</b>
<b>3</b>	<b>REALIZAÇÃO DA PESQUISA .....</b>	<b>35</b>
3.1	OS PARTICIPANTES DA PESQUISA.....	35
3.1.1	<b>Agendamento e Entrevista no Órgão Federal .....</b>	<b>36</b>
3.1.2	<b>Agendamento e Entrevista no Órgão Municipal.....</b>	<b>36</b>
3.1.3	<b>Agendamento e Entrevista no Órgão Estadual .....</b>	<b>37</b>
3.1.4	<b>Síntese do Cronograma das Entrevistas .....</b>	<b>37</b>
3.2	ROTEIRO DE QUESTÕES .....	39
3.3	ANÁLISE DAS ENTREVISTAS .....	40
3.3.1	<b>Sonegação Fiscal.....</b>	<b>40</b>
3.3.2	<b>Realização da Fiscalização .....</b>	<b>41</b>
3.3.3	<b>Cruzamento de Dados .....</b>	<b>44</b>
3.3.4	<b>Casos de Sonegação Fiscal.....</b>	<b>46</b>
3.3.5	<b>Motivos que Levam à Sonegação.....</b>	<b>49</b>
3.3.6	<b>Evolução do Combate à Sonegação Fiscal .....</b>	<b>53</b>
3.3.7	<b>Cuidados do Profissional Contábil.....</b>	<b>54</b>
3.3.8	<b>Avaliação dos Processos.....</b>	<b>55</b>
3.3.9	<b>Comentários Adicionais .....</b>	<b>56</b>
<b>4</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>58</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>61</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

O Código Tributário Nacional (2003), artigos 5º, 77º e 81º classificam tributos em cinco espécies. Podendo ser de competência da união, dos estados ou municípios, são eles: impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Os tributos originam-se de relações comerciais e monetárias, sendo que os valores de arrecadação são calculados mediante aplicação de uma alíquota e embasados pela Constituição Federal.

O não recolhimento dos tributos acarreta irremediáveis sanções civis e penais, impostas à entidade ou indivíduo não pagador. Segundo a lei nº 8.137 (1990), omitir informações, fraudar a fiscalização, utilizar documentos falsos, entre outros exemplos, resultam em penalidades.

Com o avanço da tecnologia foram desenvolvidos diversos mecanismos que auxiliam na fiscalização. Entre eles o confronto das informações, o qual ajudou a facilitar a descoberta das fraudes. O grande embaraço na descoberta das irregularidades é o tempo, pois na maioria das vezes demoram anos para serem desvendados. Como exemplo, o caso da empresa Parmalat Brasil S/A Indústria de Alimentos, sendo que os bancos demoraram cerca de dez anos para perceber os desvios feitos a contas em paraísos fiscais. (PARADA, 2010).

Inspirado em diversas operações fraudulentas, este trabalho busca compreender os meios de fiscalizações e as punições cabíveis, desenvolvido de forma documental, descritiva e com a ajuda de profissionais que trabalham nos órgãos responsáveis pelas fiscalizações.

O presente trabalho visa alertar todos os profissionais contábeis a detectarem possíveis fraudes. Mediante os casos citados e as percepções dos profissionais fiscalizadores, torna-se de grande ajuda as experiências apresentadas, para facilitar a percepção de possíveis irregularidades.

A todas as sociedades empresariais, grandes cooperativas que acreditam ter transparência nas suas demonstrações e honestidade por parte de seus sócios, este estudo busca enfatizar através dos casos citados, que podem existir muitas irregularidades.

Para o meio acadêmico, busca incentivar o desenvolvimento de novos projetos, seja para aperfeiçoamento dos meios de fiscalizações já existentes ou para a criação de novos processos fiscalizadores. Enfatiza as brechas na legislação e a demora nas fiscalizações. Oportuniza, também, questões envolvendo sonegação, as quais afetam nossa economia e prejudicam o desenvolvimento do país.

Aos interessados por questões tributárias poderá servir de inspiração para o aprofundamento desta pesquisa, podendo, no futuro, originar novos trabalhos, como também pesquisas mais elaboradas, e através da divulgação por meio de artigos científicos, os mesmos divulgarão o nome da Universidade.

De modo geral, busca interessar a população pagadora de abusivos impostos, que se veem injustiçadas com os altos custos causados pela sonegação na economia do país.

## 1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

A contabilidade é uma ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, sendo responsável pelo fornecimento das demonstrações contábeis, os quais auxiliam a gestão da empresa na tomada de decisões (GRECO; AREND, 2001). A contabilidade tributária, por sua vez, é focada no conjunto de ações e procedimentos, visando apurar e conciliar a geração de tributos em favor da entidade (ZANLUCA, 2013).

Elisão e evasão fiscal também são embasadas pela contabilidade tributária. Entende-se por elisão fiscal uma maneira legal de redução nos custos tributários, pois utiliza mecanismos para recuperação de valores pagos em impostos. De acordo com o faturamento, a entidade é enquadrada na melhor forma de apuração tributária (ZANLUCA, 2013).

Ainda segundo Zanluca (2013), o contrário de elisão fiscal é a evasão fiscal. Nesse caso, o contribuinte tem consciência de que está adotando meios ilícitos e ilegais, visando não pagar, reduzir ou retardar o pagamento dos tributos devidos. A prática da evasão fiscal é totalmente ilegal e pode levar os sócios ou responsáveis pela empresa a responderem por crimes contra a ordem tributária.

De acordo com Bueno (2000 p. 725), sonegar é o ato de “ocultar fraudulentamente; furtar, tirar às ocultas; deixar de pagar; omitir.” Dessa forma,

assemelha-se evasão fiscal à sonegação fiscal, uma vez que ambas cometem atos ilegais e se enquadram em crimes contra a ordem pública.

Existem diversos meios de controles e órgãos fiscalizadores que o governo utiliza pra evitar e combater a sonegação. Entre os principais órgãos estão: a Receita Federal, na união; a Secretaria da Receita Estadual, nos estados; e as Prefeituras, nos municípios. A informatização dos dados ajuda o governo a detectar operações ilícitas. Como meios de controles têm-se: a nota fiscal eletrônica, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), as diversas declarações, entre outros.

As penalidades previstas para quem comete o crime de sonegação variam de multa, detenção e reclusão, segundo a Lei 8.137/90 Art. 1º e 2º.

Assim sendo, através dos temas propostos pelo professor, um deles chamou bastante a atenção da autora deste trabalho: investigador contábil para fins de processos criminais. Tendo como segunda opção de graduação, o curso de Direito, e por interessar-se bastante com questões penais que envolvam fraudes e irregularidades, a autora escolheu o tema “Sonegação Fiscal” para desenvolver seu trabalho.

Observando os princípios da contabilidade, percebe-se que muitos deles são violados no decorrer das atividades da empresa. O não cumprimento desses princípios constitui em crime, pois fraudes como a sonegação fiscal ferem com toda a essência da contabilidade.

Diante desse contexto, segue a questão de pesquisa para este estudo: Quais as percepções sobre sonegação fiscal dos profissionais atuantes em Caxias do Sul, responsáveis pela fiscalização nos três entes federativos: união, estado e município?

Por meio de entrevistas serão analisadas as percepções e visões sobre sonegação fiscal, do ponto de vista de colaboradores dos órgãos fiscalizadores, Receita Federal, Secretaria da Fazenda Estadual e Prefeitura Municipal. Lotados na cidade de Caxias do Sul.

### 1.3 HIPÓTESES OU PROPOSIÇÕES

Existem diversos métodos utilizados pelo governo para combater a sonegação fiscal, sendo a informatização a maneira mais rápida de confrontar as informações e sua veracidade, como exemplo, a nota fiscal eletrônica.

A grande dificuldade no combate à sonegação está na dependência da fiscalização em sistemas eletrônicos, pois os mesmos podem apresentar erros ou até serem fraudados pelos contribuintes. Contudo, presume-se que seja praticamente impossível acabar totalmente com a sonegação.

## 1.4 OBJETIVOS

### 1.4.1 Objetivo geral

O estudo tem como objetivo geral conhecer as percepções trazidas por fiscais tributários, atuantes em Caxias do Sul, nos órgãos federais, estaduais e municipais sobre sonegação fiscal.

### 1.4.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos elaborados neste trabalho são:

Levantar bibliograficamente materiais relacionados à sonegação fiscal.

Verificar os meios de controle para evitar a sonegação.

Relatar alguns casos de sonegação.

Elaborar roteiro de questões para direcionar as entrevistas.

Entrevistar servidores públicos nos órgãos estaduais, municipais e federais.

Analisar os resultados obtidos nas entrevistas.

## 1.5 METODOLOGIA

Define-se pesquisa como sendo um método racional e sistemático, o qual busca respostas ao problema proposto. Desenvolve-se uma pesquisa quando não se tem todas as respostas para o assunto a ser pesquisado, ou quando as informações existentes estão em desordem. Como o campo desta pesquisa é vasto, procura-se classificá-la em tipologias, facilitando assim sua organização e entendimento. A mesma orienta também o pesquisador, quanto à aplicabilidade de soluções, a questão de pesquisa desenvolvida (GIL, 2010).

O procedimento técnico aplicado neste trabalho será documental. No entendimento de Martins (2008), a pesquisa documental se assemelha à pesquisa bibliográfica, de modo que sua diferença é a edição dos materiais pesquisados. A pesquisa documental não se utiliza de documentos editados, mas, de cartas, memorandos, correspondências, entre outros não editados. Ressalta também, que para qualquer planejamento de pesquisa é necessário buscar documentos relevantes para a coleta de dados e resultados. A grande dificuldade é a confiabilidade quanto à veracidade dos documentos. Para o mesmo autor, dificuldades que podem ser reduzidas através de análises cruzadas e a triangulação das informações. O trabalho documental poderá ser complementado com questionários ou entrevistas, porque quanto mais informação coletada melhor será desenvolvida a pesquisa.

Na visão de Gil (2010), a pesquisa documental é aplicada em diversas áreas das ciências sociais e, através dela, ao longo da história constituíram-se delineamentos importantes para campos da história e da economia. Classifica-se pesquisa documental como sendo descritiva ou explicativa, requerendo um problema mais claro, preciso e específico.

Quanto aos objetivos da pesquisa, qualifica-se o método descritivo como sendo o mais adequado a este trabalho. Segundo Oliveira (1999), o estudo descritivo possibilita um nível de análise, o qual permite identificar as diferentes formas dos fenômenos pesquisados, suas ordenações e classificações. Trata-se de uma pesquisa que permite uma melhor compreensão através dos diversos elementos de influência.

Gil (2010) explica que as pesquisas descritivas são elaboradas com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis, levantam opiniões, atitudes, crenças e trazem uma nova visão do assunto pesquisado.

Na compreensão de Cervo, Bervian e Silva (2007), a pesquisa descritiva observa, analisa e registra os fatos, sem manipulá-los. Procura descobrir com maior precisão a frequência com que os fenômenos pesquisados ocorrem e sua relação e conexão com a natureza de outros fatos.

A abordagem do problema pesquisado neste trabalho será qualitativa. Oliveira (1999) salienta que o método qualitativo não tem por objetivo a pretensão de numerar ou medir unidades. Segundo ele, o enfoque da pesquisa é apresentar de forma adequada a relação causa e efeito do fenômeno, e conseqüentemente chegar

à sua verdadeira razão. O estudo qualitativo tem por objetivo situações complexas ou estritamente particulares, de forma que possui facilidade de descrever determinadas hipóteses ou problemas. A abordagem qualitativa permite uma série de leituras sobre o assunto pesquisado e um relato minucioso do que os diversos autores escrevem sobre o assunto, para que ao fim da pesquisa o autor possa dar seu ponto de vista conclusivo.

Flick (2009) descreve a pesquisa qualitativa como sendo um processo organizado com sequência linear. Porém, cada etapa pode ser desenvolvida separadamente, o que compreende uma pesquisa diferente de todas as outras em geral. A gama de métodos disponíveis para a coleta e análise dos dados pode consistir em entrevistas semiestruturadas ou narrativas.

As análises e os procedimentos de coleta de dados para a realização da pesquisa neste trabalho tem como base um roteiro de questões, o qual será aplicado a funcionários dos órgãos fiscalizadores (federal, estadual e municipal).

Por meio de telefonema, será feito o primeiro contato com os fiscais dos três órgãos fiscalizadores. Após, será encaminhado por e-mail o roteiro de questões e, em seguida, será agendada data, hora e local para a realização das entrevistas.

Após uma breve explicação do tema de pesquisa, dos objetivos e motivos que inspiraram a autora a desenvolver o trabalho, foi realizada a entrevista seguindo um roteiro de questões, as quais embasam a entrevista. Apesar de o roteiro direcionar a entrevista, o entrevistado terá liberdade para fazer comentários gerais sobre o tema pesquisado.

Após o recolhimento das informações coletadas, com a realização das entrevistas, serão comparadas as percepções dos fiscais em ambos os órgãos, analisando se as dificuldades são as mesmas e se as causas de sonegação se assemelham.

As entrevistas objetivam entender como em meio a tantos métodos de fiscalizações as empresas se arriscam em cometer crimes de sonegação.

## 1.6 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo apresenta-se a base de toda a pesquisa, desde a escolha do tema, motivação, objetivos, metodologia e estrutura do estudo. Os

requisitos mais importantes da pesquisa são descritos de maneira detalhada, enfatizando os limites de assuntos os quais a pesquisa objetiva.

No segundo capítulo são apresentados diversos aspectos teóricos. Trata-se de uma verificação na literatura, fundamentando o tema analisado, o que permite um maior entendimento sobre os aspectos mais importantes da pesquisa. É através desse capítulo que se ressalta o que já existe sobre o tema a ser pesquisado.

O terceiro capítulo apresenta a execução da pesquisa, onde são realizadas as entrevistas, proporcionando um melhor entendimento sobre sonegação fiscal. Através da experiência de cada fiscal entrevistado, será possível identificar as semelhanças nos casos de sonegação e se existem motivos que justifiquem a sonegação.

Por fim, o quarto capítulo objetiva demonstrar o fechamento da aplicação da pesquisa; se foi possível solucionar o problema de pesquisa e, nesse caso, se foi traçado um perfil aos sonegadores e se houve um motivo em comum o qual impulsiona as empresas a cometerem crimes de sonegação.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONTABILIDADE: CONCEITOS BÁSICOS

Conforme Marion (2008), a contabilidade é uma ciência muito antiga e, com o passar dos anos, passou a ser utilizada pelo governo para a arrecadação de impostos. Para as empresas, é um importante instrumento, o qual fornece informações utilizadas para a tomada de decisões.

Oliveira (2008), define contabilidade como sendo uma ciência social desenvolvida com a finalidade de estudar e controlar os fatos que podem afetar as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de uma entidade. Segundo ele, entidades podem ser pessoas físicas, jurídicas ou de direito público. O objetivo da contabilidade é prestar informações úteis e relevantes a todos os interessados na situação patrimonial e no desempenho das organizações.

Franco (2009) conceitua contabilidade como um conjunto ordenado de conhecimentos sistematizados, com princípios e normas próprias. Sua função é registrar, classificar, demonstrar, auditar e analisar todos os fenômenos que ocorrem no patrimônio das entidades. Ainda segundo ele, a contabilidade deve assegurar o controle do patrimônio administrativo através do fornecimento de informações e orientações para a tomada de decisões.

### 2.2 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Entre as diversas áreas de atuação da contabilidade, uma delas trata especificamente das questões tributárias. No entendimento de Fabretti (2003), a contabilidade tributária tem por objetivo aplicar os conceitos e as normas básicas de contabilidade, adequadas às normas e regras da legislação tributária. Ele afirma que direito e contabilidade, desde a evolução da civilização, sempre foram aliadas, sendo que a contabilidade registra, demonstra e analisa os fatos, e o direito estabelece as regras dessas relações jurídicas. Diz ele: “Não basta que o contador tenha sólidos conhecimentos de contabilidade [...] é necessário que tenha também uma boa noção da legislação tributária e das normas de vigência e interpretação dessa legislação”.

Segundo Oliveira (2008), os tributos tiveram sua origem na antiguidade, com o objetivo de regular e possibilitar a vida em sociedade. Para ele, o Brasil possui uma pesada e complexa carga tributária sobre as diversas atividades produtivas. Devido a essa complexa e onerosa carga tributária, o controle dos tributos requer um adequado e constante gerenciamento dos gastos ao longo de todo o ano. O recolhimento de impostos como o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido representam uma fatia expressiva do lucro anual.

Oliveira (2008) ainda afirma que uma das funções mais importantes da contabilidade tributária corresponde ao conjunto de atuações e procedimentos operacionais, o qual levaria uma empresa à redução legal do ônus tributário.

### **2.2.1 Sistema Tributário Nacional**

O artigo 18º da Constituição Federal (1988) explica como é composto o sistema tributário nacional. Sua organização política administrativa é composta pela União, Estados, Distrito Federal e os Municípios, de forma que cada ente federativo é responsável pela arrecadação e fiscalização das espécies tributárias que lhes compete.

O art. 3º do Código Tributário Nacional (2003) classifica tributo como sendo: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, [...]”. Sua natureza jurídica é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação.

Fato gerador, segundo Fabretti (2003), é a concretização de incidência tributária, fato que gera a obrigação tributária. Como exemplo, a prestação de serviços originando o recolhimento do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) (BRASIL, 1988b, art. 156).

### **2.2.2 Espécies Tributárias**

As espécies tributárias são classificadas como impostos, taxas, contribuição de melhorias, empréstimo compulsório e contribuições especiais (BRASIL, 1988b Art. 145, 148 e 149).

### **2.2.3 Impostos**

Os impostos de competência da união são sete às instituições previstas: Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto de Renda (IR), Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto Grandes Fortunas, não regulamentado (IGF) (BRASIL, 1988b art. 153).

Os impostos de atribuição dos Estados e D.F são três: Imposto Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD), Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) e Imposto Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) (BRASIL, 1988b Art. 155).

E os impostos sob responsabilidade dos Municípios também são três: Imposto Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) (BRASIL, 1988b Art. 156).

### **2.2.4 Taxas**

As taxas poderão ser instituídas pela União, Estados, D.F e Municípios. Ao contrário dos impostos, existem inúmeras taxas. Sua cobrança somente ocorrerá quando obedecer aos dois fatos geradores: o exercício regular do poder de polícia, que consistem em taxas cobradas devido à emissão de alvarás, licenças, vistorias, entre outras; e a utilização efetiva, divisível ou potencial do serviço público (BRASIL, 2003a Art. 77).

### **2.2.5 Contribuições de Melhorias**

As Contribuições de melhorias poderão ser instituídas pelos quatro entes federativos, sendo que sua instituição é para fazer face ao custo de obras públicas. (BRASIL, 2003a Art. 81). Fazem parte das Contribuições de Melhorias os Empréstimos Compulsórios. Porém, só poderão ser instituídos pela União e para atender a duas finalidades: despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; e nos casos de investimento público de caráter emergencial e de interesse nacional (BRASIL, 1988b, Art. 148 ).

Diferente de todos os tributos, os valores arrecadados pelos empréstimos compulsórios serão devolvidos ao contribuinte em moeda corrente. É uma espécie de empréstimo, pois essa espécie de tributo é pouco conhecida e nunca houve recolhimento desde a promulgação da Constituição Federal (1988).

### **2.2.6 Contribuições Especiais**

Contribuições especiais são de competência exclusiva da união. Segundo o Art. 149 da Constituição Federal (1988), classificam-se contribuições especiais como: “A instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas [...]”.

As Contribuições Sociais fazem parte das contribuições especiais e seu recolhimento é destinado para o bem-estar, a justiça e a seguridade social (saúde, educação, cultura, entre outros).

A seguridade social recebe recursos dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal, Municípios e das seguintes contribuições sociais: do valor arrecadado através dos salários, mediante o recolhimento do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS); da receita ou faturamento (PIS e COFINS); dos lucros (CSLL); e das receitas de concursos de prognósticos (jogos ofertados por loterias federais, exemplo mega sena). (BRASIL, 1988b, Art. 195; AMARO, 2006 ).

Outro exemplo de contribuições especiais é a de Intervenção do Domínio Econômico (CIDE). Segundo Cassone (2002), trata-se de um poderoso instrumento de intervenção dado à União, onde cabe a ela o controle de restrições à livre concorrência.

Um exemplo é o CIDE Combustível, que consiste na atividade de importação e de comercialização de petróleo e seus derivados como gás natural, diesel, querosene e álcool. Sendo a alíquota diferenciada, é um tributo vinculado, e suas vinculações são: o financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo e do gás; e financiamento de programas de infraestrutura de transportes. (BRASIL, 2001 Art. 1º).

A outra modalidade de contribuições especiais é a de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas, conhecidos como sindicatos ou entidades de classe. É o tributo destinado ao custeio das atividades fiscalizadoras e

representativas dessas categorias econômicas ou profissionais. Cabe à União disciplinar por lei a atuação dessas entidades (AMARO, 2006).

### 2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Como visto, é bastante elevada a carga tributária no Brasil. Para isso, conta-se com o auxílio do planejamento tributário para a redução desses custos. Através do estudo prévio, análise dos fatos administrativos e os efeitos jurídicos e econômicos utilizam-se alternativas legais de redução dos impostos.

Nesse caso, a economia tributária resultante de alternativas legais e brechas encontradas na lei denomina-se elisão fiscal, ato legítimo e lícito; brechas resultantes das constantes alterações na legislação, o que acabam gerando contradições em muitos pontos, e possibilitando a dupla interpretação. (FABRETTI, 2003).

Consoante Yamashita (2005), o planejamento tributário é perfeitamente legítimo, e trata da verificação da própria liberdade do cidadão em estruturar seus negócios, de forma que sofra o menor ônus fiscal possível. Para o autor, um planejamento tributário adequado é cada vez mais necessário, em virtude da situação do sistema tributário no Brasil.

### 2.4 EVASÃO FISCAL

A Lei nº 8.137/90 cita diversas outras maneiras que resultam na redução de impostos. Porém, a prática dessas ações, conhecidas como evasão fiscal, é considerada crime contra a ordem tributária. Na análise de Yamashita (2005), evasões fiscais que reduzem a carga tributária por meio de fraudes ou simulações equivalem a falsificações grosseiras do planejamento tributário.

Segue abaixo os artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, os quais definem todos os crimes contra a ordem tributária.

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: 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. [...].

Silva (1998) explica que a Lei nº 4.729/65 define os crimes de sonegação fiscal, porém os mesmos eram considerados como crimes de mera conduta. Com a criação da Lei nº 8.137/90, os crimes passaram a ser tratados como crimes materiais, contra o patrimônio ou de danos. A nova lei define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, abrangendo um campo mais vasto dos crimes de sonegação fiscal, que conseqüentemente afetam o patrimônio público através da omissão dessas arrecadações.

A seguir, os crimes de sonegação fiscal definidos pela Lei nº 4.729/65

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 [...].

## 2.5 SONEGAÇÃO FISCAL

### 2.5.1 Generalidade e Evolução

De acordo com Corrêa (1996), as leis não são meros conjuntos de palavras, mas algo que expressa os ideais, a cultura e a moralidade de um povo. Como as leis não acompanham as transformações sociais e econômicas, elas entram em descompasso, desmotivando o homem ao seu cumprimento.

Corrêa (1996) acredita que após a Revolução de 1964, quando o poder militar assumiu o controle do poder constitucional e executivo, os meios de arrecadações eram precários e a legislação refratária. Com a Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965 é que começou a disciplinar o sistema tributário nacional. Diz ele: “porém no espírito do povo o governo não merece arrecadar porque aplica mal” (CORREA, 1996, p. 22). Para sanar essa situação foi promulgada a Lei nº 8.137/90, onde nela contém os dispositivos penais e fiscais dos crimes contra a ordem tributária.

### 2.5.2 Sonegação Fiscal

Sonegação fiscal é a utilização consciente de procedimentos que violem a lei fiscal ou o seu regulamento. É a ação do contribuinte em se opor à lei. Ato voluntário, consciente em que o contribuinte busca omitir o imposto devido. (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2013).

A sonegação trata da infringência dos interesses do fisco, mecanismo arrecadador de tributos do Estado, também chamada de Fazenda ou Fazenda Pública (SILVA, 1998).

Dentre os crimes contra a ordem tributária estão as fraudes, que trata da realização de um ou diversos atos que dão origem a um resultado contrário à norma jurídica (CORRÊA, 1996).

O Art. 72 da Lei nº 4.502/64 define fraude como sendo toda ação ou omissão dolosa que tende a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o imposto devido.

Outra maneira de sonegar tributos é através dos atos ilícitos, caracterizados por condição que se ligam à pena pelo descumprimento da norma, violação ao ordenamento jurídico. As reações impostas ao infrator vão desde o ressarcimento do dano à aplicação de multa de natureza civil (CORRÊA, 1996).

Na opinião de Silva (1998), a sonegação fiscal do ângulo do direito tributário conecta-se ao fenômeno da evasão, porém suas situações devem ser analisadas caso a caso, não existindo um fator de semelhança.

### **2.5.3 Caso Parmalat**

Um caso bastante conhecido a ser analisado é a empresa Parmalat. Na época em que foi descoberta a fraude no ano de 2003, a Parmalat era considerada a maior empresa do setor alimentício da Itália. Atuava em trinta países, com um total de trinta e cinco mil funcionários. As fraudes consistiam em ativos falsos, e desvios a contas em paraísos fiscais, com registro de super liquidez onde, na verdade, existia super endividamento (PARADA, 2010).

Com o avançar das investigações, foi descoberto que a empresa contou com a ajuda de contadores, auditores e consultores ligados a grandes grupos financeiros americanos e italianos. Entre os grupos financeiros estão três grandes bancos que ajudaram por dez anos a manter a fraude e a empresa continuar no mercado de ações sendo vista como: confiável, estável e rentável. (PARADA, 2010).

O caso foi considerado como uma aberração econômica e social, gerando muitas críticas ao capitalismo desregulado e financeirizado. Com o passar do tempo, após a empresa ter pedido concordata e ter passando por procedimentos de recuperação judicial, os lucros começaram a aparecer. Segundo Dweck (2005), por não ter afetado a credibilidade de seus produtos e por seus clientes continuarem consumindo, onze meses depois a Parmalat já apresentava aumento de 62% em seus lucros.

### **2.5.4 Caso Daslu**

Na visão de Diniz (2009), a Daslu já foi considerada a maior boutique de luxo do país, situada na cidade de São Paulo. Em 2005, através de uma mega operação da Receita Federal em conjunto com a Polícia Federal, a loja passou a ser acusada

de importação irregular, crime de descaminho (fraude em importações) e sonegação fiscal.

O processo ocorria da seguinte maneira: as compras efetuadas eram pagas para os fornecedores, porém as importadoras falsificavam as faturas e os documentos, subfaturando o valor das mercadorias.

Em um contêiner fiscalizado pela Receita Federal, as etiquetas da loja foram tapadas buscando esconder o nome da loja. O objetivo era não pagar o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI). Somente nessa suposta sonegação foi deixado de arrecadar cerca de R\$ 330 milhões. O valor devido à Receita Estadual foi calculado em R\$ 400 milhões, sendo a maior parte juros e multas. (FOLHA ONLINE, 2009; DINIZ, 2009).

### **2.5.5 Caso Schincariol**

Futema e Lage (2005) relatam um pouco da fraude ocorrida na empresa Schincariol em 2005. Através de uma ação da Receita Federal em conjunto com a Polícia Federal foi deflagrada uma rede de sonegação fiscal.

As fraudes consistiam em: subfaturamento nas vendas, exportações fictícias, importações com falsas declarações de conteúdos, classificação fiscal incorreta, compra de matéria-prima sem documentação fiscal.

Em um dos depósitos utilizados pela empresa, foram encontradas 87 placas de caminhões sem lacre, as quais eram usadas em caminhões dublês. Com placas iguais, a empresa conseguia driblar a fiscalização. Dessa forma, uma única nota e um único recolhimento dos impostos eram suficientes para vários carregamentos.

O que ajudou na realização da fraude foi a triangulação das notas, ou seja, entregas eram feitas em lugares diferentes do indicado nas notas. Com isso, os impostos eram calculados mediante a aplicação das alíquotas estaduais mais baratas. O grupo ainda contava com a ajuda de policiais e fiscais das receitas estaduais, os quais faziam “vista grossa” na fiscalização de suas notas e caminhões.

Ao fim do processo, mais de duzentas pessoas foram indiciadas pelos crimes de: sonegação fiscal, evasão de divisas, lavagem de dinheiro, corrupção ativa e formação de quadrilha. Em cinco anos de fraude, estima-se que o valor sonegado aproxima-se de 1,5 bilhões de reais. (FUTEMA e LAGE, 2005).

### 2.5.6 Caso ENRON

Sempre que se fala em sonegação, o caso ocorrido com a empresa americana de distribuição de energia ENRON não pode deixar de ser citado. A empresa utilizava um complexo sistema de parcerias financeiras para esconder os prejuízos. As empresas utilizadas na fraude pertenciam a seus próprios executivos e eram utilizadas para a transferência de seus débitos ou operações de riscos.

Para inflar seus lucros, utilizava-se de contratos de intermediação de vendas de energia, porém as vendas não haviam sido efetivamente executadas. Nesse caso, as demonstrações da empresa pareciam rentáveis, o que aumentava a credibilidade e o preço das ações da empresa (DWECK, 2005).

Segundo o mesmo autor, as fraudes ocorridas na empresa eram grotescas, e qualquer empresa de auditoria poderia perceber. Porém, descobriu-se que a empresa prestadora dos serviços de auditoria, a Arthur Andersen, também ajudava na execução das fraudes. A consultoria, que supostamente deveria auditar e revelar falhas contábeis da empresa, ajudava a acobertar as fraudes.

Avaliada em 70 bilhões de dólares e considerada como um novo modelo empresarial, o caso ENRON é conhecido como uma tragédia humana. Milhões de pessoas perderam suas economias; os aposentados perderam dois bilhões de dólares em fundos de pensões investidos na empresa e mais de vinte mil funcionários perderam 1,2 bilhões de dólares em investimentos de fundos de pensões (VALLAR; KROEF, 2011).

O que aconteceu, conforme Dweck (2005), foi um problema de gestão, uma mistura de deslize moral com desequilíbrio financeiro. Difícil de resolver, mas um desafio muito diferente daquele enfrentado por empresas cujas mercadorias ou a missão foram o foco do problema.

Ao final, as duas decretaram falência. A Andersen em razão de sua desonestidade, sendo uma das mais antigas empresas de contabilidade que faliu como a ENRON. As penas para os acusados ocorreram em 2006, mas o fundador faleceu antes de ser condenado, quando sua condenação podia chegar a 46 anos de prisão. O contador chefe recebeu a pena de seis anos de detenção, penas severas para um crime que abalou a estrutura econômica do país e de muitas pessoas que investiram na empresa (VALLAR; KROEF, 2011).

Esses foram alguns casos citados dentre os muitos existentes, segundo uma pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), em 2009 e divulgada pela revista *Veja*. Dessa forma, o Brasil deixa de arrecadar por ano cerca de duzentos bilhões de reais em razão da prática de sonegação fiscal. A pesquisa analisou nove mil autos de infração de companhias de todos os portes expedidos em 2006, 2007 e 2008. A reportagem afirma que entre os impostos mais sonegados estão o INSS, ICMS e o IR, e as práticas mais comuns são: venda de mercadorias sem nota fiscal, ou “meia nota” (consiste em faturar as quantidades de mercadorias a menor do que realmente foram vendidas), distribuição disfarçada de lucros e doações irregulares. (FERRARI; GUERRA, 2011).

Andrade (1997) explica que a tributação afeta dois valores essenciais do contribuinte: a liberdade e o patrimônio: “O fenômeno da tributação toca dois valores essenciais da pessoa humana: a liberdade e o patrimônio. [...] o sujeito passivo despoja-se de parte de seu patrimônio contra a sua vontade, para atender ao comando da lei”. (ANDRADE, 1997 P. 15 e 16).

Talvez isso esclareça a ousadia, a criatividade e as diversas artimanhas encontradas nos casos mencionados.

## 2.6 ÓRGÃOS FISCALIZADORES

### 2.6.1 Receita Federal

A Secretaria da Receita Federal é um órgão subordinado ao Ministério da Fazenda, e exerce funções essenciais para que o Estado cumpra com seus objetivos. A Receita Federal administra o recolhimento dos tributos de competência da União e fiscaliza o recolhimento dos tributos, objetivando o combate à sonegação fiscal, do contrabando, descaminho, pirataria, fraudes comerciais, tráfico de drogas e de animais, entre outros atos ilícitos (BRASIL, 2013m).

Os artigos 6º e 7º do Código Tributário Nacional (2003) trazem a definição de competência tributária como sendo a criação, cobrança e fiscalização dos tributos, sem do que a competência tributária é indelegável. Nesse caso, os impostos de criação e responsabilidade da União são sete: Imposto de importação, Imposto de exportação, Imposto de renda, Imposto sobre produtos industrializados, Imposto sobre operações financeiras, Impostos propriedade territorial rural e Imposto grandes

fortunas (não regulamentado) (BRASIL, 1988b art. 153). Outro imposto que passou a ser de responsabilidade da Receita Federal foi o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), segundo a Instrução Normativa RFB nº 971 de 13 de novembro de 2009.

### **2.6.2 Secretaria da Fazenda**

A Secretaria da Fazenda é responsável pela receita, exerce funções de tesouraria das finanças do estado e controla a arrecadação dos tributos estaduais (ICMS, IPVA e ITCD) e as despesas do estado (BRASIL, 2013n).

### **2.6.3 Secretaria da Receita Municipal**

A Secretaria da Receita Municipal é o órgão responsável pela execução política tributária e financeira do município. Compete à secretaria analisar as fontes de recursos, tributar, fiscalizar, lançar, arrecadar e cobrar tributos de competência municipal. Em matéria tributária, presta consultoria aos órgãos e entidades da Administração Pública. Gerencia os cadastros fiscais, orienta e atende o contribuinte visando o cumprimento da legislação em vigor (BRASIL, 2013h).

## **2.7 MEIOS DE CONTROLE**

No ponto de vista de Gil, Biancolino e Borges (2010), a contabilidade possui um dos mais antigos sistemas especializados de informações conhecido como Sistema de Informações Contábeis (SIC). A essência dos registros segue a mesma, o que mudou, segundo eles, foram as exigências. Atualmente, necessita-se de sistemas mais eficientes, que forneçam informações transparentes, com mínima possibilidade de erros em uma enorme quantidade de transações.

Em janeiro de 2007, através do Decreto nº 6022, o poder executivo instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital, o SPED. Administrado pela Secretaria da Receita Federal tem o objetivo de unificar as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticidade de livros e documentos. (GIL; BIANCOLINO; BORGES, 2010).

A Escrituração Contábil Digital (ECD) é parte integrante do SPED, e seu objetivo é substituir a escrita de papel pela transmissão de um arquivo digital. Nesses arquivos constam as versões digitais dos livros diários, razões, balancetes, balanços patrimoniais, entre outros (BRASIL, 2007e).

A Escrituração Fiscal Digital (EFD) consiste no conjunto de documentos fiscais de informações de interesse do Fisco e das unidades federadas, bem como deverá conter o registro de apuração dos impostos (BRASIL, 2010g).

A Escrituração Fiscal Digital Social (EFD Social) é um processo que ainda está em andamento. Nele conterà a escrituração da folha de pagamento e o livro de registro dos funcionários (BRASIL, 2013d).

Através do SPED a Receita Federal toma conhecimento das diversas áreas da empresa, mas ainda assim são inúmeras as declarações e demonstrativos de exigência da Receita Federal, os quais servem como controle e auxiliam nas fiscalizações. O Quadro 1 demonstra algumas delas:

## Quadro 1: Declarações e Demonstrativos Enviados à Receita Federal.

DACON – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais  
DBF – Declaração de Benefícios Fiscais  
D-CIDE Combustíveis  
DCP – Demonstrativo do Crédito Presumido  
DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais  
DECRED – Declaração de Operações com Cartões de Crédito  
DERC- Rendimentos Pagos a Consultores por Organismos Intern.  
DEREX – Declaração Utilização. Rec. Moeda Estrangeira - Rec. de Exp.  
DIF Papel Imune - Declaração do Papel Imune  
DIMOB – Declaração de Informações s/ Atividades Imobiliárias  
DIMOF – Declaração Informações sobre Movimentação Financeira  
DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da PJ  
DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte  
DIRPF - Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física  
DISO (Declaração e Informações sobre Obra)  
DITR – Declaração do Imposto Territorial Rural  
DMED – Declaração de Serviços Médicos e da Saúde  
DNF- Demonstrativo de Notas Fiscais  
DOI – Declaração sobre Operações Imobiliárias  
DPREV - Declaração S/ Opção de Trib. de Planos Previdenciários  
DSPJ Inativas – Declaração Simplificada da PJ Inativa  
DTTA – Declaração de Transferência de Titularidade de Ações  
GFIP/SEFIP- Guia do FGTS e Informações à Previdência Social

Fonte: Brasil, 2013c Declarações e Demonstrativos.

No site da Receita Federal do Brasil constam os programas e formulários necessários para o envio dessas declarações, além de explicações detalhadas do conteúdo das declarações e os prazos para envio.

Outro sistema de controle é a nota fiscal eletrônica. Esta é uma maneira de a Secretaria da Fazenda Estadual controlar todas as notas fiscais emitidas, com o intuito de documentar operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços. É através da Secretaria Estadual que se adquire a autorização para emissão da DANF (espelho da nota, formulário) e a geração do arquivo XML (informações eletrônicas da nota) (BRASIL, 2013n).

## 2.8 PENALIDADES

Praticado o crime contra a ordem tributária, o estado tem o direito e o dever de adotar medidas legais para punir tal conduta. Para isso é necessário que seja formalizada a culpa do agente fraudador mediante processo formal, observando os princípios constitucionais (ANDRADE, 1997 ).

Segundo a Lei nº 8.137/90 as penalidades para os crimes contra a ordem tributária variam de reclusão de dois a cinco anos e multa, para os crimes conforme artigo 1º. Para os crimes declarados no artigo 2º as penas variam de seis meses a dois anos de detenção e multa. Já a Lei nº 4.729/65 destaca a pena para quem comete o crime de sonegação fiscal, a detenção de seis meses a dois anos e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

## 2.9 RESULTADOS DE PESQUISAS INTERNACIONAIS

### **2.9.1 Obrigações Fiscais visões compartilhadas entre Agentes Fiscais e Contribuintes Australianos**

Kirchler, Niemirowski e Weraring (2006) realizaram um estudo na Austrália, o qual objetivou investigar como a tributação era representada na mente dos contribuintes australianos e dos agentes fiscais. O estudo foi embasado por questões psicológicas, as quais analisavam o comportamento dos contribuintes. Foram analisados 292 contribuintes, 547 não contribuintes (identificados pela Australian Tax Office) e 358 fiscais que trabalham para a Australian Tax Office. As percepções foram analisadas medindo o conhecimento dos contribuintes sobre as leis fiscais. Ambos concluem que a maior parte da população tinha dificuldade em entender as leis fiscais.

Com relação ao cumprimento fiscal, um dos fatores de influência foi a justiça distributiva, a qual traz a distribuição dos benefícios em favor da população. Os resultados revelaram que, por maior que fosse a dificuldade que os contribuintes tinham em entender as leis fiscais, grande parte deles reconhecia a importância de contribuir para o crescimento do país.

À medida que a pesquisa foi aplicada, percebeu-se que as pessoas sonegavam em razão da complexidade da lei e sua ambiguidade, não sendo um ato voluntário, mas em razão da falta de conhecimento. Os autores concluem que, com a ajuda dos fiscais, as pessoas elevariam seus conhecimentos e teriam menos dificuldades em pagar seus tributos.

### **2.9.2 Equívocos às Normas Causam Descumprimento Fiscal na Austrália**

Wenzel (2005) comenta que a evasão fiscal é um problema significativo na maioria das sociedades, o que prejudica gradativamente os serviços do governo e aumenta a desigualdade social. A prática da evasão, segundo ele, está relacionada à norma social, onde as pessoas se espelham em outras e se veem no direito de praticarem a evasão. Para investigar essa dinâmica e tentar mudar essa prática, fazendo com que as pessoas cumpram as leis fiscais, é que Wenzel (2005) desenvolveu seu estudo.

A primeira vez que ele aplicou o estudo foi para analisar sessenta e quatro alunos de psicologia. Os quais foram questionados sobre suas próprias crenças com relação ao pagamento de impostos e seus comportamentos como contribuintes. A outra parte do estudo consistia na distribuição de 1.500 questionários sobre questões fiscais e honestidade na dedução de impostos.

Com relação ao questionário, apenas mil pessoas responderam no prazo. Nos dois estudos ele conclui que as pessoas reconhecem a importância da honestidade na arrecadação dos impostos. Porém, conforme ele, os entrevistados podem não ter revelado suas verdadeiras opiniões e podem ter distorcido suas verdadeiras crenças. Ele acredita que as normas sociais afetam o comportamento do contribuinte.

### **2.9.3 Sonegação Fiscal: O caso da Nigéria**

Otusanya (2010) realizou uma pesquisa analisando casos de sonegação praticados por multinacionais do setor industrial de gás, energia elétrica e petróleo. Ao longo do estudo verificou-se que devido às constantes pressões da concorrência e a necessidade de aumentar os lucros e alavancar a rentabilidade da empresa, muitas delas procuravam a ambiguidade na lei para reduzir seus custos com impostos.

Segundo o mesmo autor, contadores e profissionais fiscais jamais poderão justificar os crimes de sonegação fiscal cometidos por seus clientes. Dessa forma, deve-se promover a transparência e a prestação de contas através do desenvolvimento de técnicas e meios para detectar as fraudes.

No entanto, ele relata que empresas prestadoras dessa tecnologia contábil já conseguem fraudar as informações em favor de seus clientes. Afirma que na maioria dos casos de sonegação é comprovado o envolvimento de contadores, advogados ou até mesmo banqueiros. No desenvolver do seu estudo ele conclui que, devido os casos de sonegação, o governo nigeriano deixou de fazer investimentos em infraestrutura e bem-estar social, o que aumentou o nível de pobreza no país.

### **3 REALIZAÇÃO DA PESQUISA**

#### **3.1 OS PARTICIPANTES DA PESQUISA**

Através do conhecimento da autora deste trabalho foram contatados fiscais dos órgãos estaduais, municipais e federais. Dada uma primeira explicação do que seria desenvolvido nas entrevistas e o objetivo geral do trabalho apresentado, foi encaminhado o roteiro por e-mail às pessoas contatadas.

Inicialmente foram encaminhados cinco e-mails, sendo três deles para profissionais da Receita Estadual, um fiscal tributário da Prefeitura e outro da Receita Federal. Em um primeiro momento somente um dos fiscais da Receita Estadual se dispôs a agendar a entrevista. Já o fiscal da prefeitura repassou o e-mail para a direção do serviço de fiscalização, pois ele necessitava de uma autorização de sua direção para que pudesse fornecer as informações.

Esperado cerca de uma semana após o primeiro contato e não obtendo respostas, a autora deste trabalho se dirigiu pessoalmente aos órgãos fiscalizadores, Receita Federal, Secretaria da Fazenda Estadual e à Prefeitura Municipal, objetivando ser atendida pelos fiscais plantonistas, os quais prestam atendimento ao público auxiliando e esclarecendo dúvidas.

Os fiscais apresentaram receio em responder as perguntas, por se tratar de um assunto que requer sigilo nas informações. Após uma breve explicação e uma leitura ao roteiro, a autora obteve sucesso na realização das entrevistas.

Em todos os órgãos visitados a autora foi bem recebida, ressaltando o ótimo atendimento na Receita Federal e na Receita Estadual. Na Prefeitura Municipal a fiscalização é dividida de acordo com o tributo, sendo que os responsáveis pelo ISSQN se recusaram a responder pessoalmente, e apenas entregaram impresso o roteiro respondido, o qual já havia sido enviado por e-mail.

O fiscal responsável pelo ITBI relatou que é incomum ocorrerem casos de sonegação com o recolhimento desse imposto. Assim, algumas perguntas ficaram sem respostas. Por exigir sigilo nas informações o fiscal não permitiu que o áudio da entrevista fosse gravado.

Com relação ao IPTU, a autora não foi recebida por nenhum fiscal, pois o fiscal do ITBI foi quem entregou o roteiro aos responsáveis, ficando pré-agendada uma nova visita.

Em geral, não houve dificuldade em responder as perguntas e não foi necessária preparação prévia para a elaboração das respostas. A grande maioria dos fiscais permitiu que o áudio das entrevistas fosse gravado, o que facilitou na dinamicidade da conversa.

### **3.1.1 Agendamento e Entrevista no Órgão Federal**

Após contato com a telefonista da Receita Federal objetivando agendar a entrevista com algum fiscal tributário, o fiscal MOR se dispôs a responder o roteiro de questões. A entrevista ficou agendada para a mesma semana.

A primeira entrevista foi realizada na Receita Federal no dia 24 de abril de 2014, situada na Rua Desembargador Armando Azambuja, Nº 150, Bairro Rio Branco. O fiscal entrevistado foi o MOR, o qual exerce a função de auditor fiscal da Receita Federal desde 2004. A entrevista teve duração de 40 minutos, e todas as perguntas foram respondidas sem dificuldades de forma simples e sem formalidades.

O segundo entrevistado indicado pelo MOR foi o senhor MAP, o qual exerce função de Auditor Fiscal da Receita Federal há mais de 19 anos. A entrevista foi concedida no mesmo dia e local e teve duração de 20 minutos. Suas respostas foram bem cultas e objetivas.

### **3.1.2 Agendamento e Entrevista no Órgão Municipal**

Sem êxito nos contatos telefônicos para o agendamento prévio, no dia 25 de abril de 2014, a autora deste trabalho se dirigiu até a Prefeitura de Caxias do Sul, situada na Rua Alfredo Chaves, 1333, Térreo, Bairro Exposição, objetivando entrevistar os fiscais plantonistas.

Ao se dirigir aos fiscais do ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza), a autora foi atendida pela fiscal plantonista, a qual se apresentou com o questionário ao Sr. RG. Após alguns minutos perguntou se o roteiro seria o mesmo encaminhado via e-mail. Retornando, a fiscal lhe entregou o roteiro respondido. Ao perguntar se a mesma poderia lhe responder, indicou que fosse entrevistado outros órgãos fiscalizadores como o ITBI e o IPTU.

O Sr. JCM, agente tributário do ITBI desde 2009, foi quem atendeu a autora deste trabalho. Inicialmente leu o roteiro e afirmou que algumas das perguntas ele teria de pesquisar, pois não é comum ocorrerem casos de sonegação. A entrevista teve duração de 10 minutos, e não foi direcionada pelo roteiro de questões. Ao solicitar um fiscal do IPTU, o Sr. JCM pediu que fosse agendada uma nova visita para um futuro debate com seu colega do IPTU.

No dia 30 de abril, o Sr. JCM contactou a autora afirmando que os roteiros já estavam prontos. Feita a coleta, o Sr. JCM entregou um material contendo alguns tipos de sonegação que, com o qual eles deveriam estar atentos. O material entregue foi elaborado em um curso de fiscalização cursado por ele.

### **3.1.3 Agendamento e Entrevista no Órgão Estadual**

A Secretaria da Fazenda Estadual, situada na Rua Pinheiro Machado, 2621, Térreo, Bairro São Pelegrino, tem atendimento ao público pela parte da tarde. No dia 25 de Abril de 2014, a autora se dirigiu à Secretaria da Receita Estadual e foi atendida pelo Sr. UJM, Auditor Fiscal da Receita Estadual há 38 anos. Ao iniciar a entrevista, o Sr. UJM chamou o Sr. LFB, também Auditor Fiscal da Receita Estadual há mais de 22 anos, para que participasse da entrevista. As entrevistas tiveram duração de 60 minutos, onde ambos responderam ao questionário sem dificuldades e expuseram muitas de suas experiências.

No dia 30 de abril, o Sr. VAF, auditor fiscal da Receita Estadual, enviou o questionário respondido por e-mail.

### **3.1.4 Síntese do Cronograma das Entrevistas**

A seguir, apresenta-se o quadro 2, o qual sintetiza o cronograma das entrevistas realizadas.

Quadro 2: Cronograma das Entrevistas

Entrevistado	Órgão	Função/Cargo	Tempo de Atividade no Órgão	Data da Entrevista
EF 1 (Entrevistado Federal 1 )	Receita Federal	Auditor Fiscal	10 anos	24/04/2014
EF 2 (Entrevistado Federal 2 )	Receita Federal	Auditor Fiscal	19 anos	24/04/2014
EE 3 (Entrevistado Estadual 3 )	Secretaria da Fazenda	Auditor Fiscal	38 anos	25/04/2014
EE 4 (Entrevistado Estadual 4 )	Secretaria da Fazenda	Auditor Fiscal	22 anos	25/04/2014
EE 5 (Entrevistado Estadual 5 )	Secretaria da Fazenda	Auditor Fiscal	12 anos	30/04/2014
EM 6 (Entrevistado Municipal 6 )	Prefeitura de Caxias do Sul	Diretor de Políticas Econômicas	20 anos	25/04/2014
EM 7 (Entrevistado Municipal 7 )	Prefeitura de Caxias do Sul	Agente Tributário	5 anos	25/04/2014
EM 8 (Entrevistado Municipal 8 )	Prefeitura de Caxias do Sul	Agente Tributário	2 anos	30/04/2014

Fonte: Elaborado pela autora.

Cabe ressaltar que as entrevistas listadas no quadro 2 não estão dispostas pelas datas de realização, mas pela competência tributária. Estando a Receita Federal em primeiro lugar, a Receita Estadual em segundo e o Município em terceiro.

### 3.2 ROTEIRO DE QUESTÕES

Para facilitar as entrevistas, elaborou-se um roteiro de questões. Esse roteiro apresenta-se no quadro 3:

Quadro 3: Roteiro de Questões

Questões	Origem
1. Nome do Entrevistado.	1. Da Autora
2. Função, cargo que ocupa no órgão.	2. Da Autora
3. Há quanto tempo trabalha no órgão.	3. Da Autora
4. O que considera, entende por sonegação fiscal?	4. Da Autora
5. Como é realizada a fiscalização no órgão o qual trabalha?	5. Da Autora
6. Citação breve de algum caso de sonegação fiscal o qual tenha presenciado e que possa estar comentando (com o nome da empresa em sigilo).	6. Da Autora
7. Qual a sua percepção do motivo pelo qual as pessoas jurídicas sonegam mesmo com inúmeras fiscalizações?	7. Da Autora
8. O senhor (a), trabalhando em um órgão o fiscalizador, como se sente vendo a ocorrência dos fatos de sonegação fiscal?	8. Da Autora
9. Como o senhor avalia a evolução do combate a sonegação no Brasil?	9. Revista Tema Serpro (2001).
10. Em sua opinião, quais os cuidados que o profissional contábil deve ter para não ser responsabilizado indevidamente nos processos contra empresas sonegadoras?	10. Revista do Conselho Regional de Contabilidade, 2012.
11. Quais os meios de cruzamentos de dados do seu órgão fiscalizador?	11. Da Autora
12. Com todos os mecanismos que propiciam o cruzamento de dados, a sonegação ficará cada vez mais difícil. O Sr. acredita que isso vai provocar uma mudança de cultura? Comente.	12. Revista do Conselho Regional de Contabilidade, 2011.
13. O que já se pode perceber com esses avanços?	13. Da Autora
14. Qual sua avaliação com relação à realização das fiscalizações em seu órgão? Os processos demoram a ser realizados? Ou isso ocorre rapidamente? Comente.	14. Da Autora
15. Algo mais a acrescentar?	15. Da Autora

Fonte: Elaborado pela autora.

A seguir, apresentam-se as análises das respostas dos entrevistados. As análises estão apresentadas na ordem que possibilitou o melhor entendimento dos processos realizados nas fiscalizações. Atendendo aos objetivos da autora deste trabalho.

### 3.3 ANÁLISE DAS ENTREVISTAS

#### 3.3.1 Sonegação Fiscal

Uma das questões apresentadas aos entrevistados foi o que eles consideravam entendiam por sonegação fiscal. A questão objetivava verificar se todos os fiscais tinham conhecimento do que é sonegação fiscal e se, com suas palavras, conseguiriam conceituá-la.

De maneira geral todos tinham entendimento do que é sonegação fiscal, embora tenha ficado perceptível uma grande diferença entre as respostas verbais e as que foram respondidas por e-mail.

Os entrevistados que responderam via e-mail assemelharam suas respostas a conceitos prontos e já citados no presente trabalho. Como o caso do entrevistado EM4, que afirma compreender por sonegação fiscal como sendo todo o ato de omitir ou falsificar informações ao fisco resultando no descumprimento das obrigações tributárias. Já o EM7 afirma entender por sonegação o descumprimento das obrigações tributárias, dizendo: “Sonegação Fiscal é deixar de cumprir com as obrigações tributárias, isto acontece quando se omite ou presta informações falsas para o fisco, com a intenção de eximir-se do pagamento de tributos”.

Este conceito é semelhante ao citado anteriormente por Portal Tributário (2013) e Silva (1998).

De forma semelhante, o EM6 considera sonegação como sendo as práticas ilícitas que são contra a legislação tributária e objetivam pagar menos tributos. Similar ao conceito do EM6, o EM8 considera sonegação como todo ato que o contribuinte de forma consciente ou não deixar de recolher tributos ou de prestar informações ao fisco mesmo ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, sendo que ambas as respostas foram enviadas por e-mail.

Por outro lado, o EE5 também respondeu o questionário via e-mail, porém diferenciou sua opinião e dividiu o conceito de sonegação em dois grupos. O primeiro seria a sonegação de tributos, que é qualquer ato praticado pelo contribuinte, o qual implique no pagamento de impostos, taxas ou contribuições em valor menor ao estabelecido pela legislação tributária. Já o segundo grupo seria a sonegação de informações, omissão, ocultação e a não prestação de informações prevista pela legislação.

O EE3 e o EE4 assemelham seus conceitos e, verbalmente, responderam considerar sonegação como sendo a retenção de valores que deveriam ser repassados ao governo, mas são retidos pela empresa.

O EF2 verbalmente conceituou o ato de sonegar como sendo uma ação dolosa que tende a ocultar matéria tributária ou fato gerador. De forma jurídica, afirma ser a criação de sistemas que visam ocultar resultados, e se tratando das pessoas físicas é todo mecanismo elaborado para ocultar bens e rendimentos.

### **3.3.2 Realização da Fiscalização**

A segunda questão está relacionada com a realização das fiscalizações. A questão buscou compreender os processos realizados nas fiscalizações e as diferenças entre os órgãos fiscalizadores, federal, estadual e municipal.

Iniciando com o órgão federal, o EF1 afirma que a fiscalização na Receita Federal é realizada através das informações fiscais. Por possuir um sistema informatizado, fiscalizam-se todas as informações que o contribuinte envia à Receita Federal. Necessitando de maiores esclarecimentos, o fiscal contata a empresa e cabe a ela prestar as informações exigidas. Algumas das exigências básicas no processo de fiscalização são as notas fiscais eletrônicas e as declarações (DCTF, DACON, entre outras). Ao contrário de alguns anos atrás, dificilmente o fiscal se desloca até a empresa, pois, segundo ele somente em casos de denúncias é que são realizadas visitas.

O entrevistado EF1, afirma que a Receita Federal não trabalha buscando sonegações e que somente havendo evidências é que se inicia uma fiscalização mais severa. Citou o Escritório de Pesquisa e Investigação (ESPEI) como sendo uma divisão especial de investigação, existindo apenas uma em cada região fiscal.

A ESPEI é responsável por investigar grandes sonegações, desvios que ultrapassem milhões. Os procedimentos fiscais dessas divisões são diferentes das delegacias, as conexões de rede não são as mesmas, e a tecnologia utilizada é muito mais avançada. Todas as investigações são extremamente sigilosas, e os fiscais utilizam o sistema biométrico (identificação medindo características físicas) para se deslocar de uma sala a outra.

Subentende-se, através das palavras do EF1, que as sonegações investigadas mais a fundo são as executadas pela ESPEI, e as de menor relevância

nem sempre são analisadas. Segundo ele, a falta de funcionários é que ocasiona a seletividade das empresas fiscalizadas e autuadas. EF1 relata: “A única sonegação investigada muito a fundo são essas, o resto aqui a gente [...] porque não tem pessoal, por mais que se fale que tem muito funcionário público, pelo menos na Receita não tem”.

Por sua vez, o EF2 descreve o seu trabalho: “Inicialmente é coletado as informações da empresa e avaliado o fluxo financeiro as informações contábeis e de auditorias”. Segundo ele, os valores sonegados de alguma maneira serão utilizados. Para isso é feita uma malha (verificação) aos funcionários, parentes e pessoas ligadas aos sócios. A verificação consiste em analisar a posse de bens e verificar se correspondem com o poder aquisitivo das pessoas. Assim ele descreve sua sistemática de fiscalizar: “Você tem que fazer uma malha, interligando as coisas essa é a técnica de fiscalizar, ela começa normalmente ampla pra ir se fechando a sistemática”, diz EF2.

Associado a isso, ele afirma que não se pode fiscalizar baseando-se somente nas declarações, pois o sonegador também omitirá as informações nas declarações. As empresas sonegadas buscam ocultar as informações de todas as formas, somente será possível provar a ocorrência da sonegação através das divergências apresentadas nos documentos analisados.

Por fim, o EF2 afirma que a escolha das empresas fiscalizadas é realizada por meio de uma seleção. Inicialmente é selecionado o ramo de atividade empresarial, após aleatoriamente se retira as empresas a serem fiscalizadas.

Já as fiscalizações na Delegacia da Receita Estadual, segundo o EE3 e o EE4, são realizadas através do cruzamento de dados, verificações e comparações feitas em notas fiscais. Também são analisadas as alíquotas de ICMS aplicadas nas empresas. Em função da demanda ser muito grande, as empresas são selecionadas aleatoriamente.

Os mesmos entrevistados prosseguem informando que o sistema interno da Delegacia da Receita Estadual aponta indícios de irregularidades. As empresas apontadas são intimadas a aprestarem os documentos pertinentes e esclarecimentos. Somente em casos de denúncias as fiscalizações são executadas dentro das empresas.

Ao contrário dos entrevistados anteriores, o EE5 acredita que é por meio de estatísticas que se identificam as fraudes. Diz ele: “A estatística é a ferramenta mais

utilizada para identificar possíveis ilícitos tributários”. Ele explica que estatisticamente comprovado existem setores econômicos mais suscetíveis à sonegação. Inicialmente as empresas são selecionadas de acordo com o ramo de atuação, após são analisadas as alíquotas aplicadas e os valores dos recolhimentos. Obtidos os resultados, as empresas abaixo ou acima da média estatística são separadas para que seja executada uma investigação mais detalhada.

No órgão municipal, segundo os três entrevistados, as fiscalizações baseiam-se no cruzamento de dados. O EM6, por exemplo, complementa sua resposta afirmando analisar as notas fiscais de serviços emitidas pelo tomador e pelo prestador. As fiscalizações também são realizadas mediante as demandas direcionadas a sua diretoria, podendo ser denúncias ou irregularidades apresentadas nas vistorias para liberação da Habite-se ( autorização necessária para que se possa habitar em um imóvel ).

Comparando as respostas dos fiscais das três esferas fiscalizadoras, percebe-se que existem duas semelhanças no processo de fiscalização. A primeira é a seleção das empresas: todos os órgãos possuem critérios de seleção, mas todas empresas fiscalizadas são escolhidas de forma aleatória e a segunda semelhança esta na base das fiscalizações. Nos três órgãos visitados o cruzamento de dados é a principal ferramenta.

O que se pode perceber é que cada órgão fiscalizador, e cada fiscal tem suas regras e sistemáticas para fiscalizar. A Receita Federal demonstra maior empenho nas fiscalizações, os processos são mais extensos e as análises mais detalhadas. Somente o órgão federal possui um departamento especializado e treinado para investigar grandes sonegações, o que demonstra maior interesse e preparo.

Se comparado à demanda tributária de cada órgão, percebe-se que a União possui seis tipos de tributos sob sua responsabilidade de fiscalização. São eles: Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto de Renda (IR), Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF), Impostos Propriedade Territorial Rural (ITR) (BRASIL, 1988b art. 153). Porém, no desenvolver das entrevistas com os fiscais federais, ficou perceptível que as fiscalizações são baseadas nas empresas em geral e não no recolhimento de cada tributo.

No órgão municipal, ao contrário do órgão federal, a fiscalização parece ser menos rigorosa, por possuir uma competência tributária menor e mais objetiva com apenas três impostos a serem fiscalizados e sem muitas alíquotas aplicadas. O órgão poderia apresentar mais agilidade em seus processos os impostos de responsabilidade municipal são: Imposto Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

O órgão estadual também possui três impostos sob sua responsabilidade. São eles: o Imposto Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD), Imposto Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS). O ITCD é recolhido sempre que houver a transmissão de heranças ou doações. Com relação ao IPVA, o estado conta com a ajuda dos Guardas Municipais de Trânsito e com a Brigada Militar. Portanto, o ICMS passa a ser o imposto que exige maior atenção dos fiscais.

A dificuldade no órgão estadual está na diversidade das alíquotas interestaduais e por não haver vínculo nas informações de um estado para outro. A facilidade do órgão estadual está em seu sistema interno, que já aponta possíveis irregularidades, assim os processos aparentam ser mais ágeis.

### **3.3.3 Cruzamento de Dados**

O presente tópico analisa três questões relacionadas com os cruzamentos de dados. A primeira delas objetivava conhecer melhor os cruzamentos de dados utilizados nas fiscalizações. A segunda questão foi retirada da revista do Conselho Regional de Contabilidade (2011), e procurava saber se o cruzamento de dados dificultavam as ocorrências de sonegações e conseqüentemente causariam mudanças culturais. Já a terceira pergunta estava relacionada ao interesse dos fiscais diante dos avanços nos cruzamentos de dados.

O EF1 utiliza todas as informações que a Receita dispõe para realizar seu trabalho. Porém, afirma que os cruzamentos de dados, principalmente com as declarações, não servem de instrumentos para o encontro de fraude. Pois, segundo ele, as empresas sonegadas raramente deixam brechas nas informações declaradas. Constatada inconsistências nas declarações, os livros fiscais e contábeis são o instrumento utilizado para confrontação dos dados. No

entendimento do EF1, as mudanças ocorridas no recolhimento do ICMS contribuíram para os cruzamentos de dados da Receita Federal. Afirma, também, que o estado está mais bem aparelhado. Diz ele: “Para o estado a principal arrecadação é o ICMS, eles são mais bem aparelhados [...] eles vão muito em cima das notas mais que a gente, apertando mais que a Receita Federal”.

Já para o EF2, os cruzamentos são realizados principalmente através das declarações, e ressalta o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) como nova ferramenta aliada às fiscalizações.

Segundo ele, as leis de combate à sonegação são rigorosas, e mesmo tendo o conhecimento de sua existência, as empresas ainda cometem fraudes. O que poderia provocar uma mudança cultural seria a edição das leis, voltadas aos interesses da população. Afirma que somente com a lei refletindo o pensamento social e não político é que se terá uma mudança cultural de combate à sonegação. Diz ele: “Se a lei estivesse mais alinhada ao pensamento social ela seria mais cumprida, não por estar sendo mais branda, mas por ela refletir o que a sociedade pensa”.

Na Secretaria da Fazenda Estadual, pela compreensão do EE3 e do EE4, a ferramenta principal para o cruzamento de dados seriam as notas fiscais. Ou seja, comparam-se as notas de compra e venda e, havendo necessidade, executa-se o cruzamento dos dados das duas empresas envolvidas na relação comercial.

Na visão do EE3, sempre vão existir pessoas capazes de desenvolver mecanismos, aplicativos e programas que burlem a fiscalização. Diz ele: “Isso aqui não é seguro nada, basta o cara que pensa, ele faz o diabo aqui”. O entrevistado quis dizer que, tendo conhecimento é possível facilmente alterar o sistema, pois, segundo ele, os sistemas não apresentam segurança adequada.

No órgão municipal o EM8 se recusou a exemplificar os meios de cruzamento de dados, alegando desempenhar uma função que exige sigilo fiscal. Segundo ele, o cruzamento de dados permite ao Fisco impor regras as quais causam receio, mas que não são capazes de mudar a cultura do país, somente a educação ocasionará mudanças culturais. Ele argumenta dizendo: “Enquanto houver forma de sonegar, a sonegação existirá”.

O entrevistado EM8 complementa afirmando perceber um aumento na arrecadação do Estado. E através do cruzamento de dados uma diminuição na

concorrência desleal de empresas sonegadas, comparadas às empresas que repassam seus tributos ao consumidor final.

De acordo com o EM6, os cruzamentos de dados do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) são realizados por meio de comparações das notas de serviços com a Declaração Mensal de Serviços (DMS). Para ele, com uma fiscalização mais ostensiva os contribuintes ficariam mais preocupados e atentos, embora acredite que o perfil de sonegador sempre existirá.

### **3.3.4 Casos de Sonegação Fiscal**

Nesta pergunta os entrevistados eram convidados a apresentarem casos de sonegações fiscais. A questão objetivava conhecer relatos de sonegação por intermédio das experiências dos fiscais. Entretanto, devido ao sigilo fiscal, os entrevistados apresentaram receio em responder.

Depois de realizada a pergunta, a autora argumentou que não havia necessidade de citar o nome da empresa, mesmo assim os entrevistados apresentavam receio em expor suas histórias.

Para induzir o entrevistado a falar, a autora explicou a dificuldade de se encontrar exemplos de sonegação, e que os casos conhecidos eram apenas os intermediados pela mídia. A autora ainda argumenta citando exemplo como: a Empresa Parmalat, Loja Daslu, Schincariol, entre outros, todos explicados anteriormente no presente trabalho.

Influenciados pelos casos citados, notou-se que as experiências recordadas pelos entrevistados se assemelhavam com os exemplos da autora. Como o caso do EF1, que relatou o ocorrido em uma madeireira na região da serra. Com apenas uma nota fiscal, diversas cargas eram transportadas, (caso semelhante ao ocorrido na empresa Schincariol). Estimou-se que mais de dez caminhões circulavam com as notas iguais.

Na época do ocorrido, as notas não eram emitidas eletronicamente, o que dificultou o trabalho dos fiscais. Associado a isso, o entrevistado ressalta uma das grandes dificuldades na execução de seu trabalho: provar que a fraude fiscal ocorreu. Isso ocorre em razão de muitas vezes os documentos comprobatórios não serem encontrados.

O segundo caso citado pelo entrevistado EF1, ocorreu e ainda ocorre, segundo ele, nas adegas de pequeno porte da região da serra gaúcha. Para poder ter espaço no mercado e competir com as adegas maiores, muitas vezes as entregas de mercadorias são feitas sem documentação fiscal e sem o selo de qualidade exigido no produto.

O entrevistado ressalta que com a estrutura atual da Receita Federal, casos como os citados, dificilmente serão descobertos, e que os mesmos não despertam o interesse da Receita pela insignificância de seus valores. Diz ele: “Esse tipo de sonegação, na estrutura que a gente tem atualmente, não vai pegar nunca”. Também não interessa pegar porque os valores são pequenos [...]”.

O grande interesse da Receita Federal seria com as empresas de grande porte, as quais utilizam de meios judiciais para retardarem o pagamento dos tributos devidos. O que ocorre, na percepção do EF1, são divergências nas aplicações das alíquotas. Um exemplo seria a classificação do IPI, quando a empresa se recusa a tributar pela alíquota legalmente cabível a ela, apurando seus impostos em alíquotas menores e assim economizando no pagamento.

Aliada à demora na fiscalização e nos processos de análise dos cálculos, a empresa se apossa de valores altíssimo. Os erros apresentados nos cálculos de tributação, segundo o EF1, não podem ser considerados sonegação fiscal, pois o contribuinte pagou o imposto devido, porém, não de acordo com as leis fiscais. Essa irregularidade é classificada como omissão de receita, e a punição cabível consiste na devolução dos valores corrigidos a Receita.

O exemplo descrito pelo EF2 está relacionado à fraude nas emissões de notas fiscais de venda. Na primeira via era informado o valor correto e nas demais vias reduzia-se 15% do valor. Em razão da emissão das notas serem manuais, a fraude só foi descoberta após análise dos documentos contábeis. Os resultados mostravam que a empresa constantemente encerrava seu exercício com prejuízo, o que não manteria a empresa ativa por muito tempo.

Através da análise minuciosa dos documentos contábeis contrapondo com as notas fiscais, o EF2 constatou que havia uma diferença de 15% nos cálculos mensais e anuais nas demonstrações. Buscando a destinação desses valores, descobriu-se que diversos funcionários possuíam riquezas não compatíveis com seus ganhos, (pois assinavam recibos e documentos sem saberem do que se

tratavam), e que crianças e idosos possuíam bens e valores altos em contas bancárias.

O EE5 não citou um caso específico, mas generalizou irregularidades no recolhimento do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias). Ele explica que a legislação estabelece a obrigatoriedade de recolher antecipadamente o valor do ICMS das mercadorias adquiridas em outras unidades federativas para todas as empresas comerciais. Nesse caso, mediante a emissão das notas fiscais eletrônicas a irregularidade rapidamente é detectada. As empresas fiscalizadas são autuadas e devem pagar valores corrigidos de juros e multa.

Já os fiscais EE3 e EE4 citaram irregularidades ocorridas com os incentivos fiscais dados pelo governo. Incentivos fiscais fazem parte do conjunto de políticas econômicas que visam facilitar as relações comerciais de uma região à outra do país.

A empresa citada comprava aço do estado de Minas Gerais e, assim, contava com o incentivo do crédito de ICMS. Porém, nos meses que já possuía o crédito normal (compras maiores que as vendas), não podendo se creditar do incentivo, não lançava as notas de compra. Em resumo, era postergado o lançamento das notas para os meses que gerariam débitos e não nos meses em que efetivamente as compras foram feitas.

A fraude foi descoberta, pois a empresa possuía grandes movimentações financeiras e passou meses sem fazer recolhimento de ICMS. Após descoberta a fraude, todas as empresas que eram contempladas com o incentivo fiscal foram auditadas.

O segundo caso apontado pelo EE4 ocorreu em uma empresa de pequeno porte, a qual comercializava e fabricava carnes, embutidos e derivados. A constante solicitação de autorização para confecção dos blocos de notas fiscais foi o que causou desconfiança ao fiscal, uma vez que não eram identificados os recolhimentos dos impostos.

Constatado possíveis irregularidades, o fiscal intimou a empresa a prestar conta de todas as notas emitidas. Analisando os documentos, percebeu que o volume de notas de compras superava as de vendas. Para provar a fraude, o EE4 teve de usar a criatividade, comprou uma amostra do produto fabricado e verificou o peso e a metragem do produto. Analisando os resultados, chegou à média de matéria-prima usada e a quantidade produzida do produto.

Sendo assim, a empresa não emitia notas fiscais de vendas, por isso não recolhia os tributos. A empresa foi autuada, multada e teve de pagar os valores devidos anteriormente.

No órgão municipal, o entrevistado EM6 se recusou a citar casos, em nome do sigilo fiscal.

Já o EM7 descreve o caso dos “contratos de gaveta”. Tais contratos são emitidos no momento da aquisição de um imóvel, porém não é realizada a transferência formal desse bem. Segundo ele, o caso é bastante comum quando o proprietário tem a intenção de revender rapidamente o imóvel. Assim, o bem passa a ser transferido formalmente apenas uma vez e o recolhimento do ITBI também se torna único.

### **3.3.5 Motivos que Levam à Sonegação**

A próxima questão buscou entender as percepções dos fiscais com relação aos motivos que levam as pessoas jurídicas a sonegarem mesmo tendo conhecimento das inúmeras fiscalizações. E como eles, profissionais responsáveis pela fiscalização se sentiam vendo a ocorrência desses casos.

No ponto de vista do EF1, as empresas sonegam, pois priorizam o cumprimento de suas obrigações perante fornecedores e funcionários. Segundo ele, os custos fixos das empresas influenciados pela inflação comprometem grande parte do faturamento empresarial. Mediante essa situação, o empreendedor deixa de cumprir com suas obrigações tributárias. Ele explica: “Se ele pudesse ele pagaria, mas o empresário sabendo que o código tributário é a favor do devedor, entra com petição discordando da carga tributária”.

Associado a isso, o fiscal EF1 explica os processos realizados pelas empresas para retardar o pagamento dos tributos devidos. Muitas empresas discordando dos valores cobrados optam por processos judiciais, e entram com pedido de petição. Os cálculos são analisados pela DRJ (Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento), e essa análise pode demorar cerca de 2 anos. Nesse período, enquanto a empresa aguarda julgamento, mantém suas atividades normalmente.

O entrevistado resume sua resposta afirmando que as pessoas jurídicas se arriscam, pois sabem das dificuldades da Receita Federal em fiscalizar e provar a

ocorrência das fraudes, pois, dessa forma, enquanto não forem fiscalizadas aumentam seus lucros de forma ilícita. Seguem suas palavras: “Sonegam porque vale a pena, a relação risco retorno é ótima para o sonegador no Brasil [...]”.

O EF1 prossegue argumentando reagir com normalidade perante os casos fiscalizados, por também discordar com a elevada carga tributária, principalmente a previdenciária. Em muitos casos, sonegar passou a ser a única alternativa para que a empresa não encerrasse suas atividades. Outro exemplo seriam os empresários classificados por ele como psicopatas, que são aqueles que só pensam em aumentar seus lucros sem se preocupar com as consequências.

Já o EF2 afirma não rotular todas as empresas como sonegadas. Diz ele: “Porque é um crime, eu parto do princípio que o crime é uma exceção”. Segundo ele, as pessoas jurídicas sonegam, pois acreditam lucrar mais que as outras, ou estão descontentes com os retornos do governo.

Muitas vezes a falta de conhecimento e senso social é que leva à ocorrência das fraudes. Se todos conhecessem a importância da arrecadação tributária para o desenvolvimento do país, as fraudes seriam reduzidas. Sendo assim, a função do estado de intervenção e distribuição de renda é prejudicada, o que falta, na sua opinião, é mudança social de estímulo à educação e ao trabalho.

Questionado quanto aos fatos fiscalizados, o EF2 responde utilizar a impessoalidade em todas as fiscalizações que realiza. Não cria vínculo com as empresas, e não expressa opinião aos casos, sendo que suas relações com as empresas são extremamente profissionais.

O EE5 faz uma relação entre sonegação fiscal e carga tributária. No seu entendimento, a elevada carga tributária afeta diretamente na formação do preço de venda das mercadorias. Nas suas palavras: “[...] o principal fator indutor da sonegação é a possibilidade de reduzir o preço de venda da mercadoria e, conseqüentemente, bater o preço do concorrente, obtendo sucesso na venda”.

O mesmo complementa afirmando que as estatísticas da Receita Estadual apontam poucas fraudes no recolhimento tributário para as empresas fabricantes de produtos monopolizados (poucos fabricantes). Questionado quando ao sentimento perante as ocorrências de sonegação, o autor lamenta que os cidadãos em geral não tenham o hábito de exigir as notas fiscais em suas compras. Diz ele: “[...] a nota fiscal é o grande elemento que a fiscalização dispõe para de forma rápida e fácil controlar e cobrar o tributo devido”.

Para o EE3, as empresas sonégam por acreditarem ser a forma mais barata, caso não sejam fiscalizadas. No caso do ICMS, os empresários têm o conhecimento do prazo de fiscalização que é de no máximo cinco anos. Passado esse período, as empresas não poderão mais ser autuadas. Caso autuadas, as empresas pagam o valor do ICMS devido corrigido de juros, mais um percentual, analisando a gravidade da fraude. A Lei 6.537, de 27/02/1973, apresenta os parâmetros para análise das gravidades das fraudes do ICMS, sendo que os percentuais aplicados variam de 40% a 120%.

O entrevistado EE4 afirma serem inúmeros os motivos utilizados pelas pessoas jurídicas para justificar atos ilícitos, como a falta de percepção do risco e dificuldades financeiras, que seriam as principais delas.

O EE4 completa afirmando que Anistia Tributária pode ser uma das motivações para a sonegação. A Anistia, conforme ele, é um programa de incentivo aos contribuintes para pagamento dos valores devidos. O programa é realizado pelo Governo Federal e as regras são regidas por leis, aprovadas pela Assembleia Legislativa.

Em geral, os benefícios concedidos pela Anistia Tributária consistem na isenção ou parte da multa e juros. O Código Tributário Nacional, artigos 180 a 182, explica detalhadamente as regras básicas para a concessão da Anistia. Segundo o EE4, a última Anistia concedida pelo governo ocorreu no ano de 2013, e o programa foi chamado de “EM DIA 2013”.

O EM7 assemelha sua resposta ao EF2, pois ambas as respostas se voltam à falta de conhecimento da aplicabilidade tributária. Na sua visão, se todos reconhecessem as arrecadações como essenciais para o cumprimento das atividades do estado, não ocorreriam tantas sonegações. Outro motivo apontado relaciona-se à complexidade das leis tributárias, de modo que as constantes mudanças na legislação induzem as pessoas ao erro.

Sua percepção diante da ocorrência dos casos de sonegação resume-se à obrigatoriedade de coibi-la. Para o EM7, a sonegação sempre existiu, mas cabe aos fiscais reduzir as fraudes.

Diferentemente das demais respostas, o EM8 acredita que a sonegação é resultado da precariedade na troca de informações entre os fiscos das três esferas governamentais. Em seguida, faz uma crítica à abusiva carga tributária imposta às empresas, e as compara com a qualidade dos serviços públicos entregues a elas.

Para ele: “Ou seja, carga tributária de país de primeiro mundo ou até superior a esses, e serviços públicos de países de terceiro mundo”.

Encerra argumentando que os constantes casos de corrupção apresentados pela mídia, acabam incentivando as pessoas físicas e jurídicas a praticarem sonegação fiscal. Diz ele: “As pessoas entendem que pagar impostos importa privação, e não querem se privar para abastecer um Estado corrupto”. Sua percepção se assemelha aos conceitos citados anteriormente por Correa (1996) e Andrade (1997).

Questionado sobre seu sentimento vivenciando as fraudes, o fiscal EM8 responde encarar a sonegação como algo cultural da população brasileira. Declara se irritar com determinados fatos vivenciados: “Por vezes ainda fico irritado com o fato de alguns contribuintes e seus representantes tentarem fazer o Fisco de idiota.”

O entrevistado municipal EM6 acredita que as empresas sonegam e se submetem ao risco de autuação por saberem da deficiência no número de fiscais, e argumenta: “[...] é impossível à administração tributária, através dos seus auditores, fiscalizar todas as empresas [...]”.

Com relação à ocorrência dos casos de sonegação, o EM6 argumenta que a carga tributária influencia diretamente no preço final dos produtos. A concorrência entre empresas sonegadas e as empresas honestas torna-se desleal, pois as empresas sonegadas não repassam os custos tributários de seus produtos. Portanto, a sonegação acaba prejudicando todos os consumidores, e a sociedade em geral, pois os serviços prestados pelo governo são reflexos de suas arrecadações.

Analisando as respostas dos fiscais sobre a ocorrência das fraudes, a autora deste trabalho separou em três grupos as respostas apresentadas. O primeiro grupo seria os fiscais que responderam a questão na percepção de cidadãos, argumentando que a sonegação interfere na população em geral, sejam nos preços dos produtos ou nos serviços prestados pelo governo, como o caso dos entrevistados EE5, EM6 e EM8.

Já o entrevistado EF1 expressa seus sentimentos priorizando o lado da empresa ao declarar que muitas empresas sonegam para que não precisem encerrar suas atividades. Os entrevistados EF2 e EM7 compõem o terceiro grupo, e expressam suas opiniões estritamente profissionais, sendo que utilizam a impessoalidade para realizar suas fiscalizações e não opinam nos casos analisados.

### 3.3.6 Evolução do Combate à Sonegação Fiscal

A próxima questão foi retirada de uma entrevista concedida à revista Tema da Serpro (2001), pelo Sr. Everaldo Maciel, ex-secretário da Receita Federal no governo Fernando Henrique Cardoso. A questão objetivava avaliar a evolução ao combate à sonegação fiscal no Brasil.

Segundo o EF1, o grande marco da evolução ao combate à sonegação foi o computador, a informatização dos sistemas. Ressalta que as notas fiscais eletrônicas são atualmente o meio de evoluir ainda mais o combate as fraudes. Prossegue afirmando considerar as notas como a base da contabilidade, e o instrumento mais importante para avaliar possíveis fraudes. Se o governo impusesse a obrigatoriedade de entrega e emissão das notas eletrônicas, diversas declarações obrigatórias seriam extintas.

Dessa maneira, a Receita Federal seria informada da emissão das notas de todas as empresas, sejam de grande ou pequeno porte. A maneira de fiscalizar seria totalmente diferente, pois os fiscais passariam a executar seu trabalho nas empresas, verificando a veracidade das informações emitidas nas notas fiscais.

O EF2 afirma que os meios eletrônicos facilitaram as fiscalizações no combate à sonegação. Argumenta que os dados disponíveis na Receita Federal permitem a execução de bons trabalhos, porém a má interpretação das leis é que acabam induzindo ao erro. Na sua percepção, a escrituração eletrônica das empresas facilitou o conhecimento das movimentações das empresas de pequeno porte. Diz ele:

Existe um controle, um acesso maior à informação, e tem todos os mecanismos para um aumento ao combate a sonegação. Principalmente agora com a escrituração eletrônica das empresas, porque mesmo a empresa pequena vendendo para a grande, a grande vai declarar que comprou dela. (EF2)

O entrevistado EF2 conclui que cabe aos responsáveis pelas fiscalizações o interesse de acessar e analisar as informações que a Receita dispõe. Argumenta que o estado tem condições de evoluir o combate à sonegação, mas nada seria válido se os fiscais não demonstrarem interesse os dados fornecidos.

Na Secretaria da Fazenda Estadual, o EE5 argumenta que a evolução se concretizou em razão da informatização, a qual possibilitou maior aproximação dos

entes federativos com o fato gerador da obrigação tributária. Entretanto, somente se obterá uma maior evolução ao combate as fraudes se as leis aplicadas à sonegação forem mais rígidas.

Segundo ele, com leis mais severas, os contribuintes que praticam sonegações teriam maiores percepções dos riscos. Conclui o EE5 criticando o Ministério Público, pois raramente os vê aplicando pena de reclusão (cadeia) aos sonegadores.

Já os entrevistados EE3 e EE4 foram bem sucintos em suas respostas, somente argumentaram que a tecnologia facilitou e proporcionou mais agilidade nas fiscalizações, mas que os procedimentos de combate à sonegação permaneceram os mesmos.

No órgão municipal as respostas se assemelham. Os fiscais acreditam que a informatização é a principal ferramenta de evolução. O EM6 acredita que associado à informatização, a conscientização social em exigir as notas fiscais ajudará ainda mais no combate à sonegação.

### **3.3.7 Cuidados do Profissional Contábil**

Retirada da revista do Conselho Regional de Contabilidade (2012), a questão seguinte visa alertar os profissionais contábeis, os quais devem se proteger de possíveis responsabilizações decorrentes de atos ilegais por parte de seus clientes. A pergunta realizada foi: Na sua opinião, quais os cuidados que o profissional contábil deve ter para não ser responsabilizado indevidamente nos processos contra empresas sonegadoras?

Grande parte dos entrevistados respondeu à questão aconselhando os profissionais contábeis, e afirmam reconhecer as dificuldades dos contadores em tomar a decisão correta, no momento da descoberta das fraudes.

O EF1 afirma que legalmente o contador deverá denunciar seu cliente, caso identifique contrariedade nas exigências tributárias. Porém, reconhece que pela relação comercial entre empresa e escritório, e por existirem diversos outros profissionais prestadores do mesmo serviço, não concorda com a exigência da lei. Conclui que se realizada a denúncia, o contador estará se comprometendo profissionalmente, uma vez que não terá a procura de novos clientes.

Contraopondo-se a isso, o EF2 aconselha o contador a seguir a lei, sempre solicitando à empresa os documentos cabíveis e verificando a veracidade das informações. Aconselha o arquivamento dos documentos e que o envio de arquivos às empresas seja sempre executado em formatos que não permitam alterações.

Na análise do EE3, os cuidados que o contador deve observar para não ser responsabilizado pelas irregularidades de seus clientes seria prosseguir desenvolvendo suas atividades de maneira correta. Afirma ser difícil a Secretaria da Fazenda Estadual acusar o contador como conivente das fraudes, pois reconhecem que as notas escrituradas pelo escritório são somente aquelas entregues pela empresa. Mas alerta os contadores a verificarem as análises econômicas da empresa. Conclui dizendo: “É difícil nós acusar o contador porque ele jamais vai admitir e acusar a empresa...”.

No órgão municipal, o EM6 afirma que o profissional contábil tem a função de orientar e aconselhar seus clientes a terem uma conduta honesta. Enfático, ele afirma que o contador é responsável por irregularidades apresentadas nas empresas: “[...] é responsabilidade dele fazer as coisas acontecerem de forma correta”.

O EM8 afirma que o contador não deverá acatar imposições por parte de seus clientes, principalmente se resultarem em fraudes ou violações às leis fiscais. Segundo ele, os profissionais contábeis declaram somente as informações repassadas por seus clientes, mas é possível traçar um perfil de profissionais que participam ou orientam seus clientes a cometerem fraudes. No seu pensamento: “Atualmente, quando verificamos a má fé de um profissional da contabilidade deflagramos uma operação contra vários de seus clientes”.

### **3.3.8 Avaliação dos Processos**

A questão seguinte buscava uma avaliação pessoal dos entrevistados, relacionada ao órgão o qual exercem a função de fiscal. A pergunta englobava os processos operacionais e a agilidade com que eram realizadas as fiscalizações.

O EF1 destaca observar na Receita Federal a existência de dois perfis de funcionários, os que querem trabalhar e os que desempenham a função pelo salário. Argumenta que os dados de lançamento da Receita apontam a decadência dos

processos. Conforme ele: “A fiscalização lançava 500 milhões a seis, sete anos atrás, está lançando 60. Um dado, pra ver como a coisa anda hoje”.

Ele comenta que o responsável pelo setor de fiscalização tem influência no andamento dos processos, pois cabe a ele a distribuição e verificação do andamento.

De forma semelhante, o EF2 afirma que os processos na Receita Federal são lentos, os trabalhos procedem de forma vagarosa e, ao serem repassados à justiça, para julgamento, demoram ainda mais. Uma das causas seria o despreparo por parte dos juízes tributários, muitas vezes por não conhecerem as regras contábeis e nem os cálculos efetuados.

Na Secretaria Estadual, segundo o EE3 e o EE4, os andamentos dos processos variam de acordo com a complexidade da fiscalização. Para eles, até que sejam concluídos todos os processos de fiscalizações passam-se anos. Em muitos casos até que sejam executados os processos de confisco dos bens, muitos nem existem mais.

O EE5 destaca que com a emissão eletrônica das notas, e atualmente dos cupons fiscais, a Receita Estadual conta com um ágil e gigantesco sistema de dados, os quais possibilitam os cruzamentos de dados. Porém, a grande dificuldade do Estado está na falta de investimento em informática. Diz ele: “Resumindo, em função da deficiência de TI, muitos dados ainda permanecem sem serem cruzados (malhas) para gerar os indicadores de eventual sonegação fiscal”.

No órgão municipal, percebe-se opiniões diversas. O EM7 afirma serem rápidos os processos em seu setor (ITBI). Já o EM6, fiscal do ISSQN, acredita que os processos fiscais ocorrem de acordo com a demanda da empresa. Discordando, o EM8 fiscal do IPTU justifica as demoras na fiscalização em razão da má gestão dos recursos públicos, pois a desestruturação do setor é a causa da demora nos processos.

### **3.3.9 Comentários Adicionais**

Por fim, a última questão solicitava aos entrevistados possíveis comentários adicionais.

O EF1 afirma já ter se comprometido o bastante durante a entrevista, mas relataria outros casos vivenciados por ele, após a câmera ser desligada.

No órgão estadual, o EE5 retoma a questão tributária, afirmando que a legislação brasileira está cada dia mais complexa, em razão da “guerra fiscal”. Em seu comentário, diz que ao invés de termos uma regra geral, possuímos inúmeras regras para coisas bem específicas. Com muitas regras, a dificuldade dos contribuintes em entender a legislação acaba sendo maior.

O entrevistado EE4 explicou novamente como ocorrem os processos fiscais, da auditoria até o julgamento. O EE3 aconselhou a autora deste trabalho que fizesse o concurso para fiscal estadual. Acrescentou que diversos de seus colegas fiscais concluíram a graduação e fizeram o concurso da Receita Estadual.

No órgão municipal, o EM7 acrescenta que a redução da sonegação se dará no momento em que o governo der bons exemplos, prestando serviços públicos de qualidade e com transparência. O EM6 conclui agradecendo a oportunidade, não acrescentando comentários adicionais. Já o EM8 acrescenta que os fiscais também são contribuintes.

Feitas as análises das entrevistas, o capítulo a seguir apresenta as conclusões do trabalho. Descrevendo os achados, as limitações e sugestões para trabalhos futuros.

## 4 CONCLUSÃO

Prestar declarações falsas e omitir informações visando isenção no pagamento de tributos são algumas das classificações dos crimes de sonegação fiscal. Os valores sonegados influenciam economicamente no desenvolvimento do país. Dessa forma, a sonegação fiscal passou a ser apontada como um problema social, e cabe ao Governo buscar mecanismos para a redução desses crimes.

Para fins tributários, o profissional contábil é visto como responsável pelas informações repassadas aos órgãos fiscalizadores. Nesse caso, ele também deve estar atento a possíveis irregularidades apresentadas nas empresas, pois cometido o crime de sonegação fiscal, a essência da contabilidade é totalmente prejudicada.

Para o melhor entendimento sobre sonegação fiscal, o estudo objetivou conhecer o desenvolvimento da fiscalização, através das percepções trazidas por fiscais tributários nos órgãos federais, estaduais e municipais. Depois de elaborado o roteiro de questões, iniciaram-se as entrevistas. Os resultados permitiram uma melhor compreensão dos procedimentos adotados para a realização das fiscalizações nos três órgãos visitados.

Todos os objetivos pretendidos no trabalho foram atingidos. O levantamento bibliográfico, a verificação dos meios de controle, as análises de casos de sonegação, elaboração do questionário e a execução das entrevistas foram concluídos categoricamente.

As análises das questões foram executadas de acordo com a realização das fiscalizações, para melhor compreensão do leitor. Inicialmente, os entrevistados conceituaram sonegação fiscal, onde todos assemelharam suas respostas e, de modo geral, classificaram sonegação como sendo a omissão, falsificação de informações e práticas ilícitas que descumpram a legislação tributária.

A pergunta que originou maior divergência nas respostas foi a solicitação de uma explicação dos processos realizados nas fiscalizações. Percebeu-se que cada órgão fiscalizador possui suas regras e sistemáticas de fiscalizar. Porém, cada fiscal possui sua maneira pessoal de realizar os procedimentos de fiscalização. As análises das respostas possibilitaram a percepção das diferenças entre os procedimentos de fiscalização dos três órgãos e a demanda atendida. Através das explicações dos entrevistados obteve-se grandes respostas ao objetivo geral da pesquisa.

Com relação ao cruzamento de dados, percebeu-se os padrões adotados nos órgãos. Cada órgão federativo possui seus próprios mecanismos de cruzamento, enquanto que os fiscais procuram aproveitar ao máximo as informações disponibilizadas em seus órgãos para realizar as fiscalizações.

Os casos de sonegação apresentados não trouxeram grandes novidades, e verificou-se que o sigilo fiscal exigido na profissão dificultou as respostas dessa pergunta. Questionados com relação aos motivos que induzem à sonegação, os entrevistados ficaram à vontade em expressar suas opiniões, sendo que alguns expuseram as dificuldades apresentadas no órgão como uma das motivações.

Com relação às análises das ocorrências dos casos de sonegação, as opiniões foram diversas. Alguns justificaram as ocorrências de sonegação como omissão do governo por não fornecer adequadamente os serviços à sociedade, e outros culpavam a complexidade das leis fiscais.

Questionados sobre a evolução do combate à sonegação, ambos os entrevistados apontaram a nota fiscal eletrônica como a grande responsável pela evolução. Segundo eles, as mudanças nas leis e a informatização são as principais ferramentas para o combate à sonegação fiscal.

De um modo geral, os cuidados que os profissionais contábeis devem ter para não serem responsabilizados pelas fraudes é o cumprimento da lei. A maioria dos fiscais reconheceram as dificuldades do contador em se isentar das responsabilidades, pois contrariando ou denunciando seus clientes ele acaba comprometendo sua relação profissional/comercial com os mesmos.

Avaliando de modo geral os processos realizados nos órgãos fiscalizadores, todos os entrevistados citaram a demora nas conclusões dos processos. Alguns citam a falta de funcionários como principal motivo da demora nas fiscalizações, outros fiscais citam a desestruturação do órgão.

Os comentários adicionais dos entrevistados foram bem amplos, alguns apenas agradeceram a oportunidade, outros concluíram as entrevistas afirmando os motivos que levarão a redução da sonegação, como a melhoria na qualidade dos serviços públicos e a transparência por parte das ações do governo.

Uma limitação apresentada no estudo relaciona-se à execução das entrevistas. No primeiro momento nenhum dos fiscais contatados apresentou interesse em responder o questionário, somente após a autora visitar os órgãos fiscalizadores, é que obteve as respostas solicitadas. Inicialmente as entrevistas

foram projetadas para serem realizadas pessoalmente, porém nem todos os fiscais se dispuseram a responder as perguntas dessa maneira. Analisando as respostas, a autora percebeu que poderia ter questionado mais os entrevistados em determinados pontos de suas respostas.

Estudos futuros poderiam ser realizados mediante a aplicação de um questionário, voltado para contribuintes. Seguindo o exemplo de casos internacionais citados anteriormente, os quais analisaram as percepções de sonegação fiscal da população pagadora de impostos. Outro possível estudo a ser realizado, atenderia a uma das observações dos fiscais, a falta de vínculo entre os órgãos fiscalizadores. Dessa forma, poderia ser desenvolvido um sistema de vinculação das informações, ligando os três entes federativos.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2006.
- ANDRADE, Edmar Oliveira Filho. **Direito Penal Tributário: Crimes contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social**. 2ª Ed. São Paulo, Atlas, 1997.
- BRASIL a: **Código Tributário Nacional**. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BRASIL b: **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988, 42ª Ed. Saraiva, 2009.
- BRASIL c: **Declarações e Demonstrativos**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/aplicacoes/atbhe/tus/default.aspx?/a/6> Acesso em: 24/03/2014.
- BRASIL d: **Emenda Constitucional nº 72 de 2 de Abril de 2013**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc72.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc72.htm)> Acesso em: 20/03/2014
- BRASIL e: **Instrução Normativa RFB Nº 787 de 19 novembro de 2007**. Disponível em: < <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-contabil/legislacao.htm>> Acesso em: 20/03/2014.
- BRASIL f: **Instrução Normativa RFB nº 971 de 13 de novembro de 2009**. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2009/in9712009.htm>> Acesso em: 24/03/2014.
- BRASIL g: **Instrução Normativa RFB nº 1052 de 5 de julho de 2010**. Disponível em < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2010/in10522010.htm>> Acesso em: 24/03/2014
- BRASIL h: **Secretaria da Receita Municipal**. Prefeitura Municipal de Caxias do Sul Disponível em: <<http://www.caxias.rs.gov.br/receita/>> Acesso em: 22/10/2013.
- BRASIL i: **Lei nº 4.502 de 30 de Novembro de 1964**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm)> Acesso em: 10/11/2013
- BRASIL j: **Lei nº 4.729 de 14 de Julho de 1965**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm)> Acesso em: 10/11/2013
- BRASIL k: **Lei nº 8.137 de Dezembro de 1990**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm)> Acesso em: 15/10/2013.
- BRASIL l: **Lei nº 10.336 de dezembro de 2001**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2001/lei10336.htm>> Acesso em: 20/09/2013.

BRASIL m: **Receita Federal**. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/>> Acesso em: 21/10/2013.

BRASIL n: **SEFAZ**. Disponível em:  
< [https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=l\\_a\\_secretaria](https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=l_a_secretaria) > Acesso em: 21/10/2013.

BRASIL o: **SEFAZ DANF**. Disponível em: < <https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/DuvidaDetalhes.aspx?id=456> > Acesso em: 21/10/2013.

BRASIL p: **SPED Controle**. Disponível em: < <http://www.spedcontrole.com.br/>> Acesso em: 17/10/2013.

BUENO, Francisco da Silveira. **Minidicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo, FTD, 2000.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 14<sup>a</sup> Ed. São Paulo, Atlas, 2002.

CERVO, Amado L. ; BERVIN, Pedro A. e DA SILVA, Roberto. **Metodologia Científica**. 6<sup>a</sup> Ed. São Paulo, Person Education Empresa Cidadã, 2007.

CORRÊA, Antonio. **Dos Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2<sup>a</sup> Ed. São Paulo, Saraiva, 1996.

DINIZ, Laura. **Sonegar é Roubar**. 2009. Disponível em:  
<[http://veja.abril.com.br/080409/p\\_066.shtml](http://veja.abril.com.br/080409/p_066.shtml)> Acesso em: 18/10/2013.

DWECK, Denise. **Lucro depois do escândalo** .2005. Disponível em:  
<<http://exame.abril.com.br/revista-exame/edicoes/0835/noticias/lucro-depois-do-escandalo-m0051443>> Acesso em: 19/10/2013

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 8<sup>a</sup> Ed. São Paulo, Atlas, 2003.

FERRARI, Beatriz e GUERRA, Carolina. **Sonegação impõe pesado custo aos bons pagadores**. 2011. Disponível em:  
<<http://veja.abril.com.br/noticia/economia/sonegacao-impoe-pesado-custo-aos-bons-pagadores>> Acesso em: 15/09/2013

FLICK, Uwe. **Introdução à Pesquisa Qualitativa**. 3<sup>a</sup> Ed. Porto Alegre, Artmed Editora S.A, 2009.

FOLHA ONLINE. **Entenda o caso de fraude e sonegação na Daslu**. 2009. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u540885.shtml>> Acesso em: 19/10/2013.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23<sup>a</sup> Ed. São Paulo, Atlas, 2009.

FUTEMA, Fabiana; LAGE, Janaina. **Mega operação da PF contra sonegação prende donos de Schincariol**. 2005. São Paulo, Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u97281.shtml>> Acesso em: 20/10/2013.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5ª Ed. São Paulo, Atlas, 2010.

GIL, Antonio de Loureiro; BIANCOLINO, César Augusto; BORGES, Tiago Nascimento. **Sistemas de Informações Contábeis: Uma abordagem gerencial**. 1ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2010.

GODOI, Christiane Kleinubing; MELLO, Rodrigo Bandeira; SILVA, Anilson Barbosa. **Pesquisa Qualitativa em Estudos Organizacionais. Paradigmas, Estratégias e Métodos**. 2ª Ed. São Paulo, 2006.

GRECO, Alvíso Lahorgue e AREND, Lauro Roberto. **Contabilidade Teoria e Prática Básicas**. 9ª Ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2001.

KIRCHLER, Erich; NIEMIROWSKI, Apolonia; WEARING, Alexander. **Shared subjective views, intent to cooperate and tax compliance: Similarities between Australian taxpayers and tax officers**. Journal of Economic Psychology, Volume 27, Issue 4, August 2006, Pages 502-517, ISSN 0167-4870. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1016/j.joep.2006.01.005>> Acesso em: 14/11/2013.  
MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de Caso. Uma estratégia de pesquisa**. 2ª Ed. São Paulo, Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro. **Contabilidade Tributária**. 2ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2008.

OLIVEIRA; Silvio Luiz. **Tratando de Metodologia Científica**. 2ª Ed. São Paulo, Pioneira, 1999.

OTUSANYA, Juluis Olatunde. **The role of multinational companies in tax evasion and tax avoidance: The case of Nigeria, Critical Perspectives on Accounting**, Volume 22, Issue 3, March 2011, Pages 316-332, ISSN 1045-2354. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2010.10.005>> Acesso em: 14/11/2013.

PARADA, Américo Garcia Filho. **Fraudes Financeiras e Operacionais das Multinacionais**. São Paulo: 2010. Disponível em <<http://www.cosif.com.br/publica.asp?arquivo=20100517parmalat>> Acesso em: 02 de setembro de 2013.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Sonegação, Fraude e Crimes Contra a Ordem Tributária** Disponível em: <[http://www.portaltributario.com.br/noticias/conceitode\\_sonegacao.htm](http://www.portaltributario.com.br/noticias/conceitode_sonegacao.htm)> Acesso em: 30/09/2013.

REVISTA do Conselho Regional de Contabilidade. **Receita Federal Reserva Inovações para 2012**. Nº 9. Dezembro 2011. Disponível em: <<http://revistacrcrs.tempsite.ws/pub/crcrs/index2/?numero=9>> . Acesso em: 10/04/2014

REVISTA do Conselho Regional de Contabilidade. **Responsabilidade Civil do Profissional da Contabilidade**. Nº 13. Dezembro de 2012. Disponível em: <<http://revistacrcrs.tempsite.ws/pub/crcrs/index2/?numero=13>>. Acesso em: 10/04/2014

REVISTA Tema a Revista do SERPRO. **Fiscalização Sistemática**. Nº 158. 2001. Disponível em : < [http://www1.serpro.gov.br/publicacoes/tema/158/t151\\_01.htm](http://www1.serpro.gov.br/publicacoes/tema/158/t151_01.htm) > Acesso em:15/04/2014.

SILVA, Juary C. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo, Saraiva, 1998.

VALLAR, Carlos A.; KROEF, Felipe. **Resumo do Caso Eron**. 2011. Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=70XnlrwO7U4>> Acesso em: 20/10/2013.

WENZEL, Michael. **Misperceptions of social norms about tax compliance: From theory to intervention**. Journal of Economic Psychology, Volume 26, Issue 6, December 2005, Pages 862-883, ISSN 0167-4870. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1016/j.joep.2005.02.002>> Acesso em: 14/11/2013.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei**. São Paulo, Lex Editora, 2005.

ZANLUCA, JÚLIO César. **Planejamento Tributário: Pague Menos, Dentro da Lei**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm> > Acesso em: 30 de agosto 2013.

